



Inspection générale des Finances
N°2008-M-052-01

RAPPORT

de la Mission de comparaisons internationales
relative à l'audit et l'évaluation dans les administrations
de cinq pays de l'OCDE et de la commission européenne

Établi par

Henri GUILLAUME
Inspecteur général des Finances

Nicolas COLIN
Inspecteur des Finances

- DECEMBRE 2008 -

SYNTHÈSE

Le présent rapport rend compte d'une mission de comparaisons internationales relative aux fonctions d'audit et d'évaluation dans les administrations de cinq pays de l'OCDE et de la Commission européenne.

Dans chacune de ces administrations, la mission a rencontré des interlocuteurs issus des entités interministérielles spécialisées dans l'audit ou l'évaluation, des ministères chargés des finances, de ministères chargés de missions opérationnelles et des institutions chargées, le cas échéant pour le compte du Parlement, d'assurer les fonctions d'audit externe de l'administration.

Tous les pays visités par la mission ont mis en œuvre depuis une ou deux décennies des réformes de leur gestion publique : accroissement de l'autonomie des gestionnaires par l'allègement des contrôles externes *a priori* et le développement du contrôle interne, intégré aux activités opérationnelles ; normalisation des comptes et certification de ceux-ci par un auditeur externe ; développement du contrôle de gestion et du pilotage des politiques publiques par la performance.

C'est sur ce cadre de gestion publique modernisé que viennent se greffer les fonctions d'audit, inspirées de la gestion des entreprises. La mission d'un auditeur est d'aider les responsables d'une entité à s'assurer de la maîtrise des opérations en son sein. Il réalise des audits de régularité et des audits de performance suivant un programme de travail qu'il détermine en toute indépendance en se fondant sur une analyse préalable des risques, le cas échéant sous la supervision d'un comité d'audit. La définition et le champ des audits de performance sont variables d'un pays à l'autre.

Les activités d'audit sont exercées dans le cadre de référentiels de normes déontologiques et professionnelles édictées en grande partie à l'échelle internationale, à la fois pour le secteur privé et le secteur public. Les principales d'entre elles portent sur l'objectivité et l'indépendance des auditeurs vis-à-vis des responsables des entités auditées, qui n'ont leur mot à dire ni sur la détermination du programme d'audit, ni sur la conduite des investigations, ni sur les conclusions des rapports établis par les auditeurs.

Dans toutes les administrations visitées, les fonctions d'audit se répartissent entre audit interne et audit externe. Les services d'audit interne sont le plus souvent organisés à l'échelon ministériel, rattachés au niveau du secrétariat général et placés sous la supervision d'un comité d'audit qui s'assure de leur indépendance. Les fonctions interministérielles relatives à l'audit interne se résument le plus souvent à l'encadrement méthodologique et à l'animation du réseau des auditeurs internes des ministères. Au sein de l'échantillon, seuls le Canada et la Commission européenne disposent de services interministériels d'audit interne. Dans tous les cas, les fonctions interministérielles relatives à l'audit interne relèvent des entités – chef de l'exécutif ou ministère des finances – chargées des affaires budgétaires et de l'administration générale.

L'audit externe relève quant à lui des institutions supérieures de contrôle des finances publiques, homologues de la Cour des comptes. Selon les cas, ces institutions sont au service du Parlement ou bien strictement indépendante des pouvoirs publics. Les auditeurs externes assurent deux types de missions : d'une part, des audits financiers visant à certifier que les comptes rendus par l'Etat sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle de la situation financière de l'administration ; d'autre part, des audits de performance visant à éclairer le Parlement et les citoyens sur les politiques publiques. Les auditeurs externes s'appuient systématiquement sur les travaux des auditeurs internes.

La fonction d'évaluation se distingue quant à elle de la fonction d'audit de performance, plus par son positionnement que par ses techniques. Alors que l'audit est indépendant des responsables des entités concernées, l'évaluation leur est subordonnée en tant qu'instrument de pilotage de leur activité. De fait, dans toutes les administrations visitées par la mission, l'évaluation s'est développée à l'initiative des décideurs pour remédier aux errements et aux lacunes du pilotage des politiques publiques par la performance. Partout de la compétence des entités chargées des affaires budgétaires, l'évaluation interministérielle a pour objet d'éclairer les décideurs publics en leur soumettant des arbitrages dont l'impact, notamment budgétaire, est documenté en toute impartialité.

Sur tous ces points, la mission a constaté que l'administration française était en retard par rapport à ses homologues étrangères. Des réflexions seront donc à conduire sur l'organisation du contrôle interne, de la fonction d'audit interne et de l'évaluation à l'échelle de l'ensemble de l'administration de l'Etat.

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
I. SITUATION OBSERVÉE DANS LES PAYS DE L'ÉCHANTILLON	5
A. LE CANADA	5
1. <i>Les entités et leurs missions</i>	5
2. <i>La nature des travaux</i>	5
3. <i>Les prérogatives et garanties d'indépendance</i>	6
4. <i>Les normes et méthodes de travail</i>	7
5. <i>La gestion des ressources humaines</i>	7
6. <i>Les principales évolutions à venir</i>	7
B. LA COMMISSION EUROPÉENNE.....	8
1. <i>Les entités et leurs missions</i>	8
2. <i>La nature des travaux</i>	8
3. <i>Les prérogatives et garanties d'indépendance</i>	9
4. <i>Les normes et méthodes de travail</i>	10
5. <i>La gestion des ressources humaines</i>	10
6. <i>Les principales évolutions à venir</i>	10
C. LES ETATS-UNIS.....	10
1. <i>Les entités et leurs missions</i>	10
2. <i>La nature des travaux</i>	12
3. <i>Les prérogatives et garanties d'indépendance</i>	12
4. <i>Les normes et méthodes de travail</i>	13
5. <i>La gestion des ressources humaines</i>	15
6. <i>Les principales évolutions à venir</i>	16
D. LES PAYS-BAS	16
1. <i>Les entités et leurs missions</i>	16
2. <i>La nature des travaux</i>	17
3. <i>Les prérogatives et garanties d'indépendance</i>	18
4. <i>Les normes et méthodes de travail</i>	18
5. <i>La gestion des ressources humaines</i>	19
6. <i>Les principales évolutions à venir</i>	20
E. LE ROYAUME-UNI.....	20
1. <i>Les entités et leurs missions</i>	20
2. <i>La nature des travaux</i>	21
3. <i>Les prérogatives et garanties d'indépendance</i>	21
4. <i>Les normes et méthodes de travail</i>	22
5. <i>La gestion des ressources humaines</i>	23
6. <i>Les principales évolutions passées et à venir</i>	24
F. LA SUÈDE	24
1. <i>Les entités et leurs missions</i>	24
2. <i>La nature des travaux</i>	25
3. <i>Les prérogatives et garanties d'indépendance</i>	25
4. <i>Les normes et méthodes de travail</i>	26
5. <i>La gestion des ressources humaines</i>	26

II. SYNTHÈSE DES PRINCIPALES TENDANCES OBSERVÉES	27
A. TOUS LES PAYS VISITÉS DISPOSENT DEPUIS DE NOMBREUSES ANNÉES D'UN DISPOSITIF STRUCTURÉ D'AUDIT	27
1. <i>Le pouvoir exécutif dispose de services d'audit interne généralement organisés au niveau ministériel et dont les missions sont définies par des textes de niveau législatif</i>	27
2. <i>A l'échelon central, des services assurent l'encadrement méthodologique, l'animation et parfois la coordination des services d'audit interne</i>	29
3. <i>Les missions d'audit externe sont le plus souvent assurées par des organismes proches du Parlement</i>	29
4. <i>Des services d'inspection générale viennent parfois compléter le dispositif</i>	31
B. LA NATURE DES AUDITS ET L'AFFECTATION DES MOYENS CORRESPONDANTS SONT VARIABLES	31
1. <i>La lutte contre la fraude relève de missions proches de l'audit, mais néanmoins distinctes</i>	31
2. <i>Les audits comptables et financiers sont systématiques en tant qu'étape préalable à la certification des comptes</i>	32
3. <i>Au-delà des audits financiers, la nature des audits est variable</i>	33
4. <i>Les missions de conseil, pas toujours répandues, sont même parfois exclues</i>	35
C. LES SERVICES D'AUDIT PRÉSENTENT DE FORTES GARANTIES D'INDÉPENDANCE ET UN GRAND PROFESSIONNALISME	36
1. <i>Les méthodes de travail sont normalisées par référence aux référentiels internationaux</i>	36
2. <i>L'indépendance est garantie par les textes législatifs et réglementaires et, dans la plupart des cas, par la publicité des rapports</i>	37
3. <i>Le professionnalisme est garanti par la certification des auditeurs et de la qualité de leurs travaux, le cas échéant via l'autoévaluation</i>	39
4. <i>Les travaux d'audit peuvent généralement être sous-traités au secteur privé</i>	40
D. L'ÉVALUATION EST LE DOMAINE OÙ LES PROGRÈS LES PLUS IMPORTANTS RESTENT À ACCOMPLIR	40
CONCLUSION	43

INTRODUCTION

L'Inspection générale des Finances a conduit une mission de comparaisons internationales relative aux entités publiques d'audit interne dans cinq pays membres de l'Organisation de coopération pour le développement économique (OCDE) : le Canada, les Etats-Unis, les Pays-Bas, le Royaume-Uni et la Suède. Outre ces cinq pays, elle a également inclus dans l'échantillon de son enquête la Commission européenne.

L'échantillon des administrations ayant fait l'objet de déplacements sur place a été constitué à partir d'un autre, plus large, incluant également l'Allemagne, la Finlande, l'Italie et le Japon. Les pays finalement visités ont été retenus sur le fondement de deux séries de critères : d'une part, l'ampleur du développement et de la professionnalisation des fonctions d'audit interne au sein de leur administration dans la période récente – critère qui a conduit à écarter l'Allemagne, l'Italie et le Japon ; d'autre part, la singularité en termes d'institutions et de culture politique, qui a incliné la mission à écarter la Finlande, dont le modèle est proche de celui de la Suède aussi bien s'agissant de la culture politique que pour ce qui est de l'organisation même des fonctions d'audit interne¹.

Avant de présenter les dispositifs en vigueur dans les pays de l'échantillon, il est utile de préciser la terminologie utilisée dans le présent rapport. Il est frappant de constater, tout au moins dans le domaine de la gestion publique en France (mais c'est aussi le cas dans une moindre mesure à l'étranger), que la définition et le champ des activités d'audit ne sont pas stabilisés. Le bref rappel qui suit s'inspire largement d'une note établie par Pierre Lubek, inspecteur général des finances, consacrée au contrôle interne, au contrôle de gestion et à l'audit interne², ainsi que des travaux de la mission d'audit, d'évaluation et de contrôle (MAEC) de la direction générale des finances publiques et, enfin, de documents émanant de l'Institut français de l'audit et du contrôle internes (IFACI).

Le contrôle évoque la problématique globale à laquelle est confrontée toute administration publique s'agissant de l'emploi de ses ressources. En l'absence d'une activité déterminée par la recherche du profit, il importe de s'assurer que les ressources employées par une administration publique le sont dans le cadre fixé par les normes en vigueur et conformément aux finalités votées par le Parlement. Le contrôle est l'un des instruments qui permet de rendre cette garantie effective.

Sous-catégorie du contrôle, le contrôle interne est un dispositif par lequel un service de l'administration organise ses travaux, de manière à assurer le respect des règles de procédures en vigueur, à supprimer les risques d'erreur ou de manipulation sur des données ou des résultats et, plus généralement, à assurer en permanence un niveau élevé de qualité de son activité. Le contrôle interne est donc une démarche intégrée aux travaux de chaque membre du service, en ce qui le concerne, sous la supervision de son responsable. Par cette intégration au déroulement normal des travaux, il s'exerce en permanence et en temps réel.

Le contrôle de gestion est une autre déclinaison du contrôle. Il s'agit d'un processus de pilotage par lequel le responsable d'un service administratif se donne la capacité d'atteindre ses objectifs. Par un travail de préparation, de suivi et d'analyse de l'activité de son service, le contrôle de gestion permet au responsable d'anticiper, d'expliquer et de réduire les écarts entre ses performances réelles et ses prévisions. Si le contrôle de gestion relève du responsable du service, ce dernier peut en pratique être assisté d'un spécialiste, le contrôleur de gestion, placé directement auprès de lui. Mis en place à tous les échelons de responsabilité, le contrôle de gestion s'intègre verticalement et contribue ainsi au dialogue de gestion entre responsables opérationnels.

¹ Les trois pays écartés de l'échantillon final ont néanmoins été considérés sur le fondement de la documentation disponible et, dans le cas de l'Allemagne, d'entretiens réalisés par la mission économique de l'Ambassade de France à Berlin pour le compte de l'Inspection générale des Finances.

² Pierre Lubek, « Contrôle interne, contrôle de gestion, audit interne », note de l'Inspection générale des Finances, 20 décembre 2004, Paris.

L'audit est quant à lui un processus systématique, indépendant et documenté permettant de recueillir des informations objectives pour déterminer dans quelle mesure une entité satisfait aux exigences d'un référentiel. Le « monde de l'audit » se caractérise donc par la référence systématique à des normes, souvent édictées à l'échelle internationale.

L'audit interne est une sous-catégorie de l'audit. Selon l'Institut français de l'audit et du contrôle internes (IFACI), association professionnelle des auditeurs internes en France, « *l'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité.* »

Dans la note mentionnée *supra*, Pierre Lubek propose une autre définition de l'audit interne, plus adaptée au secteur public. Il s'agit à ses yeux d'une « *revue intermittente des divers stades d'élaboration, de mise en œuvre et de reporting des travaux et des résultats incombant aux services d'une organisation dans la perspective de : – déceler leurs dysfonctionnements générant des risques ; – apprécier la manière dont ils prennent en compte et gèrent les risques qui leur sont externes ; – porter un jugement sur l'effectivité et l'efficacité de leur contrôle interne et de leur contrôle de gestion, pour contribuer à leur amélioration ; – et valider leurs résultats* ».

L'audit se distingue d'autres démarches de contrôle par l'évaluation du contrôle interne en tant qu'étape préalable, qui permet ensuite à l'auditeur, en élargissant le champ de ses contrôles, de se prononcer sur la maîtrise des opérations. Les auditeurs internes, indépendants des services opérationnels, rendent des comptes au plus haut niveau de l'entité considérée, qui décide des suites à donner à leurs travaux. Ils mettent en œuvre une procédure contradictoire avec le service audité, qui se conclut par un rapport écrit.

Comme l'indiquent les définitions ci-dessus, l'audit interne se décompose en deux catégories d'activité : d'une part, l'assurance et, d'autre part, le conseil. La première relève exclusivement du programme de travail de l'auditeur et est encadrée par de strictes garanties d'indépendance de ce dernier vis-à-vis des services audités. Le conseil, quant à lui, relève plus de la prestation d'un service à l'attention de l'organisation et de ses responsables et, tout en se référant aux normes déontologiques et professionnelles de l'audit, conduit à assouplir les principes tendant à assurer l'indépendance des auditeurs. Des prestations de conseil peuvent être exclusives de prestations d'assurance : il est par exemple contraire aux référentiels internationaux de conduire des activités d'assurance sur un sujet ayant préalablement fait l'objet de prestations de conseil, car ces prestations mêmes ont altéré l'indépendance de l'auditeur. En revanche, la formulation de recommandations, qui relève de la logique du conseil, conclut souvent une prestation d'assurance. L'articulation entre les activités d'assurance et de conseil est régie par les corpus de normes nationales ou internationales.

Il est utile de compléter la distinction entre assurance et conseil par celle opérée entre les audits de conformité (*compliance*) et les audits de performance (*performance*).

Dans le cadre d'audits de conformité, les auditeurs évaluent le respect d'une instruction, d'une règle ou d'une norme, que celle-ci soit interne à l'entité ou qu'elle lui soit imposée par son environnement. L'audit comptable et financier est un audit de conformité particulier, centré sur la fonction comptable et financière et destiné à préparer la certification des comptes par l'auditeur externe (*cf. infra*).

Comme le montrera l'analyse comparative, la définition et le champ des audits de performance (autrement appelés audits d'organisation, audits opérationnels ou vérifications de gestion au Canada) sont variables d'un pays à l'autre. A titre d'exemple, on peut retenir la définition retenue par le GAO aux Etats-Unis : l'audit de performance fournit une analyse objective permettant aux responsables et aux instances de gouvernance ou de supervision d'une entité d'améliorer la performance de ses programmes et de ses opérations, de réduire les coûts, de faciliter la prise de décision ou d'initier des actions correctrices et enfin d'améliorer le processus de rendre compte.

Dans cette acception large, la vérification de la conformité peut faire partie de l'audit de performance, notamment pour l'audit de processus ou de l'audit de système d'information.

L'audit externe n'est normalisé à l'échelle internationale que dans sa composante comptable et financière. Dans ce cas, il désigne la mission de certification de ce que les comptes rendus par une entité sont *réguliers, sincères* et donnent une *image fidèle* de la situation financière de l'entité. Dans l'exercice de sa mission de certification, l'auditeur externe considère aussi bien les comptes eux-mêmes que les opinions délivrées par les auditeurs internes à l'occasion de leurs travaux d'audit comptable et financier.

Au-delà de la certification des comptes, les auditeurs externes peuvent également assurer des missions d'audit externe de performance. Quant aux missions de jugement des comptes des comptes publics et de contrôle a posteriori de l'exécution budgétaire exercées en France par la Cour des comptes, elles tiennent à la situation particulière de séparation entre les comptables et les ordonnateurs et n'ont d'équivalent dans aucun des pays de l'échantillon visité.

L'audit se distingue de plusieurs autres catégories, avec lesquelles il est parfois confondu.

La lutte contre la fraude (*investigations, fraud detection and prevention*) ne relève pas de l'audit à proprement parler, même si les auditeurs doivent tenir compte des indicateurs de fraude, souvent inclus dans les référentiels. Elle relève généralement de services spécialisés, qui recourent à des méthodes et des prérogatives proches de ceux de la police judiciaire.

L'inspection (*inspection*) se distingue également de l'audit. A l'étranger, son objet est généralement de s'assurer du respect par des opérateurs externes des règles en vigueur ou du bon emploi de ressources allouées par la puissance publique. L'inspection se rapproche donc de l'audit externe, mais sans en mobiliser pour autant les référentiels. Elle se matérialise par un rapport et peut déboucher sur une évaluation.

L'évaluation consiste à analyser les forces et les faiblesses d'une politique publique, d'une organisation, d'une personne ou d'un produit de façon à en améliorer la performance. Comme certains audits de performance, elle renvoie à la notion de *value for money*, qui indique la mobilisation d'indicateurs de coût (*economy*), d'efficacité (*efficiency*) et d'efficacités (*effectiveness*) pour apprécier les performances d'une organisation ou d'une politique publique³.

L'évaluation est l'un des instruments à la disposition des responsables dans l'exercice de la fonction de contrôle de gestion. A ce titre, elle peut être considérée comme une mission intégrée à l'exercice de responsabilités administratives : tout responsable se doit d'évaluer continuellement l'efficacité de son activité, son impact sur la société au regard des objectifs qui lui sont fixés et la qualité du service rendu. Mais l'évaluation peut aussi relever d'une entité extérieure, qui est mieux à même d'en garantir l'exhaustivité et l'objectivité.

Déclinaison particulière, l'évaluation des politiques publiques s'inscrit dans les démarches de pilotage par la performance. Elle vise à apprécier le coût, l'efficacité et l'efficacités d'une politique publique grâce à la mobilisation d'outils statistiques et d'analyses socio-économiques. La revue, la révision ou l'examen (*review*) désignent une démarche récurrente et exhaustive mobilisant les outils de l'évaluation de façon à améliorer l'efficacité (*efficiency*) et l'efficacités (*effectiveness*) d'une politique publique.

Les exemples étrangers montrent qu'il est difficile, notamment sur le plan des méthodes, de tracer une frontière stricte et intangible entre l'audit de performance et l'évaluation. C'est ainsi qu'aux Etats-Unis les normes d'audit renvoient explicitement, dans le cas des audits de performance, aux règles édictées pour l'évaluation, notamment par l'*American Evaluation Association*. L'articulation entre ces deux activités sera reprise et développée *infra* (cf. II.B.3).

³ Ainsi les audits de performance réalisés par le *National Audit Office* britannique, auditeur externe de l'administration, sont-ils appelés *value for money audits*.

Il convient aussi de souligner que la pratique de l'évaluation par les administrations des pays de l'échantillon diffère sensiblement de la conception française. Comme à l'étranger, l'administration française définit l'évaluation comme ayant « *pour objet d'apprécier l'efficacité de cette politique en comparant ses résultats aux objectifs assignés et aux moyens mis en œuvre* »⁴. Mais, tandis que les travaux d'évaluation relèvent souvent à l'étranger d'une approche budgétaire et sont conduits sur des durées relativement courtes dans une logique d'aide à la décision, l'évaluation en France s'inscrit dans des calendriers de travail plus longs, largement déconnectés de la décision politique, et mobilise avant tout l'expertise d'universitaires en sciences sociales.

Enfin, les missions de vérification assurées en France par l'Inspection générale des Finances sont proches de l'audit interne, dont elles revêtent les principales caractéristiques : indépendance du vérificateur par rapport au service vérifié, détermination par le vérificateur lui-même du service vérifié et de la trame de vérification applicable, documentation systématique et rigoureuse des observations, procédure contradictoire sanctionnée par un rapport écrit⁵. Toutefois, elles se différencient de l'audit par l'absence de références aux normes internationales en vigueur dans ce domaine.

Le champ de la mission exclut en grande partie les missions de conseil stratégique, qui consistent à formuler des recommandations à l'attention des dirigeants sur les orientations stratégiques de l'entité et de ses activités⁶, ainsi que la prospective, qui relève de l'analyse des évolutions de la société sur le long terme, mobilise avant tout les outils de la recherche en sciences sociales. Dans aucun des pays visités, la mission n'a rencontré de services spécialisés exclusivement sur ces missions. Elle a également exclu du champ de son enquête les missions liées au contrôle de l'exécution budgétaire, aussi bien lorsqu'il est assuré *a priori* au sein de l'administration par des services s'apparentant dans notre pays au contrôle financier que lorsqu'il relève d'une approche *a posteriori* comme dans le cadre des contrôles exercés en France par la Cour des comptes.

⁴ Cf. décret du 18 novembre 1998 créant le Conseil national de l'évaluation.

⁵ L'administration canadienne traduit d'ailleurs le terme d'*audit*, considéré au Canada comme exclusivement anglophone, par le terme francophone de *vérification*.

⁶ Le conseil stratégique se distingue des prestations de conseil réalisées dans le cadre des activités d'audit : les secondes prolongent les activités d'assurance, sont centrées sur l'organisation et son fonctionnement et s'adressent à des interlocuteurs opérationnels de tous niveaux de responsabilité, tandis que les premières prennent en compte l'environnement de l'organisation (par exemple la situation de concurrence sur un marché ou les besoins économiques et sociaux auxquels répondent une politique publique) pour mieux éclairer des décisions relevant exclusivement du plus haut niveau de responsabilité, celui de la direction générale.

I. SITUATION OBSERVÉE DANS LES PAYS DE L'ÉCHANTILLON

A. Le Canada

1. Les entités et leurs missions

Au sein de l'administration fédérale canadienne, l'audit interne est de la compétence de services ministériels d'audit interne, placés auprès des plus hauts responsables administratifs des ministères et autres organismes⁷.

De taille variable, ces services ministériels sont appuyés par une structure centrale, le bureau du contrôleur général – un temps supprimé à la suite des réformes administratives conduites au Canada à partir de 1995 et du fait d'une gêne politique envers la publicité de ses rapports, puis recréé sous sa forme actuelle en 2003.

Au sein du bureau du contrôleur général, le *secteur de la vérification interne*⁸ assure l'encadrement méthodologique de la fonction d'audit à l'échelle de l'Etat fédéral, s'assure que les travaux obéissent aux normes en vigueur et mobilise les services ministériels d'audit dans le cadre des audits transversaux conduits à l'échelle interministérielle sur des thématiques touchant par exemple à la gestion des ressources humaines ou à la passation des marchés publics. Le bureau du contrôleur général est rattaché au secrétariat du Conseil du Trésor, comité interministériel compétent pour déterminer la politique budgétaire à l'échelon fédéral⁹.

Les fonctions d'audit externe sont assurées par le bureau de la vérificatrice générale du Canada, homologue de notre Cour des comptes. Les services de la vérificatrice générale, personnellement responsable devant le Parlement, conduisent en toute indépendance les missions de certification des comptes de l'Etat fédéral et des audits de performance évaluant le coût, l'efficacité et l'efficacité des politiques publiques.

Au sein du pouvoir exécutif, les missions d'évaluation sont articulées avec la fonction budgétaire – mais selon une méthodologie qui n'a jamais été stabilisée depuis les premières démarches conduites dans ce sens en 1995.

Des examens stratégiques, qui s'appuient sur des travaux d'auto-évaluation des politiques publiques par les ministères eux-mêmes, permettent de progressivement développer le pilotage des politiques publiques par la performance. Ils sont pilotés, au sein du Conseil du Trésor, par le secteur des programmes, qui emploie près de 200 personnes. Les examens stratégiques sont conduits sur l'ensemble des politiques publiques dans le cadre de cycles de quatre ans. Toute politique publique doit faire l'objet d'un examen stratégique au minimum tous les cinq ans : l'examen stratégique est alors une condition préalable à son renouvellement et ses conclusions sont prises en compte pour l'allocation ultérieure de ressources budgétaires.

2. La nature des travaux

Tant les services ministériels d'audit interne que le bureau du contrôleur général et celui de la vérificatrice générale répartissent leurs ressources entre des audits comptables et financiers et des audits de performance.

⁷ Dans les ministères, ces responsables portent le titre de « sous-ministre ».

⁸ L'italique est utilisé pour rappeler que le terme de « vérification interne » est employé ici dans son acception canadienne francophone, c'est-à-dire qu'il signifie « audit interne ».

⁹ Outre l'audit, le bureau du contrôleur général est également compétent en matière de gestion comptable financière dans l'ensemble de l'administration et, à ce titre, remplit des fonctions similaires à celles de la direction générale des finances publiques en France.

Dans le domaine comptable et financier, les services ministériels d'audit interne ont pour mission de certifier le contrôle interne afin de préparer la certification des comptes eux-mêmes par l'auditeur externe. Très sollicités sur ce plan, ils mobilisent donc la majorité de leurs ressources sur des audits comptables et financiers. Quant à la certification des comptes de l'Etat fédéral elle-même, elle mobilise environ 50% des ressources de la vérificatrice générale.

Sur le volet de la performance, avant les efforts de normalisation entrepris depuis 2003, l'audit interne prenait les formes variées, parfois non professionnelles, mélangeant conformité et performance, assurance et conseil, audit et évaluation, sans beaucoup de considération pour l'indépendance des auditeurs internes. Depuis quelques années, l'orientation privilégiée consiste à développer l'assurance au détriment du conseil, de façon à affirmer l'indépendance des auditeurs internes vis-à-vis de leur administration de rattachement.

3. Les prérogatives et garanties d'indépendance

L'indépendance des auditeurs internes est garantie au sein de l'administration fédérale canadienne par les normes d'audit en vigueur, consacrée par la loi sur la gestion des finances publiques. La publicité des rapports des auditeurs internes des ministères comme du bureau du contrôleur général est une garantie supplémentaire de leur indépendance¹⁰.

Les services ministériels d'audit interne déterminent librement leur programme de travail sans intervention possible des responsables de leur ministère de rattachement. De même, ni le chef du Gouvernement, ni le Conseil du Trésor n'ont leur mot à dire s'agissant du programme d'audit du bureau du contrôleur général.

Des comités d'audit, mis en place dans chaque ministère, ont pour mission de suivre les travaux d'audit et de garantir l'indépendance des auditeurs internes. Ils sont obligatoirement composés à majorité de personnalités extérieures à l'administration, nommées pour un mandat de quatre ans renouvelable une fois et rémunérées à hauteur d'environ 1 500 dollars canadiens pour chacune de leurs 20 à 30 journées de travail annuelles. Le bureau du contrôleur général apporte un appui méthodologique aux comités ministériels d'audit, notamment *via* le recrutement, la formation de leurs membres et leur intégration dans les organisations existantes. Les comités d'audit ont une mission exclusivement consultative : ainsi ne formulent-ils qu'un avis sur les programmes de travail des auditeurs internes, qu'il revient aux sous-ministres compétents d'approuver. Mais leur composition leur confère néanmoins un pouvoir réel pour faire respecter l'indépendance des auditeurs internes.

Parallèlement aux comités d'audit, le bureau du contrôleur général est lui aussi garant de l'indépendance des auditeurs internes des ministères, sur lesquels il exerce – théoriquement – une autorité fonctionnelle. Il reçoit les programmes annuels de travail de ces services et les compare ultérieurement aux rapports rendus publics. Le bureau du contrôleur général est également informé des moyens alloués par les ministères à leur fonction d'audit. Tout comme les comités d'audit, il peut ainsi s'assurer que ces services disposent des ressources nécessaires à l'exercice de leur mission. L'indépendance du bureau du contrôleur général lui-même est assurée par le comité d'audit du Gouvernement, composé du secrétaire du Conseil du Trésor, du contrôleur général et de trois personnalités extérieures issues de la société civile.

En cas de conflit entre un auditeur ministériel et le sous-ministre concerné, il revient au comité d'audit ou, à défaut, au bureau du contrôleur général de le régler. Un ultime recours peut être formé auprès du greffier du conseil privé, responsable des services administratifs placés directement sous l'autorité du chef du Gouvernement.

La mise en œuvre des recommandations des auditeurs internes fait systématiquement l'objet d'un plan d'action élaboré par les ministères. La mise en œuvre effective de ce plan d'action ne fait pas l'objet d'une procédure de suivi particulière.

¹⁰ Si un rapport n'a pas été publié deux ans après la publication du programme de travail prévoyant son établissement, le service a l'obligation de rendre publique la plus récente ébauche du rapport – alors que les versions provisoires sont théoriquement protégées par les lois en vigueur relatives à l'accès aux documents administratifs.

De son côté, le bureau de la vérificatrice générale est indépendant aussi bien du Gouvernement que du Parlement. La vérificatrice générale elle-même a été nommée par le chef du Gouvernement sur proposition du Parlement. Elle dispose de ses services, qu'elle organise et dont elle règle le bon fonctionnement à sa discrétion. Les rapports de certification des comptes, tout comme les rapports sanctionnant les audits de performance, sont formellement adressés au Parlement, mais celui-ci n'intervient ni dans la détermination du programme de travail de la vérificatrice générale – qui est à 90% à son initiative –, ni dans la formulation de ses conclusions. En cela, les prérogatives de la vérificatrice générale sont similaires à celles de la Cour des comptes en France.

4. Les normes et méthodes de travail

Les normes d'audit en vigueur se réfèrent aux normes internationales édictées par l'IIA ainsi qu'à celles émanant de l'Institut canadien des comptables agréés.

Leur application à la fonction d'audit interne date de 2003, date de réinstauration du bureau du contrôleur général. Celui-ci a en effet entrepris de remettre à niveau et de professionnaliser les services d'audit interne, dont les travaux antérieurs relevaient plutôt de missions d'inspection et d'évaluation et ne faisaient pas de référence particulière aux normes et à la méthodologie de l'audit. Les normes sont rassemblées et déclinées dans des guides d'audit, qui ne sont pas publics mais sont communiqués à tous les professionnels concernés dans l'administration.

Les travaux d'évaluation sont conduits par les ministères eux-mêmes, avec l'appui des services compétents du secrétariat du Conseil du Trésor. Les rapports qui en résultent ne sont pas rendus publics, dans la mesure où il s'agit de documents de travail établis dans le cadre de la procédure budgétaire.

5. La gestion des ressources humaines

100 personnes travaillent au sein du *secteur de la vérification interne* du bureau du contrôleur général. Près de 600 sont réparties dans les différents services ministériels d'audit interne. L'objectif du bureau du contrôleur général est de porter les effectifs de la fonction d'audit interne à plus de 800 personnes dans l'ensemble de l'Etat fédéral à l'horizon 2012.

La qualification des auditeurs est un enjeu central pour le bureau du contrôleur général, qui a mis en place une ambitieuse politique d'animation et de formation. Après que chacun des services ministériels d'audit interne s'est prêté à une autoévaluation de la qualité de ses ressources humaines en se fondant sur une grille de critères établie par le bureau du contrôleur général, un plan de formation a été mis en place pour élever le niveau de qualification et de professionnalisation de ces services. Il encourage la certification des auditeurs, désormais obligatoire pour tous les chefs des services ministériels d'audit et qui le deviendra à terme pour tout l'encadrement.

La mise en place d'une filière d'emploi pour les auditeurs internes permettra de rendre les emplois d'auditeurs plus attractifs que les emplois administratifs généralistes. Une filière réservée permettra, à ancienneté égale, de positionner les auditeurs internes au même niveau de rémunération que d'autres filières à qualification spécifique, par exemple les économistes employés par l'Etat fédéral.

S'agissant de la vérificatrice générale, ses services comptent près de 700 personnes, dont environ 400 auditeurs certifiés à 80% et répartis en groupes spécialisés sur des ministères. Des besoins particuliers peuvent donner lieu au recours à des consultants, dans le cadre de marchés-cadres passés avec les cabinets concernés.

6. Les principales évolutions à venir

La mise en place d'états financiers par ministère, qui pourraient chacun donner lieu à certification, est en projet pour 2011 ou 2012. Les auditeurs internes s'y préparent en concentrant leurs travaux sur la qualité comptable afin, le moment venu, de mettre leurs ministères en état de faire certifier leurs comptes.

B. La Commission européenne

1. Les entités et leurs missions

L'audit interne au sein de la Commission européenne relève principalement du service d'audit interne de la Commission (IAS). Direction générale au statut particulier, l'IAS est placé sous l'autorité du vice-président de la Commission compétent pour l'administration, la lutte contre la fraude, l'audit interne et les systèmes d'information¹¹.

La création de l'IAS, en 2000, a fait suite à la démission du collège en 1999 et à une profonde réforme de l'organisation et du fonctionnement de l'administration de la Commission. La fonction de contrôle financier centralisé, inspirée de l'administration française, a été supprimée, de même qu'une inspection générale des services de petite dimension, créée à l'époque par Jacques Delors. Le commissaire britannique Neil Kinnock, à l'origine de la réforme, a remplacé ces anciennes structures par l'IAS et imposé une référence explicite aux normes internationales pour la conduite des travaux d'audit interne. L'IAS est donc indépendant des services opérationnels et rend compte à une instance *ad hoc* intitulée comité de suivi des audits (*Audit Progress Committee* ou APC).

L'action de l'IAS est relayée et complétée au sein de chaque direction générale par une capacité d'audit interne (IAC), placée auprès du directeur général et dimensionnée et organisée à sa discrétion. La taille des IAC, qui comptent chacune de une à huit personnes, est généralement proportionnelle au montant du budget de la direction générale concernée. Les IAC appuient le directeur général dans la maîtrise de ses opérations et l'assurance de son contrôle interne, qui fait l'objet chaque année d'une déclaration à la Commission.

Enfin, un autre service de la Commission, l'Office européen de lutte contre la fraude (OLAF), est chargé de la conduite des enquêtes individuelles visant à détecter, prévenir et réprimer la fraude, aussi bien au sein même de la Commission que dans les Etats membres de l'Union européenne.

Au sein de la direction générale chargée du budget, un bureau de la direction B (« Ressources propres, évaluation et programmation financière ») est chargé d'appuyer chaque direction générale dans l'évaluation des politiques publiques de sa compétence. Comme l'indique le rattachement de la fonction d'évaluation à cette direction générale, celle-ci rentre en ligne de compte dans l'allocation des ressources de l'Union européenne entre les différentes politiques publiques. Toutefois, la fonction d'évaluation demeure principalement de la compétence des directions générales elles-mêmes, qui sont tenues, aux termes du règlement financier de la Commission, de mettre en place des fonctions d'évaluation. Le secrétariat général de la Commission est également un acteur dans le champ de l'évaluation, puisqu'il lui revient de piloter les analyses d'impact approfondies commandées par la Commission sur certains projets de dispositifs.

Les fonctions d'audit externe sont assurées par la Cour des comptes européenne, dont les missions, qui s'apparentent à la certification des comptes, sont centrées sur la fonction comptable et financière.

2. La nature des travaux

Les activités de l'IAS sont dominées par les audits financiers, en lien avec la reddition des comptes à l'autorité budgétaire – formée par le Parlement et le Conseil. L'objet est de donner l'assurance au collège de la Commission que les systèmes de contrôle interne sont fiables. Il est considéré que 60% des ressources sont alloués à ces audits, seuls les 40% restants étant consacrés aux missions d'audit de performance. Par ailleurs, les audits relèvent quasi-exclusivement de l'assurance et ne se prolongent que rarement dans des activités de conseil.

¹¹ Dans la précédente commission, l'IAS était rattachée à la commissaire chargée du budget.

La situation est différente dans les IAC. Plus proches des échelons opérationnels, elles peuvent consacrer jusqu'à la moitié de leurs ressources à des activités de conseil à l'attention du directeur général. Ainsi de l'IAC de la direction chargée de la politique régionale, rencontrée par la mission, qui répartit ses ressources à peu près à égalité entre l'assurance et le conseil¹². Comme l'IAS, les IAC interviennent principalement sur la fonction financière et comptable, plus marginalement sur des enjeux de performance.

La Cour des comptes européenne, non rencontrée par la mission, « fournit des services d'audit dans le cadre desquels elle évalue la perception et l'utilisation des fonds de l'UE. Elle examine si les opérations financières ont été correctement enregistrées et présentées, exécutées de manière légale et régulière, et gérées dans un souci d'économie, d'efficacité et d'efficacités. La Cour communique les résultats de ses audits dans des rapports clairs, pertinents et objectifs. Elle formule également des avis sur des questions concernant la gestion financière ». Ses publications consistent en un rapport annuel relatif à l'exécution du budget de l'Union européenne, un rapport annuel relatif aux activités relevant des fonds européens de développement (FED), des rapports spéciaux sur des sujets présentant un intérêt particulier et des rapports annuels spécifiques consacrés à certains organismes de l'Union européenne.

Les travaux d'évaluation revêtent des formes variables : évaluations *ex ante* et *ex post* conduites sur le fondement du règlement financier de la Commission avec une finalité budgétaire, analyses d'impact plus centrées sur la qualité de la réglementation et l'impact socio-économique des politiques publiques sur la société.

3. Les prérogatives et garanties d'indépendance

L'indépendance des entités d'audit interne vis-à-vis des services audités est ménagée par les normes en vigueur, qui font référence aux normes internationales édictées par l'IIA et sont reprises dans le règlement financier de la Commission européenne.

L'indépendance de l'IAS fait l'objet d'une supervision par le comité de suivi des audits (APC), composé de cinq commissaires et de deux personnalités extérieures. Réuni huit à dix fois par an, l'APC a aussi pour mission de commander les évaluations externes de l'IAS, qui interviennent tous les cinq ans, d'arbitrer les relations entre auditeurs et services audités et de suivre la mise en œuvre des recommandations.

Le suivi des recommandations formulées par l'IAS est réalisé à l'aide d'une base de données intitulée *IssueTrack*. Les recommandations y sont classées en quatre niveaux : critiques, très importantes, importantes et souhaitables. Seules les recommandations critiques et très importantes font l'objet d'un suivi formel par l'IAS. Deux fois par an, l'IAS rend compte à l'APC de la mise en œuvre de ses recommandations par les directions générales.

Les rapports de l'IAS ne sont pas publics. En revanche, ils sont systématiquement communiqués à la Cour des comptes européenne et sont consultables sur place par tous les membres du Parlement européen qui en font la demande. L'IAS est attaché à la confidentialité de ses rapports, qui préserve la confiance dans les relations entre auditeurs et services audités. L'IAS rend compte de son activité par un rapport annuel à la Commission, non public, et un autre, public, adressé à l'autorité budgétaire (composée conjointement du Parlement et du Conseil).

L'IAS n'entretient pas de relations hiérarchiques avec les IAC et il n'est qu'exceptionnellement sollicité pour arbitrer un conflit entre une IAC et les services qu'elle audite. Les rapports d'assurance des IAC sont toutefois systématiquement communiqués à l'IAS, afin d'encourager les directeurs généraux à en mettre en œuvre les recommandations. Dans certains cas, ils sont aussi communiqués directement à l'APC. L'IAS rend compte deux fois par an à l'APC de l'activité des IAC, qui peuvent être auditionnées sur un sujet de leur compétence. Il procède à une revue périodique de la qualité des travaux des IAC, selon une approche d'assurance.

¹² Etant entendu que les prestations de conseil, qui compliquent la réalisation ultérieure de prestations d'assurance, sont réservées aux champs et sujets déjà audités par le passé ou considérés comme recelant des risques de faible niveau.

Compte tenu de la sensibilité de ses missions, l'OLAF bénéficie d'un régime d'indépendance particulièrement protecteur, notamment en ce qui concerne la nomination de son directeur général.

Enfin, la Cour des comptes européenne est une institution de l'Union et c'est à ce titre qu'est assurée son indépendance vis-à-vis de chacune des autres institutions. Sa mission, qui est d'« assister le Parlement européen et le Conseil dans la supervision de l'exécution du budget de l'UE, notamment pendant la procédure de décharge », la rapproche toutefois du Parlement.

4. Les normes et méthodes de travail

L'IAS et les IAC travaillent de concert en s'appuyant sur un réseau appelé *AuditNet*, dont l'objet est la diffusion des rapports et l'harmonisation des pratiques d'audit dans l'ensemble des services concernés. Les normes de travail déclinent celles édictées par l'IIA.

Au quotidien, les travaux d'audit de l'IAS sont confiés à des équipes de trois ou quatre auditeurs, placées sous l'autorité d'un chef d'équipe et contrôlées par un superviseur. Une cellule qualité de trois à quatre personnes s'assure du respect des normes, notamment s'agissant de la formulation des recommandations et de la taille des rapports¹³.

L'évaluation, fondée sur le règlement financier de la Commission européenne, obéit quant à elle à des normes spécifiques intitulées standards d'évaluation de la Commission européenne, édictées par la direction générale chargée du budget.

5. La gestion des ressources humaines

L'IAS compte environ une centaine de collaborateurs, qui sont soit des fonctionnaires de la Commission, soit des contractuels recrutés pour une durée de six ans au maximum. La mobilité au sein des services de la Commission est encouragée, mais peu fréquente s'agissant des collaborateurs de l'IAS, dont la création est encore récente.

Les IAC des directions générales allouent généralement trois ou quatre personnes à la fonction d'audit interne, l'ensemble des IAC représentant un effectif total d'environ 120 personnes.

6. Les principales évolutions à venir

Une réflexion sur le rattachement de l'IAS directement au Président de la Commission est en cours, dans la perspective de l'organisation de la prochaine commission, qui prendra ses fonctions à l'été 2009. Le rattachement actuel au vice-président Kallas méconnaît en effet les normes internationales de l'audit interne, qui prohibent le rattachement des services concernés à un dirigeant n'ayant pas autorité sur l'ensemble de l'organisation. En l'occurrence, seul le Président de la Commission remplirait ce critère, le secrétaire général n'ayant pas de relations hiérarchiques avec les directions générales opérationnelles.

C. Les Etats-Unis

1. Les entités et leurs missions

Aux Etats-Unis, les missions d'audit sont exercées, d'une part, par le *Government Accountability Office* (GAO) et, d'autre part, par les *Inspectors Generals* (IG) dont sont dotés chacun des départements ministériels et agences – largement autonomes les uns des autres et qui rendent séparément des comptes au Congrès.

¹³ La tendance la plus récente est au raccourcissement de la taille des rapports, désormais plafonnée à une vingtaine de pages.

Les missions d'audit interne relèvent des IG rattachés à ces entités, dont l'activité est régie par l'*Inspector General Act* adopté en 1978 et modifié en 1988. Sur leur périmètre d'attributions, les IG exercent deux types de missions : d'une part, les audits de conformité et de performance, conduits suivant une méthodologie normalisée et largement partagée par l'ensemble des auditeurs internes du secteur public : d'autre part, la lutte contre la fraude, qui relève de divisions dites *investigations groups*, dont les membres ont des attributions de police judiciaire¹⁴. A quelques exceptions près, les IG sont chargés de la certification des comptes de leur entité de rattachement. Tant leurs modalités de nomination que le champ très large de leurs missions, qui englobent la certification des comptes, les positionnent donc à mi-chemin entre l'audit interne et l'audit externe.

Les IG sont fédérés par deux instances consultatives établies par décret : le *Presidential Council on Integrity and Efficiency* (PCIE) pour les IG nommés par le Président après avis et consentement du Sénat et l'*Executive Council on Integrity and Efficiency* (ECIE) pour les IG nommés par le directeur général de leur agence de rattachement. Ces instances ont pour principal objet le partage d'expériences, la mutualisation de bonnes pratiques et la formation des équipes. Elles peuvent coordonner certains travaux d'audit à l'échelle interministérielle, mais, faute de ressources propres, sans assurer elles-mêmes ces travaux de façon centralisée. La présidence et le secrétariat de ces instances sont assurés par l'*Office of Management and Budget* (cf. *infra*).

Le GAO est quant à lui un organisme rattaché au Congrès, dont la mission principale consiste à auditer l'administration fédérale, aussi bien du point de vue de la conformité (*compliance*) que de la performance (*performance*). Le GAO partage les missions d'expertise au service du Congrès avec le *Congressional Research Office*, chargé de conduire des études à l'attention des membres du Congrès mais sans recourir à la méthodologie de l'audit et sans que ses travaux soient rendus publics, contrairement à ceux du GAO.

L'évaluation des politiques publiques et des programmes par le pouvoir exécutif lui-même relève des départements et agences eux-mêmes et, à l'échelle interministérielle, de l'*Office of Management and Budget* (OMB), structure directement rattachée au Président des Etats-Unis et dont les missions sont comparables à celles de notre direction du budget¹⁵. Les IG ont à plusieurs reprises exprimé leur intérêt pour des travaux d'évaluation des politiques publiques. Mais l'OMB s'y est toujours opposé compte tenu de la publicité des rapports des IG et de la sensibilité politique de la question de la performance des politiques publiques, sur laquelle l'OMB et, à travers lui, le Président des Etats-Unis entendent garder la main.

Une division de l'OMB, l'*Office of Federal Financial Management* (OFFM), édicte les normes applicables à la fonction comptable et financière dans l'ensemble de l'administration, notamment en ce qui concerne le contrôle interne¹⁶. L'OFFM est également chargé d'améliorer la qualité de la gestion financière au travers de travaux thématiques, comme par exemple sur la fonction immobilière de l'Etat. Ses correspondants dans les départements ministériels et les agences sont les *chief financial officers* (CFO), dont les missions sont régies par le *CFO Act*, adopté en 1990.

¹⁴ En particulier le port d'une arme et le pouvoir de procéder à des arrestations.

¹⁵ Avec toutefois de moindres prérogatives vis-à-vis des départements ministériels et agences, dont l'autonomie de gestion est élevée et qui rendent des comptes séparément les unes des autres.

¹⁶ Ces normes déclinent le *Yellow Book* établi par le GAO et, à travers lui, les normes émanant de l'*American Institute of Certified Public Accountants*.

2. La nature des travaux

Aussi bien le GAO que les IG répartissent leurs ressources entre audits comptables et financiers et audits de performance. La proportion des ressources allouées à l'une et l'autre activité est toutefois variable. Ainsi le GAO, dont l'activité comptable et financière se borne à certifier les comptes de certaines entités ainsi que le compte consolidé de l'Etat fédéral, n'alloue-t-il que 10% de ses ressources d'audit à cette activité¹⁷. Les IG, de leur côté, mobilisent depuis 1990 – date d'entrée en vigueur du *CFO Act* – jusqu'à 30% de leurs ressources dans le cadre d'audits centrés sur la fonction comptable et financière, obligatoires aux termes de la loi.

Les missions de conseil sont rares et suscitent des réticences de la part des IG eux-mêmes. Compte tenu des normes applicables, avoir assuré une mission de conseil dans un champ donné remet en cause l'indépendance de l'auditeur pour la réalisation d'audits ultérieurs. En conséquence, les IG tendent à se concentrer sur des missions d'assurance.

Les missions d'audit ne mobilisent que 80% des ressources du GAO, qui assure également diverses tâches ne relevant pas de l'audit à l'attention des membres du Congrès ou de sa propre initiative : évaluation de politiques publiques, missions d'expertise juridique ou encore instruction de litiges liés à la passation des marchés publics fédéraux, pour lesquels le GAO est l'instance compétente en premier ressort. Pour donner un aperçu de ses compétences, le GAO propose une typologie de ses missions qui s'organise autour de trois catégories : l'*insight* (investigations au sein de l'administration), l'*oversight* (audit de l'organisation, du fonctionnement et des performances) et le *foresight* (prospective).

Les travaux d'évaluation sont conduits à l'échelle interministérielle par l'OMB. Il mobilise à cet effet l'outil *Program Assessment Rating Tool* (PART), qui permet au Président et au Congrès d'identifier les programmes les plus performants, qui ont vocation à être allocataires d'un montant accru de ressources, et ceux dont les performances laissent à désirer, auxquels il incombe d'améliorer leurs résultats sous peine de disparaître.

3. Les prérogatives et garanties d'indépendance

Le régime d'indépendance des IG résulte de leur positionnement en tant qu'auditeurs internes, mais également de plusieurs dispositions spécifiques qui les protègent contre les ingérences dans la détermination et la conduite de leurs travaux.

Il est à noter que les IG élaborent librement leur programme de travail. Toutefois, la plupart consultent au préalable le ministre ou le directeur général de l'agence dont ils dépendent, l'*Office of Management and Budget* et les commissions compétentes du Congrès – dont les sollicitations sont rarement ignorées. Certains ministres peuvent s'opposer à des audits déterminés, mais seulement par écrit et avec l'obligation d'en informer les commissions compétentes du Congrès.

Pour 39 d'entre eux, ceux des principaux départements ministériels et agences, les IG sont nommés par le Président des Etats-Unis et ne sont révocables que par ce dernier, dans les deux cas après avis et consentement du Sénat. Le PCIE, pour les IG nommés par le Président, et l'ECIE pour les autres peuvent être saisis de toute atteinte à l'indépendance d'un IG par tel ou tel responsable de l'administration audité. Enfin, la transmission des rapports au Congrès et leur publication dans la quasi-totalité des cas sont pour les IG une garantie supplémentaire d'indépendance.

Compte tenu de toutes ces garanties, il n'a jamais paru nécessaire de rendre obligatoire la mise en place de comités d'audit pour veiller à l'indépendance des auditeurs internes. Seuls quelques départements ministériels et agences en ont mis en place à discrétion.

¹⁷ Outre le compte consolidé de l'Etat fédéral, les comptes certifiés par le GAO sont ceux du département du trésor, du département de la défense et de l'*Internal Revenue Service*. Comme il l'a été indiqué *supra*, les comptes particuliers des autres départements ministériels et agences sont certifiés par les IG compétents.

Au total, la seule entorse à l'indépendance des IG tient au fait qu'ils ne sont pas maîtres de leur budget, dont l'allocation demeure à la discrétion du Président des Etats-Unis et n'est donc pas négociée directement par les intéressés avec le Congrès. Il s'agit du seul point différenciant les prérogatives des IG de celles d'un auditeur externe.

Quant au GAO, il est une entité à la disposition du Congrès des Etats-Unis, qu'il lui revient d'appuyer dans ses fonctions de contrôle de l'administration fédérale. A ce titre, l'essentiel des travaux du GAO sont effectués sur saisine des membres du Congrès, en particulier les présidents des différentes commissions du Sénat et de la chambre des représentants. Les commandes passées par le Congrès étant très nombreuses, moins de 10% des rapports résultent de travaux d'initiative du GAO.

Outre le respect des normes d'indépendance en usage dans le monde de l'audit, le GAO bénéficie de nombreuses garanties d'indépendance dans la conduite et, pour une part, la détermination de ses travaux. Une fois saisi par le Congrès, le GAO est libre aussi bien dans la conduite de ses investigations que dans la formulation de ses conclusions, qui sont systématiquement rendues publiques¹⁸. Enfin, le dirigeant du GAO, qui porte le titre de *Comptroller General* des Etats-Unis, est nommé par le Président sur proposition du Congrès pour un mandat de quinze ans, durant lequel il est irrévocable¹⁹.

Le suivi de la mise en œuvre des recommandations du GAO est effectué en interne. Le plus souvent, leur mise en œuvre résulte du rapport de force qui s'établit entre l'administration auditée et le Congrès, lequel fait souvent suivre la publication de rapports du GAO d'auditions parlementaires (*hearings*) plus ou moins retentissantes. D'une manière générale, l'intérêt des médias pour les travaux du GAO est une garantie d'effectivité des recommandations.

Aussi bien le GAO que les IG ont, de par la loi, un accès illimité à l'ensemble des documents internes aux administrations auditées et à leurs éventuels partenaires allocataires de fonds publics fédéraux dans le secteur public comme dans le secteur privé. Tout obstacle opposé à cet accès peut donner lieu à la saisine d'une juridiction avec l'incrimination de *contempt*²⁰.

4. Les normes et méthodes de travail

Les normes applicables à l'audit dans l'administration américaine sont les mêmes à tous les échelons de responsabilité : Etat fédéral, Etats fédérés et collectivités territoriales. Elles sont rassemblées dans un recueil, le *Yellow Book*, élaboré sous l'égide du GAO, qui décline les normes internationales édictées par l'IIA. Les principes les plus communs sont l'indépendance des auditeurs ou encore le caractère contradictoire des procédures d'audit, qui imposent aux auditeurs de ménager un délai de réponse aux services audités – laquelle réponse est généralement annexée au rapport rendu public.

L'application des normes est assurée au sein même des entités grâce à une approche relevant de la certification qualité. Pour les IG des départements ministériels et agences, les audits croisés – tous les trois ans – et la mutualisation des pratiques par l'intermédiaire du PCIE et de l'ICIE contribuent à assurer le respect des principes s'appliquant à la fonction d'audit interne. Au sein du GAO, un service spécialisé, la direction de la qualité, passe systématiquement en revue les rapports avant leur finalisation et se porte ainsi garant du respect des principes posés dans le *Yellow Book*. Le processus comporte trois étapes : la vérification des références et de la documentation du rapport, la revue du contenu même du rapport et enfin le suivi des recommandations. Le GAO se prête également à des exercices de revue par les pairs à l'échelon international, dans le cadre de l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI).

¹⁸ Sauf en présence d'éléments soumis au secret défense.

¹⁹ Sauf *via* une procédure d'*impeachment* qui peut être motivée par la méconnaissance des règles en vigueur, à l'appréciation du Congrès.

²⁰ La rétention d'un document sollicité par le GAO s'apparente ainsi à un *contempt of Congress*.

Le GAO et les IG entretiennent des relations de travail sous plusieurs formes. Certains points peuvent donner lieu à des missions conjointes. Le GAO peut aussi renvoyer aux IG compétents certains travaux sollicités par le Congrès mais qui ne concernent qu'un seul département ministériel ou une seule agence. Dans cette hypothèse, les membres du Congrès pourront néanmoins prendre connaissance de ces travaux du fait de la publicité des rapports des IG. Le GAO connaît également des travaux d'audit conduits par les IG soit lorsqu'il les réutilise pour établir ses propres rapports, soit dans l'exercice de ses missions de certification des comptes de l'administration fédérale : à ces occasions, il est en mesure de porter une appréciation sur la qualité des travaux des auditeurs internes.

Aussi bien les IG que le GAO peuvent travailler conjointement avec le secteur privé. Une part non négligeable des travaux de certification des comptes des départements ministériels et agences sont sous-traités par les IG compétents à des commissaires aux comptes issus du secteur privé, dans le cadre de marchés passés pour un nombre limité d'années. Le GAO s'adjoit lui aussi occasionnellement les services d'entreprises privées, principalement pour bénéficier de compétences dont il ne dispose pas en interne, par exemple sur les systèmes d'information.

Les rapports du GAO sont signés par un petit nombre de collaborateurs habilités, au nombre d'environ 80, qui sont par ailleurs seuls à pouvoir être auditionnés par le Congrès consécutivement à la publication d'un rapport.

L'évaluation relève quant à elle directement du pouvoir exécutif. A l'échelle interministérielle, elle est de la compétence de l'*Office of Management and Budget* (OMB), placé directement sous l'autorité du Président des Etats-Unis. L'OMB s'appuie pour l'évaluation des programmes sur l'outil PART, qui consiste, pour un programme donné, à répondre à une série de 25 questions, sanctionnées chacune par une note. Les questions peuvent varier suivant la catégorie à laquelle est rattachée le programme²¹. L'encadré ci-dessous présente un aperçu des questions auxquelles doivent répondre les évaluateurs utilisateurs de l'outil PART.

Encadré – Les principales questions posées dans le cadre de l'évaluation à l'aide de PART

<p><i>Does the program address a specific and existing problem, interest or need ?</i></p> <p><i>Is the program designed so that it is not redundant or duplicative of any other federal, state, local or private effort ?</i></p> <p><i>Does the program have a limited number of specific long-term performance measures that focus on outcomes and meaningfully reflect the purpose of the program ?</i></p> <p><i>Does the program have ambitious targets and timeframes for its long-term measures ?</i></p> <p><i>Does the program (including program partners) achieve its annual performance goals ?</i></p> <p><i>Are independent evaluations of sufficient scope and quality conducted on a regular basis or as needed to support program improvements and evaluate effectiveness and relevance to the problem, interest, or need ?</i></p> <p><i>Are budget requests explicitly tied to accomplishment of the annual and long-term performance goals, and are the resource needs presented in a complete and transparent manner in the program's budget ?</i></p> <p><i>Does the program use strong financial management practices ?</i></p> <p><i>Has the program demonstrated adequate progress in achieving its long-term performance goals ?</i></p> <p><i>Does the program demonstrate improved efficiencies or cost effectiveness in achieving program goals each year ?</i></p>

Source : OMB

²¹ Les sept catégories identifiées sont les suivantes : *Direct Federal, Competitive Grant, Block/Formula Grant, Regulatory, Capital Assets and Service Acquisition, Credit, and Research and Development.*

Les notes attribuées à chaque question (0 ou 1) sont ensuite pondérées suivant l'aspect auquel elles se rattachent, avec les coefficients suivants : la finalité et la conception du programme (20%), la planification stratégique (10%), la gestion (20%), les résultats et les comptes rendus par les responsables (50%). La somme résultante permet d'obtenir une note sur 100 reflétant les performances du programme. Le tableau ci-après présente l'éventail des notes sanctionnant les programmes au terme de leur évaluation par l'OMB à l'aide de l'outil PART.

Tableau 1 – Notes et appréciations attribuées aux programmes à l'aide de l'outil PART

Note	Appréciation	Signification
0-49	<i>Ineffective</i>	<i>Programs receiving this rating are not using your tax dollars effectively. Ineffective programs have been unable to achieve results due to a lack of clarity regarding the program's purpose or goals, poor management, or some other significant weakness.</i>
50-69	<i>Adequate</i>	<i>This rating describes a program that needs to set more ambitious goals, achieve better results, improve accountability or strengthen its management practices.</i>
70-84	<i>Moderately effective</i>	<i>In general, a program rated Moderately Effective has set ambitious goals and is well-managed. Moderately Effective programs likely need to improve their efficiency or address other problems in the programs' design or management in order to achieve better results.</i>
85-100	<i>Effective</i>	<i>This is the highest rating a program can achieve. Programs rated Effective set ambitious goals, achieve results, are well-managed and improve efficiency</i>
Pas de note	<i>Results not demonstrated</i>	<i>A rating of Results Not Demonstrated (RND) indicates that a program has not been able to develop acceptable performance goals or collect data to determine whether it is performing.</i>

Source : OMB

Lorsque plus de 10% des programmes d'un département ministériel ou d'une agence ne peuvent être notés, il est impossible pour cette entité de bénéficier d'un « feu vert » au chapitre de la *Budget and Performance Integration Initiative*. Si plus de 50% des programmes ne peuvent être notés, l'ensemble est obligatoirement sanctionné par un feu rouge. Les entités sont donc incitées à se prêter à l'exercice de notation plutôt que de l'esquiver.

5. *La gestion des ressources humaines*

Les IG emploient au total près de 11 000 personnes. Ils sont maîtres de leur politique de recrutement, dans laquelle le ministre ou le directeur de l'agence ne peuvent pas intervenir. Les recrues sont généralement de jeunes diplômés, soient spécialisés dans l'audit, soit qui présentent simplement de bonnes capacités d'analyse. Toutefois, en raison de récentes réductions budgétaires, les IG se tournent de plus en plus vers des profils d'auditeurs *seniors*, plus qualifiés et immédiatement opérationnels. Le taux de rotation externe est faible, inférieur à 10%, et donne le plus souvent lieu à des départs soit vers les services des CFO, soit vers le secteur privé. Les ressources allouées aux missions de lutte contre la fraude représentent, selon les agences, d'un tiers à la moitié de l'ensemble des collaborateurs des IG.

Le GAO emploie plus de 3 200 collaborateurs, dont 2 000 analystes répartis en 13 équipes de 100 à 200 membres et spécialisées sur tel ou tel secteur. Certaines équipes ont une spécialisation fonctionnelle, par exemple sur les grands systèmes d'informations ou encore sur les questions juridiques²². Les collaborateurs sont généralement recrutés alors qu'ils sont jeunes diplômés et leur taux de rotation externe est faible, si bien qu'il est fréquent qu'ils demeurent au GAO pour l'ensemble de leur carrière. Ceux qui partent quittent rarement le monde de l'audit, puisqu'ils rejoignent principalement soit les *IG Offices*, soit des cabinets privés d'audit. En tout état de cause, le GAO reste attractif et les rémunérations y sont plus élevées que partout ailleurs dans l'administration fédérale. Il est à noter que le GAO dispose de plusieurs implantations localisées sur l'ensemble du territoire des Etats-Unis.

6. *Les principales évolutions à venir*

Les dix dernières années ont été marquées par une décrue continue des effectifs du GAO, passé de 5 300 collaborateurs à 3 200 aujourd'hui. Dans l'intervalle, le Congrès, dominé par une majorité républicaine jusqu'en 2006, a souhaité faire du GAO, qui dépend de lui, un exemple de la cure d'austérité que le parti républicain prétendait à l'époque faire subir à l'ensemble de l'administration fédérale.

Pour ce qui est des IG, une loi est actuellement en cours de discussion pour renforcer leur indépendance grâce à plusieurs dispositions : la mise en place d'une base légale pour le PCIE, qui permettra de le doter d'une équipe propre ; l'ouverture de la possibilité, pour les IG, de négocier leur budget directement avec le Congrès ; la fixation d'une durée limitée pour le mandat des IG, qui préviendra toute révocation arbitraire ; enfin, la généralisation des *legal counsels* au sein des *IG Offices*, qui permettra à tous les IG de disposer d'une assistance juridique afin de défendre et d'affirmer leur indépendance. Il est toutefois probable que, même s'il est adopté par le Congrès, ce texte, dans la mesure où il affranchit plus encore les IG du pouvoir exécutif, fera l'objet d'un veto présidentiel.

D. **Les Pays-Bas**

1. *Les entités et leurs missions*

Aux Pays-Bas, la fonction d'audit interne relève de services ministériels d'audit interne placés auprès des secrétaires généraux des ministères. L'existence et l'indépendance de ces services, dont l'ancienneté est d'environ 20 ans, est une obligation aux termes de la loi relative aux comptes publics.

L'activité des services ministériels d'audit interne est animée et coordonnée par le ministère des finances, dont la direction générale du budget comporte un service spécialisé appelé direction de la coordination de la politique d'audit. Le ministère des finances encadre et coordonne également l'activité des services de contrôle budgétaire et financier placés auprès des secrétaires généraux des ministères. Il joue donc un rôle central dans la définition et la mise en œuvre du régime de la gestion publique à l'échelle interministérielle.

Composante de la direction générale du budget, l'*inspection des finances*²³ assure des missions d'évaluation et de conseil pour le compte du ministre des finances. Elle est l'interlocuteur de référence pour les services ministériels de contrôle budgétaire et financier, qui remplissent les fonctions de direction financière pour les secrétaires généraux des ministères.

En marge des services d'audit interne, un certain nombre de services ministériels d'inspection sont chargés de missions plus centrées sur le cœur de métier des ministères. Ainsi l'inspection de l'emploi et des revenus, qui relève du ministère des affaires sociales et de l'emploi, contrôle-t-elle *a posteriori* l'emploi des deniers publics par les opérateurs externes allocataires de dotations du ministère.

²² Le GAO emploie 150 avocats (*counsels*).

²³ L'italique est utilisé pour lever toute confusion avec l'Inspection générale des Finances, service du ministère français des finances, dont les attributions sont différentes de celle de l'*inspection des finances* des Pays-Bas.

Enfin, la Cour nationale d'audit (*Rekenkamer*), indépendante aussi bien du Gouvernement que du Parlement, est l'auditeur externe de l'administration, dont elle certifie les comptes et dont elle audite la performance du point de vue de l'efficacité et de l'efficacités. Pour cela, elle s'appuie sur les services ministériels d'audit interne, dont elle passe les travaux en revue au préalable, et réalise elle-même ses propres audits. Elle rend des comptes au Parlement et l'assiste sur toutes les questions touchant à la fonction d'audit dans l'administration.

2. La nature des travaux

Les travaux des auditeurs internes, longtemps centrés sur les audits comptables et financiers, s'élargissent de plus en plus au volet de la performance (*operational audits*). Les missions d'audit de performance donnent lieu plus souvent que celles d'audit comptable et financier à des prestations de conseil à l'attention des ministres et secrétaires généraux des ministères. Toutefois, les travaux d'audit de performance sont parfois réalisés dans les faits par les services ministériels de contrôle budgétaire et financier. Dans ce cas, ils relèvent plus de la logique de l'évaluation interne, à moins d'être sous-traités à des cabinets d'audit du secteur privé.

Aujourd'hui, les ressources sont allouées aux audits comptables et financiers et aux audits de performance à peu près dans d'égales proportions. Mais l'importance relative des audits de performance devrait décliner dans les années à venir du fait de la réduction des effectifs dans l'ensemble de l'administration : les missions d'audit comptable et financier étant obligatoires aux termes de la loi, les réductions d'effectifs pratiquées dans les services ministériels d'audit interne concerneront donc prioritairement les collaborateurs spécialisés sur les audits de performance.

A la différence de la situation constatée dans d'autres pays, tous les interlocuteurs de la mission ont indiqué que les travaux politiquement les plus sensibles étaient les audits comptables et financiers, plus que les audits de performance. Les comptes des ministères étant certifiés séparément, le refus de certifier ou la certification avec réserve donnent systématiquement lieu à des demandes de comptes aux ministres concernés de la part du Parlement. Chaque année, le service ministériel d'audit interne établit à l'attention de son ministre un rapport formulant une opinion sur les états financiers du ministère et rendant compte de l'ensemble des travaux d'audit réalisés.

Par ailleurs, la mission a relevé que le service d'audit interne du ministère des transports et des travaux maritimes était compétent pour auditer la gestion des grands projets d'infrastructure pour le compte du Parlement. La procédure, réservée aux projets d'un montant unitaire de plus de 500 millions d'euros, prévoit que l'équipe chargée de la gestion du projet établit chaque année deux rapports d'avancement à l'attention du Parlement et que, chaque année, l'un au moins de ces rapports donne lieu à un audit par le service ministériel d'audit interne, également transmis au Parlement.

La direction de la coordination de la politique d'audit anime le réseau des auditeurs internes, notamment en réunissant les chefs des services ministériels d'audit interne au ministère des finances pour des séminaires de travail et d'échange toutes les six semaines environ. Au-delà de l'encadrement méthodologique et de la mutualisation des bonnes pratiques, la mission de coordination a récemment débouché sur un projet de fusion de plusieurs services ministériels d'audit interne, qui porte en germe la création future d'un service interministériel spécialisé.

Au ministère des finances, l'*inspection des finances* a pour mission d'apporter une assistance technique dans les décisions budgétaires. Lorsqu'un arbitrage budgétaire important doit être rendu, il lui revient d'examiner les différentes options envisageables et de proposer les arbitrages qui lui semblent le plus opportun sur le fondement d'analyses coûts-avantages. Elle est également le chef de file dans la conduite des revues interministérielles de politiques publiques, qui, avec une impartialité accrue du fait de leur caractère d'évaluation externe, sont le contrepoint des analyses ministérielles de politiques publiques conduites par les ministères.

Enfin, la Cour nationale d'audit alloue environ 60% de ses ressources aux travaux d'audit de performance, les 40% restants étant mobilisés par les missions d'audit comptable et financier.

3. Les prérogatives et garanties d'indépendance

Les garanties d'indépendance ménagées aux services ministériels d'audit interne sont issues des normes d'audit édictées par la Cour nationale d'audit et le ministère des finances, qui déclinent les normes internationales en vigueur.

Chaque ministère est doté d'un comité d'audit, présidé par le secrétaire général du ministère et associant, outre le secrétaire général du ministère et son directeur financier, une ou plusieurs personnalités extérieures et rémunérées. Le service d'audit rend des comptes au comité d'audit et peut faire appel à lui en cas d'atteinte à son indépendance. Les comités d'audit se réunissent trois à quatre fois par an.

Le ministère des finances, coordonnateur de la politique d'audit interne à l'échelon interministériel, est systématiquement associé aux décisions de nomination ou de révocation des chefs des services ministériels d'audit interne.

L'indépendance de la Cour nationale d'audit est assurée par une totale autonomie de gestion et par les modalités de nomination des trois membres de son conseil d'administration. Ceux-ci détiennent un mandat à durée indéterminée, qui ne prend fin que lorsqu'ils atteignent l'âge limite de 70 ans. Lorsqu'un poste est vacant au conseil d'administration de la Cour, il fait l'objet d'un appel public à candidature. Parmi les candidats auditionnés par les deux membres en place, six sont inscrits, dans l'ordre de préférence, sur une liste adressée au Parlement. A réception de la liste de candidats, le Parlement choisit le nouveau membre, soit sur la liste, soit en dehors. Le candidat désigné par le Parlement est ensuite nommé par le Gouvernement dans les fonctions de membre du conseil d'administration de la Cour.

Au contraire de ce qui existe pour les services d'audit interne, il n'existe pas de dispositif uniforme garantissant l'indépendance des services d'inspection, dont les statuts et les missions sont hétérogènes d'un ministère à l'autre.

Par exemple, l'*inspection des finances* est un service de la direction générale du budget, à la disposition du ministre des finances. En revanche, l'inspection de l'emploi et des revenus est indépendante du ministre compétent sous plusieurs aspects : elle établit elle-même son programme de travail, qui est rendu public et transmis au Parlement ; ses rapports sont systématiquement rendus publics ; elle exclut d'y formuler des recommandations, qui pourraient porter atteinte à son indépendance vis-à-vis des entités inspectées ; son chef, qui porte le titre d'inspecteur général, est nommé par la reine après approbation du Gouvernement ; enfin, l'inspection est dotée du statut d'agence, qui lui ménage une forte autonomie de gestion vis-à-vis du ministère.

4. Les normes et méthodes de travail

Aussi bien les auditeurs internes que la Cour nationale d'audit se réfèrent aux normes internationales de l'audit. Les référentiels internationaux sont déclinés par la Cour nationale d'audit et s'imposent tels quels aux services ministériels d'audit. Ces services font d'ailleurs l'objet d'un examen tous les quatre ans pour vérifier la conformité de leurs travaux aux principes en vigueur. Les normes applicables permettent aux services ministériels d'audit interne de sous-traiter une partie de leurs travaux au secteur privé.

Plusieurs méthodes et outils permettent au ministère des finances de contribuer à développer la qualité de l'audit interne : le conseil des chefs de service ministériel d'audit, dont il anime une réunion toutes les six semaines environ ; les manuels d'audit élaborés par la direction de la coordination de la politique d'audit ; les outils techniques mis à disposition des auditeurs internes ; la formation continue dans le cadre de la *National Academy for Finance and Economics*, en partenariat avec les instances internationales et nationales spécialisées dans les métiers de l'audit.

Pour conduire ses travaux d'audit dans les ministères, la Cour nationale d'audit dispose d'équipes à demeure de sept ou huit personnes dans chacun d'eux, qui représentent au total la moitié des auditeurs appartenant à la Cour.

La réalisation d'un audit par la Cour nationale d'audit dure environ une année. L'audit est initié conformément au programme annuel de travail. Le rapport qui le conclut est issu d'une procédure complexe comportant notamment une revue interne systématique appelée *Four-way consulting*, préalable à l'ébauche du rapport, qui associe le responsable de l'audit, le chef de la division compétente au sein de la Cour, un membre du service de communication et le membre compétent du conseil d'administration.

Le rapport fait l'objet d'une contradiction avec le ministre concerné, puis est transmis à la commission des comptes publics du Parlement. Il peut faire l'objet d'une présentation formelle par l'un des membres du conseil d'administration, aussi bien au Parlement qu'au ministre entouré de ses proches collaborateurs.

La méthodologie de l'évaluation des politiques publiques a été révisée en 2004, suite à un examen aux conclusions particulièrement critiques : faible impact des travaux d'évaluation ; manque de rigueur ; insuffisante indépendance des évaluateurs eux-mêmes ; surtout, non-prise en compte des conclusions de l'évaluation dans la conception et la mise en œuvre des politiques publiques et dans les choix budgétaires. Depuis cette date, les méthodes d'évaluation utilisées dans l'administration néerlandaise, en particulier par l'*inspection des finances*, sont de trois ordres.

D'une part, les ministères eux-mêmes sont tenus de conduire des analyses des politiques publiques dont ils sont responsables, suivant une méthodologie élaborée par le ministère des finances et en associant des évaluateurs indépendants. Aux termes de la loi organique relative au budget, ce sont en effet les ministres qui sont responsables au premier chef de l'évaluation des politiques publiques de leur compétence, dont ils doivent rendre compte au Parlement dans le cadre du pilotage par la performance. Les ministres sont également tenus d'informer la Cour nationale d'audit de leurs travaux d'évaluation et de leurs conclusions.

D'autre part, les revues interministérielles de politiques publiques, dont l'origine remonte à 1981, consistent en l'évaluation d'une politique publique, sur proposition du ministère des finances et pour le compte du Gouvernement, par une commission indépendante dont les travaux et, surtout, les conclusions sont publiques – le rapport étant systématiquement accompagné des observations du Gouvernement, qui peut contenir des indications sur les décisions à venir relativement à la politique évaluée. Il revient à l'*inspection des finances* d'assurer le secrétariat des travaux des commissions de revues, qui associent fonctionnaires du ministère des finances et du ministère concerné et sont généralement présidées par un universitaire reconnu.

Enfin, les travaux d'analyse (*internal research*) sont conduits par l'*inspection des finances* soit de sa propre initiative, soit sur requête du ministre des finances. Les rapports qui en résultent peuvent être rendus publics à la discrétion du ministre.

5. La gestion des ressources humaines

Les membres des services d'audit interne, au nombre d'environ 800 à l'heure actuelle, souvent recrutés parmi les jeunes diplômés de l'université, sont généralement spécialisés dans le domaine des audits comptables et financiers²⁴. Leur formation continue est assurée par la *National Academy for Finance and Economics*.

Tous les membres des services ministériels d'audit interne sont membres de l'association nationale des comptables. Au moins un membre de la hiérarchie de chaque service d'audit interne doit être titulaire du certificat CPA (*Certified Public Accountant*), de façon à pouvoir signer chaque année l'opinion émise sur les états financiers du ministère.

La mobilité des membres des services d'audit interne au sein de l'administration est encouragée, mais pour l'heure, en vain. Il n'est pas exclu de la rendre obligatoire.

²⁴ Le ministère de l'éducation a d'ailleurs récemment transféré des membres de son service d'audit interne ayant ce profil à son service d'inspection de façon à renforcer les compétences de cette dernière sur la fonction comptable et financière des établissements scolaires.

L'*inspection des finances* comporte une centaine de membres, dont dix sont spécialisés sur les fonctions d'évaluation, tandis que les autres sont affectés à des missions d'analyse (*internal research*). Il a longtemps été d'usage de réaliser l'essentiel de sa carrière au sein de l'*inspection des finances* mais, de plus en plus, des départs précoces sont constatés.

L'inspection de l'emploi et des revenus compte environ 180 collaborateurs.

6. Les principales évolutions à venir

Les restrictions budgétaires en cours imposent à chacun des ministères de diminuer de 10% le volume de ses effectifs. Les services ministériels d'audit interne ne sont pas épargnés par cet effort. A terme, le volume des effectifs de ces services devrait donc passer d'environ 800 à l'heure actuelle à environ 600 personnes d'ici deux ou trois ans.

Par ailleurs, la fusion de quatre services ministériels d'audit interne est d'ores et déjà programmée pour l'année 2009 : il s'agit des services d'audit interne des ministères de l'intérieur, des sports, de la santé et des finances.

Le projet soulève de fortes réticences de la part des services d'audit interne des autres ministères. Pour signifier ces réticences, deux d'entre eux, ceux des ministères de la défense et des affaires sociales et de l'emploi, ont noué un partenariat prévoyant des échanges de bonnes pratiques et même de collaborateurs. La Cour nationale d'audit se méfie elle aussi d'un projet qui pourrait la priver de ses relais au plus près des services opérationnels des ministères.

Selon les interlocuteurs de la mission, il n'est pas exclu que la fusion de services ministériels issus de ministères distincts donne lieu, tôt ou tard, à la recréation de services ministériels pour remplacer ceux qui auront disparu du fait de cette opération.

E. Le Royaume-Uni

1. Les entités et leurs missions

Au Royaume-Uni, l'audit interne s'organise principalement au sein des ministères. Chacun d'eux est doté d'un service ministériel d'audit interne placé auprès du secrétaire général (*permanent secretary*) et comptable principal (*accounting officer*) du ministère. Les services ministériels sont placés sous la responsabilité d'un *chief audit officer* et rapportent au comité d'audit du ministère, présidé par le *permanent secretary* et associant, depuis une date récente, une majorité de membres extérieurs au ministère.

Il n'existe pas de service central d'audit interne compétent à l'échelle interministérielle. Toutefois, les services du ministère des finances (*HM Treasury*) disposent de compétences touchant à l'audit interne et à l'évaluation. L'unité de l'assurance, du contrôle et des risques est chargée d'établir les manuels auxquels se réfèrent les auditeurs internes des ministères dans leurs travaux. Il assure également des tâches d'animation de la fonction d'audit interne à l'échelle de l'ensemble de l'administration.

La fonction d'audit externe relève du *National Audit Office*, service à disposition du *Comptroller & Auditor General (C&AG)*, qui est chargé de l'audit externe et de l'évaluation de l'administration pour le compte du Parlement. La mission du C&AG est double : d'une part, il est chargé de certifier que les comptes rendus par les *accounting officers* sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle de la situation financière des ministères ; d'autre part, il concourt à donner un éclairage sur l'action du Gouvernement par la réalisation d'audits de performance de certaines politiques publiques et des entités qui les mettent en œuvre.

De son côté, la *Prime Minister's Delivery Unit* (PMDU), rattachée au ministère des finances depuis l'installation de l'actuel Premier ministre au 10, Downing Street, assiste l'ensemble des membres du Gouvernement dans le pilotage des politiques publiques par la performance et, à ce titre, mobilise les outils de l'évaluation et du contrôle de gestion. Le *Cabinet Office*, chargé de la gestion de la fonction publique à l'échelle interministérielle, conduit des travaux d'évaluation centrés sur l'encadrement et le pilotage des ministères, les *capacity reviews*. Le ministère des finances conduit lui-même directement les travaux d'évaluation de la dépense publique (*spending reviews*).

Dotée elle aussi d'attributions interministérielles, la *Strategy Unit*, composante du *Cabinet Office*, assure pour le compte du Gouvernement des études prospectives sur les sujets les plus décisifs pour l'évolution de la société britannique, tels le système de retraites ou la protection de l'environnement. A ce titre, elle recèle pour l'essentiel des compétences académiques.

2. La nature des travaux

Les services ministériels d'audit interne répartissent leurs ressources à peu près à égalité entre des audits financiers, destinés à préparer la certification des comptes, et des audits de performance. Chaque année, les différents travaux d'audit conduits par son service permettent au *chief audit officer* d'émettre une *overall opinion*, accompagnée d'un *statement on internal control*. Au titre de ses fonctions d'*accounting officer*, le secrétaire général s'appuie à son tour sur l'*opinion* de son auditeur interne pour établir un *financial statement* et rendre des comptes au Parlement, devant lequel il est personnellement responsable au même titre que l'est le ministre – en l'occurrence devant le *Public Accounts Committee* (PAC), la commission spécialisée compétente. Chargé de certifier ces comptes, le NAO est tenu à cette occasion de s'assurer de la cohérence entre l'*overall opinion* de l'auditeur et le *financial statement* du secrétaire général. Il s'appuie également sur le *statement on internal control* établi lui aussi par l'auditeur interne.

Le C&AG consacre quant à lui 55% de ses ressources à la réalisation des audits financiers liés à l'exercice de sa mission de certification. Les autres ressources sont mobilisées à hauteur de 32% sur les audits de performance réalisés à l'attention du *Public Accounts Committee* (PAC), qui portent le nom de *value for money audits*. Une soixantaine d'audits de performance sont présentés chaque année au Parlement par le NAO. Le reliquat, soit 13%, est alloué à des missions d'assistance de membres du Parlement dans l'exercice de leurs missions de contrôle ou encore à des activités déconnectées de l'audit à proprement parler, comme la coopération internationale.

La PMDU ne réalise ni n'utilise de travaux d'audit à proprement parler. En revanche, lorsque les performances d'une politique publique soulèvent des interrogations, elle forme une équipe chargée de passer cette politique en revue et de formuler des recommandations à l'attention du Gouvernement pour procéder aux ajustements nécessaires (*priority review*). Composée de représentants des ministères concernés et de personnalités indépendantes, l'équipe travaille durant une période de deux mois selon une méthodologie définie par la PMDU. Les autres travaux d'évaluation au sein de l'administration britannique sont l'évaluation des dépenses publiques (*spending review*), conduite par *HM Treasury*, et l'évaluation de l'encadrement supérieur des ministères (*capability review*), conduites par le *Cabinet office*, chargé de la gestion de la fonction publique.

3. Les prérogatives et garanties d'indépendance

Les services ministériels d'audit interne bénéficient de fortes garanties d'indépendance ménagées par les normes applicables en matière d'audit, édictées par le ministère des finances et conformes aux principes issus des normes internationales issues de l'IIA. L'élaboration du programme annuel d'audit, la conduite des investigations et la formulation des conclusions et recommandations sont faites en toute indépendance, sous la supervision du comité d'audit du ministère. Depuis une date récente, ce dernier, bien que présidé par le *permanent secretary*, doit obligatoirement être composé majoritairement de personnalités extérieures au ministère et indépendantes.

Le Parlement joue un rôle décisif en matière d'indépendance des auditeurs internes, puisqu'aussi bien le *permanent secretary* du ministère que le ministre lui-même sont personnellement responsables devant le PAC. De cette façon, toute atteinte à l'indépendance d'un auditeur interne peut donner lieu à saisine du comité d'audit, du *permanent secretary*, voire du chef du *civil service*, qui dirige le *Cabinet Office*. Dans l'exercice de ses missions d'audit externe, le C&AG peut d'ailleurs avoir à connaître de telles atteintes et en référer directement au Parlement, auquel il est statutairement rattaché.

Le C&AG bénéficie de garanties d'indépendance particulièrement affirmées puisque, sous le régime actuellement en vigueur, il bénéficie d'une nomination à vie par la Reine sur proposition du Premier ministre et d'une totale liberté dans l'organisation de ses services tout comme dans l'élaboration de son programme d'audit. Ce programme n'est contraint que par le caractère obligatoire des missions de certification des comptes. Il fait par ailleurs l'objet d'échanges informels avec les membres du PAC. Tous les rapports du C&AG sont publics et font l'objet d'une communication à l'attention des médias. Le budget du NAO est alloué directement par le PAC, sans intervention du pouvoir exécutif.

Les modalités d'élaboration des rapports d'audit de performance marquent bien que le C&AG, quoique libre de la détermination de son programme d'audit et de la formulation de ses recommandations, est au service du Parlement.

Lorsqu'un rapport est inscrit à l'ordre du jour du PAC, il donne lieu à un *briefing* à l'attention du président de la commission, puis à des auditions publiques auxquelles sont convoquées, outre le C&AG lui-même, les ministres et secrétaires généraux concernés ainsi que toutes autres personnalités susceptibles d'éclairer les parlementaires sur le point à l'ordre du jour. Au terme de ces auditions, le C&AG est chargé par le Parlement d'établir un nouveau rapport, dont les conclusions sont à la discrétion des parlementaires, sont endossées par eux et font ensuite l'objet d'une communication spécifique à l'attention des médias.

Une fois le rapport du PAC publié, le Gouvernement est tenu d'y apporter aux réponses et d'indiquer comment et dans quel délai il compte procéder à la mise en œuvre des recommandations qui lui sont adressées. Le NAO évalue la réponse du Gouvernement, puis assure le suivi de la mise en œuvre des recommandations. En général, un nouvel audit programmé un ou deux ans plus tard permet de faire un point complet sur la situation puis de rendre compte à nouveau au PAC.

Le NAO n'entretient *a priori* aucun lien avec les commissions parlementaires autres que le PAC. De cette façon, il se considère comme affranchi des discussions en opportunité sur les politiques publiques, qui n'ont pas leur place dans l'enceinte du PAC dans la mesure où celui-ci n'est compétent que pour en apprécier la performance.

Enfin, au sein de l'administration, tant la PMDU que le *Cabinet Office* et, en son sein, la *Strategy Unit* sont directement rattachés au pouvoir politique et ne bénéficient donc d'aucune garantie particulière d'indépendance.

4. Les normes et méthodes de travail

Tant les auditeurs internes des ministères que les services du C&AG se réfèrent, dans leurs travaux, aux normes internationales de l'audit telles qu'édictées par l'IIA. Elles sont toutefois déclinées sous une forme moins prescriptive que ne le commande l'approche privilégiée aux Etats-Unis depuis l'entrée en vigueur de la loi dite *Sarbanes-Oxley*. Les auditeurs sont libres d'interpréter les principes qui s'imposent à eux, voire d'y déroger lorsque la situation le justifie – à condition, bien entendu, de justifier cette dérogation.

Au sein de l'administration, les normes sont édictées par l'unité de l'assurance, du contrôle et des risques au sein du *Treasury*. Elles sont rassemblées dans un document intitulé *Government Accounting Standards*, qui se réfère au cadre d'ensemble de la gestion publique établi en 2005 et intitulé *Managing Public Money*, établi par le *Treasury Officer of Accounts*, haut fonctionnaire du *Treasury* qui est le correspondant des *accounting officers* des ministères et représente le ministère des finances devant le PAC. Les normes sont des principes, pas des règles. Elles sont donc susceptibles d'interprétation et, le cas échéant, de dérogation. Leur mise en œuvre n'est pas une obligation légale, mais un engagement de responsabilité vis-à-vis du Parlement, qui est le contrôleur ultime de la qualité de gestion publique au sein de l'administration. Les services ministériels d'audit interne peuvent sous-traiter leurs travaux, sous réserve d'imposer le respect des normes en vigueur à leurs co-contractants.

Le NAO fait l'objet d'audits réguliers par des auditeurs issus du secteur privé ou du secteur public, désignés à cet effet par le PAC de façon à certifier la qualité des travaux du NAO.

De leur côté, le *Cabinet Office*, la *Strategy Unit* et la PMDU se sont dotées de leurs méthodologies pour la conduite des travaux de prospective et d'évaluation conduits dans l'exercice de leurs missions.

5. La gestion des ressources humaines

L'administration britannique est marquée par une forte spécialisation des métiers de l'audit. La mobilité, assez faible dans les services ministériels d'audit interne, s'exerce principalement entre services d'audit de plusieurs ministères, les auditeurs allant de l'un à l'autre au gré des opportunités d'exercer de plus hautes responsabilités dans la hiérarchie. En revanche, il existe peu de mobilité fonctionnelle entre des fonctions d'audit et l'exercice de responsabilités opérationnelles.

Les auditeurs travaillant dans les services ministériels sont le plus souvent recrutés à la sortie de l'université, avec des profils d'auditeurs s'ils sont destinés à se spécialiser sur les missions d'audit financier et plutôt des compétences économiques, voire plus techniques encore, s'ils ont vocation à se spécialiser sur les audits de performance. Au sein même des services ministériels d'audit, il existe peu de polyvalence entre audits financiers et audits de performance, tous les auditeurs se spécialisant sur l'un ou l'autre volet. Tous les services ministériels comptent plusieurs auditeurs certifiés et l'obtention d'un certificat est d'ailleurs un prérequis pour l'accession aux postes de dirigeants de ces services. Il existe également un certificat propre aux auditeurs internes de l'administration britannique, le *Government Internal Audit Certificate* (GIAC), que tout auditeur interne est tenu de détenir pour pouvoir conduire un audit seul sans supervision.

Les métiers de l'audit sont professionnellement et financièrement valorisés car les personnes concernées sont régulièrement sollicitées par les cabinets privés d'audit, qui leur proposent des opportunités professionnelles attractives. L'administration considère que l'investissement réalisé dans la formation de ses auditeurs internes mérite que le nécessaire soit fait pour leur offrir le niveau de rémunération nécessaire pour les retenir durablement au service de l'Etat.

Quant aux services du C&AG, qui emploient en tout près de 850 collaborateurs, leur politique de recrutement les oriente également vers des profils de jeunes diplômés. Une fois recrutés, ces derniers suivent un programme de formation en alternance de cinq ans, durant lequel plusieurs examens déterminent leur droit à poursuivre leur parcours au sein du NAO ou, au contraire, leur impose de le quitter en cas d'échec. Au terme de ce parcours, la plupart des membres du NAO y demeurent pour l'essentiel de leur carrière, alors même qu'ils n'ont pas le statut de fonctionnaire et, pour beaucoup d'entre eux, ne sont titulaires que de contrats à durée déterminée. Rares sont ceux qui quittent néanmoins le NAO et, lorsque c'est le cas, c'est essentiellement pour poursuivre leur carrière dans les métiers de l'audit, soit au sein d'un service ministériel, soit dans le secteur privé. Plus rares semblent être les anciens membres du NAO qui le quittent pour exercer des responsabilités opérationnelles dans l'administration ou ailleurs.

6. Les principales évolutions passées et à venir

Le cadre de gouvernance des ministères a progressivement été mis en place depuis 1990 et, tel que fixé par les manuels dans leur plus récente version, est aujourd'hui à peu près stabilisé.

En revanche, un scandale ayant provoqué la démission du C&AG au début de l'année 2008 a conduit à réfléchir à son régime de responsabilité et au statut de ses services. Une loi est actuellement en discussion en Parlement qui devrait ménager plusieurs évolutions importantes : reconnaissance de l'existence du NAO en tant que tel – alors qu'auparavant seul le C&AG lui-même avait une existence légale ; mise en place d'un comité directeur du NAO pouvant exercer un contrôle sur l'action individuelle du C&AG mais pas sur les travaux d'audit en tant que tels ; limitation à dix ans de la durée du mandat du C&AG.

F. La Suède

1. Les entités et leurs missions

L'administration suédoise est essentiellement organisée sous forme d'agences, placées chacune sous la tutelle d'un unique ministère. Les ministères sont des organisations de petite dimension, ramassés autour d'entités administratives interministérielles de soutien et de support placées directement sous l'autorité du chef du Gouvernement.

La fonction d'audit interne dans l'administration a été instaurée et normalisée par un décret de 1985. Depuis cette date, chacune des 56 plus importantes agences administratives – qui, ensemble, représentent plus de 95% du budget de l'Etat – dispose d'un service d'audit interne, placé auprès de son conseil d'administration – ou, lorsque celui-ci n'existe pas, de son directeur général. L'audit interne au sein des ministères eux-mêmes relève d'un service d'audit interne central, de petite dimension (environ six personnes), placé directement sous l'autorité du chef du Gouvernement. Contrairement aux services d'audit interne des agences, ce service d'audit interne du Premier ministre n'est pas régi par le décret de 1995 et n'est donc pas soumis à titre obligatoire aux normes d'audit interne en vigueur dans le reste de l'administration.

L'audit externe ressortit aux compétences du *Riksrevisionen*, ou *Swedish National Audit Office*, qui est à la fois le certificateur des comptes de l'Etat et chargé d'auditer la performance de l'administration pour le compte du Parlement. Le *Riksrevisionen* est issu d'une scission, en 1998, de l'agence chargée d'auditer l'administration, rattachée à l'époque au Gouvernement. Deux structures sont nées de cette opération : d'une part, le *Riksrevisionen*, qui a été formellement rattaché au Parlement en 2003 de façon à renforcer ses capacités de contrôle sur le pouvoir exécutif ; d'autre part, l'agence *Ekonomistyrningsverket* (ESV), demeurée composante de l'administration et qui s'est spécialisée sur des missions de conseil et d'assistance. La réforme de 1998 visait donc à établir une séparation organique entre les fonctions d'audit et de conseil. De 1998 à 2003, le *Riksrevisionen* a été doté du statut d'agence, mais demeurait formellement placé sous l'autorité du pouvoir exécutif.

Depuis sa séparation d'avec le *Riksrevisionen*, l'agence ESV exerce des missions d'animation et de coordination dans le domaine de la gestion publique au sein de l'ensemble de l'administration centrale suédoise. A ce titre, l'une de ses divisions a pour mission d'édicter les normes applicables aux activités d'audit interne dans les agences et d'apporter aux services d'audit interne un appui méthodologique. L'agence ESV n'exerce pas elle-même directement de fonction d'audit interne, à l'exception d'une division spécialisée chargée de l'audit des organisations affectataires de fonds européens – il s'agit donc de la seule entité centrale d'audit interne dans l'administration suédoise.

Les missions d'ESV en matière d'audit interne ne correspondent qu'à une partie minime de ses attributions, puisque l'agence assure également des missions de conseil et d'assistance dans les domaines de la gestion, de la comptabilité et des systèmes d'information. Elle assure enfin des travaux de suivi de l'exécution budgétaire et de prévision économique et budgétaire à l'attention du Gouvernement.

Une autre agence, *Statskontoret*, exerce elle aussi des missions de coordination et d'animation, mais centrées sur l'évaluation des politiques publiques et leur pilotage par la performance. Alors qu'ESV est spécialisée sur la gestion des organisations, *Statskontoret* exerce donc des compétences plus centrées sur les politiques publiques et leur impact sur la société.

2. La nature des travaux

Au sein des services d'audit interne des agences, les audits comptables et financiers mobilisent l'essentiel des ressources. Le conseil est peu répandu compte tenu du petit nombre d'auditeurs et des difficultés soulevées en termes de compatibilité avec les activités d'assurance. Par exemple, le service d'audit interne de la caisse d'assurance sociale, rencontré par la mission, alloue seulement 20% de ses ressources à des activités de conseil.

Le *Riksrevisionen* affecte quant à lui une centaine d'auditeurs de ses ressources aux missions de certification des comptes des 250 agences de l'administration suédoise – chaque audit représentant, selon la taille de l'agence, 40 à 3 500 heures de travail. Le reste des ressources d'audit, soit 100 auditeurs en tout, est alloué aux audits de performance, qui sont au nombre d'une trentaine par an et durent environ une année.

3. Les prérogatives et garanties d'indépendance

L'indépendance des auditeurs internes dans les agences résulte des dispositions législatives en vigueur et des autres normes applicables, qui prévoient notamment qu'il revient aux services d'audit interne, non à l'autorité à laquelle ils sont rattachés, d'établir le programme annuel d'audit.

L'agence ESV rend compte de l'indépendance des auditeurs internes dans un rapport établi chaque année à l'attention du Gouvernement sur l'audit interne dans l'administration. Lorsqu'il existe, le conseil d'administration de l'agence a aussi pour mission de s'assurer du respect de cette indépendance. En particulier, il lui revient d'approuver la nomination du chef du service d'audit interne de l'agence. Conformément aux normes de l'IIA, chaque service d'audit interne fait l'objet tous les cinq ans d'une certification qualité par un prestataire spécialisé, payée par l'agence concernée.

Le *Riksrevisionen* peut également avoir à connaître de l'indépendance des auditeurs internes. Lorsqu'il conduit une mission d'audit dans une agence, il doit formuler une appréciation sur les travaux des auditeurs internes et, s'il estime que ceux-ci ne donnent pas satisfaction, renoncer à s'appuyer sur eux pour la réalisation de ses propres travaux. Lorsque le *Riksrevisionen* estime que l'indépendance d'un auditeur interne n'est pas convenablement assurée, il saisit le conseil d'administration de l'agence de la question.

Certaines agences sont dotées de comités d'audit, émanation de leur conseil d'administration. Mais il ne s'agit pas d'une pratique systématique et il n'est pas envisagé de la généraliser. Au demeurant, la majorité des membres des conseils d'administration sont des personnalités extérieures à l'agence²⁵. La principale agence de l'administration suédoise, la caisse d'assurance sociale (*Försäkringskassan*), rencontrée par la mission, est dotée d'un comité d'audit de trois personnes.

Les rapports des auditeurs internes des agences sont généralement rendus publics, mais, de l'avis des interlocuteurs rencontrés par la mission, sans attirer particulièrement l'attention des journalistes ou du grand public.

²⁵ Mais pas forcément extérieures à l'administration, puisqu'il s'agit majoritairement de directeurs généraux d'autres agences.

L'indépendance du *Riksrevisionen* est principalement assurée par son rattachement au Parlement et par les modalités de nomination de ses dirigeants. La direction du *Riksrevisionen* relève de trois auditeurs généraux, qui exercent leurs compétences collégalement et suivent chacun les travaux d'audit dans le périmètre de leur portefeuille. Les relations entre le *Riksrevisionen* et le Parlement sont peu consistantes : ce n'est qu'occasionnellement que les auditeurs auteurs d'un rapport sont entendus par la commission parlementaire compétente. Le rattachement au Parlement est donc plus une garantie d'indépendance vis-à-vis du pouvoir exécutif qu'un véritable régime de travail en commun avec les parlementaires.

4. Les normes et méthodes de travail

Tant le *Riksrevisionen* que les auditeurs internes des ministères se réfèrent à des normes d'audit déclinant les principes issus des normes internationales applicables (*Practice Framework* de l'IIA).

Les audits comptables et financiers conduits par le *Riksrevisionen* dans le cadre de sa mission de certification donnent lieu à l'établissement de plans d'action par les agences lorsque des réserves ont été émises. Ces plans d'action sont présentés au Parlement et leur mise en œuvre fait l'objet d'un suivi par le *Riksrevisionen*. Il en est tenu compte dans les négociations budgétaires conduites chaque année pour allouer des crédits aux différentes agences. En 2007, 67 rapports comportant des réserves sur 90 ont été suivis d'effet. Les principales réserves concernent les lacunes du contrôle interne ou encore l'allocation irrégulière de crédits.

Les rapports de performance du *Riksrevisionen* sont signés par l'auteur du rapport et par l'auditeur général compétent. La mise en œuvre des recommandations résultant des audits de performance fait l'objet d'un rapport général de suivi, présenté chaque année au Parlement.

Les normes suivies par les auditeurs internes des agences sont édictées par l'agence ESV, dans le cadre de ses compétences d'appui et d'encadrement méthodologique des services d'audit interne des agences. Sur 160 personnes, trois employés d'ESV sont spécialisés sur les questions d'audit interne. Elles assurent le secrétariat d'un conseil spécialisé, réuni environ quatre fois par an, qui exerce une compétence consultative de normalisation de l'audit interne. Le régime actuel est fixé par une série de textes réglementaires récents : décret en date du 1^{er} janvier 2008 relatif aux agences, décret de la même date relatif à la gestion et au contrôle internes et décret du 1^{er} janvier 2007 relatif à l'audit interne dans l'administration.

5. La gestion des ressources humaines

Il n'existe pas de statut d'emploi dans l'administration suédoise. Sauf exception, les agents sont titulaires d'un contrat auquel s'appliquent les mêmes règles que les employés du secteur privé. Les services d'audit interne des agences sont donc relativement autonomes dans la détermination et la mise en œuvre de leur politique de recrutement.

Au total, les services d'audit interne de l'administration suédoise emploient environ 120 personnes. Le nombre d'auditeurs par service est en moyenne de trois. Le service d'audit interne le plus important, celui de la caisse d'assurance sociale (*Försäkringskassan*), emploie 16 personnes. A l'inverse, 17 agences sur 56 ne disposent que d'un unique auditeur, voire partagent un auditeur avec une autre agence. Il ressort des entretiens conduits par la mission que ces services privilégient le recours à des jeunes diplômés spécialisés dans les métiers de l'audit, forts d'environ deux ou trois ans d'expérience dans ces fonctions et qui, généralement demeurent spécialisés dans ce métier tout au long de leur carrière.

Les auditeurs comptables et financiers du *Riksrevisionen* sont majoritairement recrutés à leur sortie de l'université, à l'inverse de ceux affectés aux audits de performances, qui rejoignent l'institution plutôt après plusieurs années d'expérience professionnelle préalable. Ils subissent ensuite deux examens, similaires à ceux imposés aux auditeurs employés dans le secteur privé. Il est rare que les auditeurs du *Riksrevisionen* obtiennent un certificat CPA, compte tenu de la faible diversité de leurs expériences d'audit. Nombre d'auditeurs quittent le *Riksrevisionen* trois à six ans après l'avoir rejoint pour poursuivre leur carrière dans d'autres organisations, notamment au sein d'agences de l'administration suédoise où ils exercent soit des fonctions d'audit interne, soit des fonctions de gestion comptable et financière.

La polyvalence entre audits comptables et financiers et audits de performance est peu répandue. Lorsque des équipes mixtes sont formées, c'est, par exemple, pour réaliser un audit de performance comportant un important volet comptable et financier : dans ce cas, un auditeur spécialisé sur ces questions est intégrée à une équipe de collaborateurs accoutumés à la réalisation d'audits de performance.

Le *Riksrevisionen* recourt à la sous-traitance au secteur privé lorsque certaines compétences, comme sur les systèmes d'information, sont nécessaires à la réalisation de certains audits, ou encore lorsque l'agence auditée est sujette à un régime de gestion proche de celui d'une entreprise privée.

II. SYNTHÈSE DES PRINCIPALES TENDANCES OBSERVÉES

A. Tous les pays visités disposent depuis de nombreuses années d'un dispositif structuré d'audit

1. *Le pouvoir exécutif dispose de services d'audit interne généralement organisés au niveau ministériel et dont les missions sont définies par des textes de niveau législatif*

Tous les pays visités ont pour point commun d'avoir mis en place et développé, souvent de longue date, une fonction d'audit interne. Celle-ci s'inscrit dans un modèle de gestion objectif et cohérent, dont les principales caractéristiques sont les suivantes :

- contrairement à la situation française, il n'existe pas dans ces pays de séparation entre les ordonnateurs et les comptables ;
- au surplus, compte tenu des efforts en faveur de la performance de l'action publique, les décisions budgétaires tendent de plus en plus à être décentralisées au sein des services opérationnels, affaiblissant voire allant jusqu'à faire disparaître les fonctions de contrôle budgétaire *a priori* à l'échelle interministérielle ;
- les enjeux de contrôle de l'emploi des ressources publiques reposent donc en grande partie, d'une part, sur la mise en place de systèmes adaptés de contrôle interne à tous les échelons de l'organisation et, d'autre part, sur la mobilisation d'auditeurs internes dont la mission est de pratiquer une évaluation, voire une certification, de ce contrôle interne par la conduite de travaux d'audit, suivant un programme de travail qu'ils déterminent en toute indépendance à partir d'une analyse préalable des risques affectant l'organisation ;
- les missions d'audit étant centrés sur le contrôle interne, elles se décomposent entre, d'une part, les audits comptables et financiers, qui relèvent de l'audit de conformité et ont pour objet de préparer la certification des comptes, et les audits de performance.

Les services d'audit interne sont rattachés aux dirigeants des entités opérationnelles qu'ils ont pour mission d'auditer :

- il peut s'agir, formellement, du ministre lorsque celui-ci exerce seul l'autorité administrative sur ses services, comme aux Etats-Unis, ou, par exemple dans le cas néerlandais, du secrétaire général du ministère en tant que détenteur de l'autorité administrative par délégation du ministre ;
- dans d'autres cas, où la séparation entre l'autorité politique du ministre et l'autorité administrative de la compétence d'un secrétaire général est plus marquée, les services d'audit interne sont placés formellement auprès des secrétaires généraux : c'est le cas au Canada ;
- la Suède est un cas à part, dans la mesure où l'administration y est organisée pour l'essentiel sous forme d'agence : les auditeurs internes de l'administration suédoise sont donc majoritairement placés auprès des directeurs généraux de ses agences. Seuls les auditeurs internes des administrations centrales, qui sont de petites dimensions, sont placés directement auprès du chef du Gouvernement ;
- seul le positionnement du service central d'audit interne de la Commission européenne soulève des interrogations : il est en effet placé, non sous l'autorité du Président ou du secrétaire général de la Commission – lequel n'a d'ailleurs pas autorité sur les directeurs généraux – mais sous celle d'un commissaire vice-président la Commission et qui a par ailleurs autorité sur d'autres services opérationnels comme les directions chargées de l'administration générale ou celles chargées des systèmes d'information. Plusieurs interlocuteurs rencontrés par la mission ont souligné que ce positionnement méconnaissait les normes garantissant l'indépendance des auditeurs internes vis-à-vis des services opérationnels.

Les responsables administratifs chargés de la reddition des comptes sont au nombre des interlocuteurs privilégiés des services d'audit interne. Les *chief financial officers* aux Etats-Unis ou les contrôleurs financiers et budgétaires aux Pays-Bas assurent des missions d'évaluation parallèlement aux travaux d'audit conduits par les services d'audit interne. Ils coopèrent avec ces derniers pour la réalisation des audits comptables et financiers préalables à la certification des comptes.

Les services d'audit interne se caractérisent toujours par une indépendance vis-à-vis des services opérationnels, qui concerne notamment l'établissement de leur programme de travail, la conduite des investigations et la formulation des constats et recommandations.

Dans plusieurs pays, les services d'audit interne peuvent être amenés à travailler avec les institutions suprêmes d'audit, voire pour le compte du Parlement lui-même :

- ainsi, aux Etats-Unis, les *Inspectors Generals* des départements ministériels et agences associent-ils le Congrès à l'élaboration de leur programme de travail et peuvent répondre à des requêtes de ses membres – quoique de façon purement informelles. Les IG assurent également des missions pour le compte du GAO ;
- dans la plupart des autres pays, les auditeurs internes servent de relais pour l'auditeur externe auprès des échelons opérationnels, notamment sur la fonction comptable et financière et dans le cadre des procédures de certification des comptes.

Enfin, il est à préciser que l'activité des services d'audit interne est le plus souvent réglée et encadrée par des textes de niveau législatif : c'est le cas de l'*Inspector General Act* de 1978 aux Etats-Unis, de la loi relative aux comptes publics au Canada ou encore de la loi organique relative au budget aux Pays-Bas. Tous ces textes imposent la mise en place de services d'audit interne dans les ministères et les agences et, dans certains cas, prévoient la mise en place systématique de comités d'audit pour approuver le programme de travail des auditeurs internes et veiller à leur indépendance.

2. A l'échelon central, des services assurent l'encadrement méthodologique, l'animation et parfois la coordination des services d'audit interne

L'existence d'une entité centrale d'audit interne est relativement rare au sein de l'échantillon :

- la Commission européenne dispose d'une fonction d'audit largement centralisée, les effectifs de l'*Internal Audit Service* représentant le tiers de l'ensemble des auditeurs internes au sein de la Commission – les autres étant répartis entre les *Internal Audit Capacities* dont sont dotées les directions générales ;
- le Canada a mis en place une fonction d'audit centralisée, assurée par le *secteur de la vérification interne* du bureau du contrôleur général du Canada, qui assure à la fois la coordination des services ministériels d'audit interne et, en direct, des audits transversaux portant sur des problématiques communes à plusieurs ministères et organismes ;
- dans les autres pays, les structures centrales ayant des attributions dans le champ de l'audit se bornent à édicter les normes qui s'appliquent aux auditeurs internes dans les ministères et agences et à assurer un appui méthodologique et une mutualisation des bonnes pratiques. C'est le cas du PCIE aux Etats-Unis, dont le secrétariat est assuré par l'*Office of Management and Budget* rattaché à la présidence, de la direction de la coordination de la politique d'audit du ministère néerlandais des finances, de l'agence ESV en Suède ou encore de l'unité de l'assurance, du contrôle et des risques au Royaume-Uni, qui est un service du *Treasury*. Dans tous les cas, la structure est directement ou indirectement rattachée au ministère des finances et entretient des liens avec les fonctions budgétaires et comptables à l'échelle interministérielle.

Plusieurs pays envisagent ou ont engagé une concentration accrue de leur fonction d'audit interne à l'échelle interministérielle, pour deux séries de motifs : d'une part, la volonté de développer les audits transversaux portant sur des problématiques communes à plusieurs ministères et, d'autre part, le souhait de réaliser des économies d'échelle comme d'améliorer la professionnalisation au sein de services dotés d'effectifs plus nombreux. Les Pays-Bas procéderont en 2009 à la fusion de quatre services ministériels d'audit interne, sous l'autorité du ministère des finances. Le Congrès des Etats-Unis examine ces temps-ci un projet de loi tendant à donner un fondement législatif au *Presidential Council on Integrity and Efficiency* et à le doter de moyens propres qui lui permettraient, à terme, de conduire des audits transversaux à l'échelle interministérielle dans l'administration fédérale²⁶.

3. Les missions d'audit externe sont le plus souvent assurées par des organismes proches du Parlement

Chacun des pays visités a une institution supérieure de contrôle, homologue de la Cour des comptes, indépendant du pouvoir exécutif et qui assure des missions d'audit externe aussi bien sur la fonction comptable et financière que sur la question de la performance.

Un premier critère de différenciation des entités d'audit externe est l'ampleur de la mission de certification des comptes, qui portent sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle de la situation financière de l'entité :

- dans les pays où les ministères rendent des comptes séparément les uns des autres, comme le Royaume-Uni ou les Pays-Bas, l'auditeur externe certifie aussi bien les comptes particuliers des ministères que le compte consolidé de l'ensemble de l'administration ;

²⁶ Comme il l'a été indiqué dans la première partie, même si elle est adoptée par le Congrès, cette législation fera très probablement l'objet d'un veto présidentiel. Au demeurant, elle ne ménage pas les intérêts du GAO, aujourd'hui le seul à pouvoir conduire des audits transversaux à l'échelle interministérielle dans l'administration fédérale.

- dans d'autres pays, seul l'Etat dans son ensemble rend des comptes au Parlement, qui n'a pas à connaître des états financiers propres à chaque ministère. Dans ces conditions, comme en France, seuls les comptes consolidés de l'Etat donnent lieu à une certification : c'est le cas, par exemple, de la Suède ;
- les Etats-Unis sont un cas exceptionnel, du fait du positionnement original des *Inspectors Generals* (IG) des départements ministériels et agences. Ils cumulent en effet les missions de certification des comptes de leur entité de rattachement avec les missions d'audit interne de cette entité, tandis que le GAO, institution supérieure de contrôle, n'est compétent que pour certifier le compte consolidé de l'Etat fédéral et, à titre dérogatoire, certains comptes spécialisés présentant des difficultés spécifiques²⁷.

Un deuxième critère de différenciation entre les différentes institutions supérieures de contrôle tient à l'organisation des entités chargées des missions d'audit externe :

- aucune des institutions supérieures de contrôle des pays de l'échantillon n'exerce des fonctions juridictionnelles comparables à celle de la Cour des comptes. Par conséquent, aucune n'a le statut de juridiction ni n'emprunte aux juridictions leurs modèles de travail, en particulier la délibération collégiale sur les rapports. Seuls la Cour nationale d'audit des Pays-Bas et le *Riksrevisionen* suédois sont placés sous l'autorité d'une direction collégiale de trois personnes dans les deux cas ;
- de fait, ce ne sont souvent pas ces organisations supérieures de contrôle en tant que telles qui engagent leur responsabilité vis-à-vis du Parlement, mais bien la personnalité placée à leur tête, qui personnifie de droit l'institution : ainsi du *Comptroller General* des Etats-Unis, du *Comptroller and Auditor General* au Royaume-Uni ou de la vérificatrice générale du Canada.

En dépit d'une proximité constatée partout avec le Parlement, les liens des institutions suprêmes d'audit avec ce dernier sont de nature différente d'un pays à l'autre :

- dans la plupart des cas, ces liens ne sont que formels : les rapports de l'entité sont adressés au Parlement, mais celui-ci ne joue de rôle significatif ni dans la détermination du programme de travail de l'institution, ni dans le suivi des recommandations qu'elle formule. Tel est le cas, par exemple, au Canada, aux Pays-Bas ou en Suède ;
- à l'inverse, le GAO américain est directement placé sous l'autorité du Congrès, si bien que plus de 80% des ressources de cette institution supérieure de contrôle sont allouées à des travaux réalisés à la demande expresse de membres du Sénat ou de la chambre des représentants. Le Congrès s'empare ensuite des conclusions du GAO, formulées en toute indépendance, pour conduire de retentissantes auditions qui jouent un rôle non négligeable dans l'assurance que les recommandations du GAO seront mises en œuvre par l'administration ;
- c'est le *National Audit Office* britannique qui entretient les liens les plus étroits avec le Parlement au stade de la formulation des recommandations et du suivi de leur mise en œuvre. Si le NAO est maître de son programme de travail, même s'il consulte la commission parlementaire compétente (le *Public Accounts Committee*), ses rapports font ensuite l'objet d'un *briefing* du président de cette commission puis d'une audition parlementaire qui débouche sur la rédaction d'un second rapport, rédigé par le NAO, mais qui engage cette fois le Parlement lui-même.

²⁷ Ainsi du département de la défense ou de l'*Internal Revenue Service* (cf. première partie).

Paradoxalement, les institutions suprêmes d'audit coopèrent avec les services d'audit interne d'autant plus étroitement que leurs liens avec le Parlement sont forts. Dans cette configuration, en effet, l'ascendant quasi-hiérarchique qu'exerce l'auditeur externe sur les auditeurs internes reflètent l'ampleur du contrôle exercé par le Parlement sur l'administration. A l'inverse, les auditeurs externes dont l'indépendance vis-à-vis du Parlement est fortement affirmée n'entretiennent que des liens distants avec les auditeurs internes de l'administration, les relations formelles se limitant dans ce cas de figure au champ des audits comptables et financiers et de la certification.

Dans la plupart des cas, l'institution suprême d'audit joue un rôle central dans l'édiction des normes d'audit applicables à l'administration. C'est par exemple le cas aux Etats-Unis (*Yellow Book*) ou aux Pays-Bas, où les institutions supérieures de contrôle édictent des normes d'audit qui sont ensuite déclinées et précisées en ce qui les concerne par les services d'audit interne de l'administration. La fonction de normalisation de l'institution supérieure de contrôle contribue alors à forger une culture de travail commune et à l'affirmation d'une véritable communauté des auditeurs qui partagent les mêmes outils, les mêmes méthodes et le même langage sur l'ensemble de leurs attributions.

4. Des services d'inspection générale viennent parfois compléter le dispositif

Aux Pays-Bas, des services portant l'appellation d'« inspection » exercent des missions distinctes et complémentaires de celles des auditeurs internes :

- *l'inspection des finances*, service de la direction générale du budget au ministère des finances, est chargé de piloter la politique d'évaluation à l'échelle interministérielle et de conduire des travaux d'analyse destinés à conseiller le ministre des finances en matière de décisions budgétaires ;
- l'inspection de l'emploi et des revenus est une agence indépendante, placée sous la tutelle du ministère des affaires sociales et de l'emploi, dont la mission est de contrôler l'emploi des fonds publics par l'ensemble des entités, agences ou collectivités territoriales, allocataires de dotations de ce ministère.

En revanche, il convient de souligner que :

- les *Inspectors Generals* américains exercent résolument des fonctions d'auditeurs, aussi bien internes, pour l'essentiel de leurs travaux, qu'externes dans la mesure où, sauf exception, ils sont chargés de certifier les comptes de leurs départements ministériels ou agences de rattachement ;
- dans de nombreux pays, il a existé dans le passé des services d'inspection qui ont progressivement disparu pour être remplacés par services d'audit interne plus professionnalisés et aux prérogatives renforcées, notamment afin d'assurer leur indépendance vis-à-vis des organisations auditées.

B. La nature des audits et l'affectation des moyens correspondants sont variables

1. La lutte contre la fraude relève de missions proches de l'audit, mais néanmoins distinctes

Les enquêtes dirigées pour des motifs de lutte contre la fraude sont partout le fait d'entités spécialisées, qui se distinguent des services d'audit interne par la méthodologie et les prérogatives, mais partagent avec elle le principe d'indépendance vis-à-vis des structures opérationnelles :

- au sein de la Commission européenne (mais également pour ce qui est des deniers communautaires dans les Etats membres), la lutte contre la fraude est de la compétence d'une direction générale spécialisée, l'OLAF ;

- aux Etats-Unis, tous les *Inspector General Offices* comportent, aux côtés de leur division de l'audit, une division des enquêtes (*investigation division*), dont les membres ont des prérogatives de police judiciaire.

Dans tous les cas, la proximité avec les services d'audit interne est privilégiée à un double titre :

- d'une part, comme les audits internes, les enquêtes doivent être conduites avec des garanties d'indépendance suffisantes ;
- d'autre part, la détection et la prévention de la fraude est une composante du contrôle interne et, à ce titre, les auditeurs internes ont à en connaître : cela leur donne une faculté de signalement des soupçons de fraude aux enquêteurs – de même qu'en sens inverse, les enquêteurs peuvent signaler aux auditeurs des défaillances de contrôle qui ont favorisé la commission d'actes de fraude.

Dans aucun pays, il n'a été signalé à la mission d'incompatibilité particulière entre les activités d'audit et les activités de lutte contre la fraude. Les deux ne relèvent cependant jamais des mêmes personnes car elles mobilisent des compétences, des outils, des prérogatives et des partenariats, notamment avec le ministère public, qui ne sont pas les mêmes.

2. Les audits comptables et financiers sont systématiques en tant qu'étape préalable à la certification des comptes

Tous les pays visités par la mission font certifier par un auditeur externe que les comptes rendus par leurs administrations sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle de la situation financière de l'entité concernée. Comme il l'a été indiqué plus haut, cette entité est le plus souvent un ministère ou une agence, mais dans certains cas les comptes ne sont rendus que de façon consolidée pour l'ensemble de l'administration.

La part des ressources allouées aux activités de certification des comptes par les institutions supérieures de contrôle est variable d'un pays à l'autre, allant de 10% pour le GAO américain à 40% pour la Cour nationale d'audit des Pays-Bas.

L'existence d'une fonction de certification des comptes impose, en amont, l'intervention d'auditeurs dont les travaux ont pour objet d'assurer que les comptes sont en état d'être certifiés et, le cas échéant, présentent peu de probabilités que des réserves soient émises. Dans ce contexte, l'auditeur interne est au service du pouvoir exécutif rendant des comptes au Parlement. Comme c'est le cas au Royaume-Uni, il peut, par l'intermédiaire du secrétaire général du ministère, lui adresser un avis sur la qualité du contrôle interne.

La réalisation des travaux d'audit comptable et financier implique également des relations formelles avec l'auditeur externe, l'auditeur interne mettant ses travaux à la disposition de ce dernier et pouvant recevoir des instructions de sa part. Celui-ci s'appuie sur les travaux des auditeurs internes pour sa mission de certification. Il peut soit les reprendre à son compte, soit les refaire si, après avoir conduit ses propres investigations, il considère que l'auditeur interne est défaillant dans la conduite de ses travaux ou n'a pas suffisamment audité les zones de risque identifiées dans l'organisation. Formellement, l'auditeur externe est en position d'auditer la fonction d'audit comptable et financier interne à l'administration.

Dans tous les pays visités, la fonction d'audit comptable et financier relève de l'échelon ministériel. Toutefois, les pays dont les ministères ou les entités similaires ne présentent pas séparément leurs comptes ou présentent des comptes globaux selon des logiques différentes des comptes ministériels, soit le Canada et le Royaume-Uni, doublent la fonction ministérielle d'audit comptable et financier d'un niveau interministériel procédant à d'ultimes travaux d'audit préalablement à la certification par l'auditeur externe. L'audit comptable et financier des comptes de l'ensemble de l'administration sont de la compétence du *Treasury Officer of Accounts* au Royaume-Uni et du bureau du contrôleur général au Canada. Dans les deux cas, la fonction est rattachée au ministère des finances, dans le même périmètre que la fonction budgétaire.

Bien que les audits comptables et financiers consomment une part relativement importante des ressources allouées à l'audit dans l'administration et par les institutions supérieures de contrôle, la mission a constaté que ce type d'audits n'éveillait qu'un intérêt mesuré de la part tant des interlocuteurs rencontrés que, semble-t-il, des responsables administratifs et politiques. En conséquence, les services d'audit interne mesurent parfois avec soin la part de leurs ressources qu'ils allouent aux activités d'audit comptable et financier. Dans certains cas, lorsque la loi les y autorise, ces travaux sont mêmes externalisés auprès de cabinets privés d'audit, tels que KPMG, commissaire aux comptes du département de l'énergie aux Etats-Unis.

Seuls les Pays-Bas semblent consacrer une importance prioritaire au niveau politique à la question de la certification des comptes. D'évidence, le fait que l'auditeur externe doit certifier les comptes de chaque ministère, et non exclusivement des comptes consolidés, accroît la sensibilité de la question du point de vue des responsables politiques. L'émission de réserves, voire la non-certification sur les comptes d'un ministère particulier révèle un contraste dans la qualité de la gestion comparativement aux ministères dont les comptes ont été certifiés sans réserve. Il est alors normal qu'à l'occasion d'auditions parlementaires, des comptes plus détaillés soient demandés aux ministres concernés et à leurs secrétaires généraux.

Le même scepticisme vis-à-vis des audits comptables et financiers, voire de la certification elle-même, est constaté auprès des auditeurs externes, qui considèrent cette fonction comme indispensable, exigeant des qualifications adaptées, mais de moindre intérêt pour les décideurs politiques que ne le sont les conclusions des audits de performance et les travaux d'évaluation. Ainsi, à quelques exceptions près, le GAO a-t-il progressivement abandonné la mission même de certification des comptes aux *Inspectors Generals* des départements ministériels et agences. De même, les services de la vérificatrice générale du Canada constatent que, chaque année, la présentation au Parlement du rapport de certification des comptes de l'Etat fédéral ne donne pas lieu à des débats.

3. Au-delà des audits financiers, la nature des audits est variable

Les audits comptables et financiers sont l'un des volets de l'activité des auditeurs internes, de même que la certification ne représente qu'une part minoritaire des travaux des auditeurs externes. Le reste des travaux conduits par les différentes entités relève pour l'essentiel de la catégorie des audits de performance.

Les audits de performance sont partout régis par des normes distinctes de celles qui s'appliquent aux audits financiers. Ces normes ne sont généralement pas la transposition directe de référentiels utilisés dans le secteur privé, mais relèvent plutôt d'un corpus *ad hoc* tenant compte du rôle central de la performance dans le pilotage des politiques publiques, en particulier des considérations d'économie, d'efficacité et d'efficacités.

Le périmètre des audits de performance englobe des objets, des approches et des problématiques particulièrement larges et diverses, parmi lesquelles :

- l'économie, l'efficacité et l'efficacité des entités et des programmes publics : les audits correspondants s'intitulent audits de performance (Etats-Unis, Pays-Bas, Commission européenne), *value for money audits* (Royaume-Uni), vérifications de gestion (Canada). Ils consistent à mettre en relation coûts, objectifs et résultats et visent à éclairer les décideurs politiques sur la performance des politiques publiques ;
- le contrôle interne : les audits portant sur le contrôle interne visent à donner aux responsables de l'entité concernée l'assurance que le contrôle interne concourt au respect des règles en vigueur, à un emploi optimal des ressources et à la réalisation des objectifs fixés ;
- la régularité : les audits portant sur la régularité visent à donner l'assurance que l'entité concernée respecte les règles en vigueur, notamment lorsque ces dernières visent à encadrer et à optimiser l'allocation des ressources et les performances de l'organisation ;

- la prospective : les audits à dimension prospective visent à identifier des enjeux à venir et à s'assurer que l'entité concernée est en mesure de s'y confronter.

Si la méthodologie générale est la même que pour l'audit comptable et financier, à savoir la documentation des constats, la justification des recommandations ou encore la contradiction avec les services audités, les audits de performance dépassent la seule fonction comptable et financière pour embrasser l'ensemble des fonctions de l'organisation auditée. Il en résulte que, à certaines exceptions près comme les Pays-Bas, les audits de performance sont toujours présentés comme l'activité suscitant le plus d'intérêt de la part des responsables politiques et notamment parlementaires.

Malgré cet intérêt suscité auprès des responsables politiques, les audits de performance sont une activité sujette à une programmation plus aléatoire que le sont les audits comptables et financiers. Ces derniers sont en effet systématiques, rendus obligatoires de fait par l'intervention de l'auditeur externe au stade de la certification des comptes. A l'inverse, aucune disposition ne permet d'imposer un caractère systématique et exhaustif à l'activité d'audit des performances d'une organisation

Les audits de performance ne font pas appel aux mêmes qualifications que les audits comptables et financiers :

- toutes les entités d'audit rencontrées par la mission ont indiqué que, tandis que les auditeurs comptables et financiers ont des profils très spécialisés similaires à ceux des auditeurs des cabinets privés, les personnes affectées aux audits de performance mobilisent des compétences beaucoup plus larges, diverses et, dans certains cas, techniques : il s'agit majoritairement d'économistes, mais aussi d'ingénieurs à même de manier des outils de calcul économique ou encore de personnes ayant toute autre spécialité mais dont les facultés d'analyse sont avérées. Les auditeurs de performance sont plus souvent recrutés après une expérience préalable que ne le sont les auditeurs comptables et financiers, souvent jeunes diplômés de l'université ;
- de cette différence de profil entre auditeurs comptables et financiers et auditeurs de performance, il résulte que les audits de performance sont une activité plus proche de l'évaluation en termes de compétences mobilisées qu'ils ne le sont des audits comptables et financiers. Seules les garanties d'indépendance dont disposent les auditeurs de performance, notamment dans la détermination de leur programme de travail, les différencient des « évaluateurs » – lesquels, au contraire des auditeurs, ont vocation à être à disposition des responsables opérationnels pour les aider à améliorer les performances de leur organisation ou des politiques publiques de leur compétence ;
- si les entités d'audit interne ou externe ne pratiquent quasiment jamais la polyvalence entre audits comptables et financiers et audits de performances, les deux activités sont néanmoins exercées au sein d'une même entité dans la mesure où elles recourent à des outils et des méthodes similaires, se fondent sur les mêmes prérogatives et le même principe d'indépendance et se réfèrent au même corpus de normes déontologiques et professionnelles.

Comme cela a déjà été mentionné en introduction, la distinction méthodologique entre audit de performance et évaluation est moins nette. L'expérience canadienne en fournit une illustration significative ; les vérifications de gestion réalisées par l'auditeur externe sont considérées comme des audits de performance, alors que les examens stratégiques supervisés par le *Conseil du trésor* sont des évaluations. Pour autant, les démarches globales ne diffèrent pas sensiblement.

Si l'on tente de caractériser plus précisément ces deux approches, trois critères de différenciation peuvent être examinés :

- le point d'application des audits de performance serait de manière privilégiée les organisations et les processus publics, alors que l'évaluation se situerait plutôt au niveau des politiques publiques. Les programmes relèvent des deux démarches, mais l'audit de performance d'un programme, à l'image de la doctrine élaborée par le Comité interministériel d'audit des programmes (CIAP) en France, n'a pas à se prononcer sur le bien fondé du niveau de performance réalisée, ni sur la nature des choix stratégiques et des objectifs ;
- le destinataire de l'audit est le responsable ministériel ou de l'agence, alors que le processus d'évaluation est impulsé au niveau interministériel par les autorités budgétaires ou en charge du pilotage de la performance globale. L'exception est constituée par l'auto-évaluation des ministères comme aux Pays-Bas ;
- l'audit de performance est encadré par les normes internationales applicables à l'audit interne, alors que l'évaluation fait l'objet de règles spécifiques par pays. A cet égard, l'audit se distingue de l'évaluation par le caractère impératif de l'indépendance vis-à-vis des services opérationnels. De plus, les rapports d'évaluation sont très généralement considérés comme des documents budgétaires et, à ce titre, ne sont pas publics en dehors de l'exécutif.

4. Les missions de conseil, pas toujours répandues, sont même parfois exclues

Si les activités de conseil sont intégrées au champ de l'audit au même titre que les activités d'assurance, la mission a constaté une réticence fréquente vis-à-vis de ce type de travaux, considérés comme porteurs du risque d'atteindre à l'indépendance des auditeurs internes.

D'une manière générale, les auditeurs internes font d'autant plus de conseils qu'ils sont proches de l'échelon opérationnel. Ainsi, au sein de l'administration canadienne, les auditeurs internes des ministères consacrent-ils au conseil une part de leurs ressources supérieure à celle qu'alloue le bureau du contrôleur général. Au sein de la Commission européenne, les interlocuteurs de la mission au sein de l'*Internal Audit Capacity* de la direction générale chargée de la politique régionale ont indiqué à la mission consacrer 50% de leurs ressources à des activités de conseil, tandis que le service central d'audit interne de la Commission se consacre quasi-exclusivement à des activités d'assurance.

Dans ces conditions, le conseil ressortit le plus souvent, plus encore d'ailleurs qu'à des partenaires issus du secteur privé, à des entités dédiées qui, n'ayant pas d'attributions dans le champ de l'audit, peuvent assurer pour le compte des décideurs politiques ou administratifs des activités de conseil sans se heurter à des obstacles déontologiques particuliers. C'est le cas, par exemple, du Conseil scientifique pour les politiques publiques aux Pays-Bas ou des agences ESV et *Statskontoret* en Suède.

Au-delà, les missions de conseil stratégique portant sur le long terme et qui, à ce titre, relèvent plus de la prospective sont souvent le fait d'entités spécialisées dont le fonctionnement s'apparente plus à celui d'un laboratoire de recherche ou d'un centre d'analyse qu'à celui d'un service d'audit. Tel est le cas d'entités – non rencontrées par la mission – comme la *Strategy Unit* rattachée au ministère britannique des finances ou du Conseil scientifique des politiques publiques relevant du premier ministre néerlandais.

C. Les services d’audit présentent de fortes garanties d’indépendance et un grand professionnalisme

1. Les méthodes de travail sont normalisées par référence aux référentiels internationaux

L’audit est un processus systématique, indépendant et documenté permettant de recueillir des informations objectives pour déterminer dans quelle mesure une entité satisfait aux exigences d’un référentiel. Le « monde de l’audit » se caractérise donc par la référence systématique à des normes, souvent édictées à l’échelle internationale, qui s’appliquent aux audits de conformité comme aux audits de performance. Le tableau ci-après en donne un aperçu.

Tableau 2 – Exemples de référentiels et normes professionnelles dans le monde de l’audit

Catégorie	Référentiel	Commentaires
Contrôle interne	<i>Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)</i>	Le référentiel COSO a fait l’objet d’une large diffusion depuis que la loi Sarbanes-Oxley aux Etats-Unis a imposé aux entreprises d’adopter un référentiel de contrôle interne.
Contrôle interne	<i>Criteria of Control (CoCo)</i>	Le référentiel CoCo est issu d’un rapport intitulé <i>Guidance for Report</i> , publié en 1995 par le <i>Canadian Institute of Chartered Accountants</i> afin de surmonter certaines difficultés de compréhension et d’application du référentiel COSO.
Contrôle interne	<i>Turnbull Guidance</i>	Le <i>Turnbull Guidance</i> est un référentiel publié en 1999 par le régulateur britannique <i>Financial Reporting Council</i> . Il est admis par la loi Sarbanes-Oxley comme un référentiel admissible pour répondre aux obligations légales s’imposant aux entreprises aux Etats-Unis.
Audit interne	<i>International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing</i>	L’ISPPIA est un référentiel édicté par l’ <i>International Accounting Standard Board</i> , instance de normalisation rattachée à l’ <i>Institute of Internal Auditors (IIA)</i> , organisation professionnelle internationale des auditeurs internes. Le référentiel s’impose à tous les <i>Certified Internal Auditors (CIA)</i> dans le secteur privé et les <i>Certified Government Auditing Professionals (CGAP)</i> dans le secteur public.
Audit externe	<i>International Standards on Auditing (ISA)</i>	L’ISA est le référentiel suivi par les commissaires aux comptes pour la certification des comptes et donc également pour les audits comptables et financiers préalables à la certification. Propre à la fonction comptable et financière, elle est édictée l’ <i>International Federation of Accountants (IFAC)</i> . Elle peut également être suivie par les auditeurs externes du secteur public, regroupés à l’échelle internationale au sein de l’ <i>International Organization of Supreme Audit Institution (INTOSAI)</i> . Par exemple, la Cour des comptes y fait référence dans sa nouvelle mission de certification des comptes de l’Etat.

Tous les services d’audit rencontrés par la mission encadrent leurs travaux par des normes déclinant plus ou moins explicitement et avec plus ou moins d’exhaustivité les normes internationales en vigueur dans le champ de la comptabilité, du contrôle interne et de l’audit interne.

Les références aux normes issues des référentiels en vigueur dans le secteur privé sont toutefois variables d’un pays à l’autre :

- dans certains cas, comme pour la Commission européenne ou le Canada, les auditeurs font directement référence à ces normes, qui ne sont complétées que par les règles de droit positif encadrant l’activité des entités concernées. Le seul élément de transposition consiste, par exemple pour le service d’audit interne de la Commission, à se doter d’une charte déclinant et explicitant les normes applicables ;

- dans d'autres cas, il est fait une référence explicite aux normes en vigueur dans le secteur privé, mais celles-ci sont aménagées et complétées pour tenir compte des spécificités de l'action administrative. Le corpus issu de ce processus de transposition est rassemblé et mis en cohérence de façon autonome par rapport aux normes en vigueur dans le secteur privé. Ainsi, au Royaume-Uni, les *Government Internal Audit Standards* constituent-ils un corpus complet, non un simple complément de référentiels d'application plus large ;
- aux Etats-Unis, les *Generally Accepted Government Auditing Standards* ou *Yellow Book*, constituent un corpus propre aux administrations publiques et ne déclinent pas les normes en vigueur dans le secteur privé. Il est toutefois précisé au sein même du *Yellow Book* que les normes du secteur privé s'appliquent chaque fois qu'elles n'entrent pas en contradiction avec celles issues du *Yellow Book*.

Dans certains pays, le cadre normatif est unifié et partagé par les auditeurs externes et les auditeurs internes. C'est le cas, aux Etats-Unis, des normes rassemblées dans le *Yellow Book*, établi sous la supervision du GAO et qui s'imposent à tous les auditeurs internes aux différents échelons de l'administration des Etats-Unis : échelon fédéral, échelon des Etats et échelons territoriaux inférieurs à celui de l'Etat.

Les principales conséquences de la normalisation des activités d'audit sont les suivantes :

- l'indépendance des auditeurs implique qu'ils élaborent eux-mêmes leur programme de travail, sans recevoir à cet effet d'instructions des responsables des entités concernées, et en se fondant sur une analyse préalable des risques identifiés dans les organisations auditées ;
- systématique et exhaustive, l'appréciation des risques sert de fondement aux programmes de travail élaborés par les comités d'audit. Elle peut donner lieu à des échanges entre auditeurs internes et auditeurs externes, ainsi qu'à des consultations avec les différentes parties en présence, en particulier l'encadrement supérieur du ministère ou de l'agence ainsi que les commissions compétentes du Parlement ;
- les normes imposent l'objectivité des auditeurs, garanti par une documentation rigoureuse des constats et le caractère contradictoire de la procédure d'audit ;
- enfin, les normes imposent une assurance qualité des services d'audit, réalisée au minimum tous les cinq ans par un prestataire extérieur sélectionné soit par l'entité d'audit elle-même, soit par son autorité de supervision – en l'occurrence, dans la majorité des cas, un comité d'audit.

2. L'indépendance est garantie par les textes législatifs et réglementaires et, dans la plupart des cas, par la publicité des rapports

Les normes internationales de l'audit interne imposent que, pour assurer leur indépendance vis-à-vis des services opérationnels, les services d'audit interne soient rattachés à un responsable ayant autorité sur l'ensemble de l'organisation :

- cette condition est vérifiée dans quasiment tous les pays visités (*cf. supra*), les services ministériels d'audit interne étant rattachés le plus souvent à des secrétaires généraux ayant autorité sur l'ensemble du ministère ou, dans les directions générales de la Commission européenne, aux directeurs généraux eux-mêmes. Dans les agences de l'administration suédoise dotées de conseil d'administration, les services d'audit interne ne sont pas rattachés au directeur général de l'agence, mais au conseil d'administration lui-même ;

- le service de vérification du bureau du contrôleur général du Canada est partie intégrante d'une entité disposant elle-même de fortes garanties d'indépendance vis-à-vis du reste de l'administration et qui rend des comptes au Conseil du Trésor, comité interministériel exerçant les responsabilités politiques en matière budgétaire pour le compte du chef du Gouvernement ;
- le service d'audit interne de la Commission européenne fait exception à la norme d'indépendance : il est en effet rattaché, non au Président de la Commission, seul responsable ayant autorité sur l'ensemble de la Commission, mais à l'un des vice-présidents de la Commission, qui dispose également dans ses attributions de l'administration générale et des systèmes d'information, mais n'a pas autorité sur les directions générales opérationnelles ;
- les *Inspectors Generals* américains sont dans une position singulière puisque, pour 39 d'entre eux, ceux des départements ministériels et des agences les plus importantes, ils rendent des comptes non à une instance interne à leur entité de rattachement, mais directement au Président des Etats-Unis, qui les a nommé après avis et consentement du Sénat. Ces modalités particulières de nomination, qui ne font pas intervenir le ministre ou le directeur général concerné, contribuent à positionner les *Inspectors Generals* à mi-chemin entre l'audit interne et l'audit externe.

Un autre principe régissant l'audit interne est la libre détermination par l'auditeur de son programme de travail. Ce principe est scrupuleusement respecté partout, même si, dans les faits, l'élaboration du programme de travail donne lieu à de larges consultations qui permettent à l'auditeur interne de recueillir des suggestions, souvent suivies d'ailleurs, notamment lorsqu'elles émanent du Parlement.

La publicité du programme de travail et des rapports est une garantie d'indépendance non négligeable. Tous les auditeurs internes des pays visités ne publient pas leurs rapports :

- ainsi les auditeurs internes de la Commission européenne ne les publient-ils pas de façon à préserver la confiance dans leurs relations avec les services audités ;
- à l'inverse, la publication des rapports des *Inspectors Generals* américains est obligatoire de par la loi. Il n'y est dérogé qu'en présence d'informations personnelles ou de données faisant l'objet d'une classification au titre du secret défense ;
- dans certains cas, les rapports d'audit interne ne sont pas rendus publics *a priori* mais sont accessibles au public en vertu des dispositions législatives garantissant l'accès aux documents administratifs.

D'une manière générale, ce sont les comités d'audit qui s'imposent comme le dispositif le plus répandu pour assurer l'indépendance des auditeurs internes dans l'administration :

- les comités d'audit sont obligatoires et généralisés dans plusieurs pays visités par la mission : il en existe ainsi dans tous les ministères au Canada, au Royaume-Uni et aux Pays-Bas, en général présidés par les secrétaires généraux. La Commission européenne s'est dotée d'un comité de suivi des audits présidé par le commissaire compétent. En revanche, les comités d'audit ne sont obligatoires ni aux Etats-Unis, ni en Suède ;
- lorsque les comités d'audit sont obligatoires, il est partout prévu qu'ils doivent comporter une majorité de membres extérieurs à l'entité concernée : en Suède, il peut toutefois s'agir de directeurs généraux d'autres agences administratives, tandis qu'au Canada ou au Royaume-Uni, par exemple, les personnalités extérieures ne doivent exercer aucune fonction dans l'administration ;

- encore une fois, lorsque les comités d'audit sont obligatoires, les personnalités extérieures qui y sont associées sont rémunérées, parfois très généreusement (par ex. 1 500 dollars canadiens pour les personnalités extérieures membres des comités ministériels d'audit suédois). Toutefois, leur rémunération globale dépend de la fréquence des réunions, très variable d'un pays à l'autre : de trois à quatre réunions par an en Suède, jusqu'à 20 ou 30 journées de travail par an pour les comités d'audit canadiens ;
- dans tous les cas, les comités d'audit, qui n'exercent qu'une compétence consultative, ont pour fonction d'approuver le programme de travail des auditeurs internes, sont destinataires de leurs rapports et doivent veiller à leur indépendance ;
- en présence de comités ministériels d'audit obligatoires, un comité d'audit central est chargé de veiller à l'indépendance des auditeurs internes à l'échelle interministérielle ;
- les Etats-Unis ont mis en place un dispositif original pour veiller à l'indépendance des *Inspectors Generals* : outre les voies de recours auprès du Congrès, ceux-ci peuvent faire appel à des instances collégiales placées auprès du Président des Etats-Unis qui ont compétence pour connaître des atteintes à l'indépendance des *Inspectors Generals* de la part du pouvoir politique. Toutefois, ces instances n'ont à ce jour d'autre fondement juridique qu'un décret présidentiel. Un projet de loi en cours d'examen prévoit de leur donner un fondement législatif.

3. Le professionnalisme est garanti par la certification des auditeurs et de la qualité de leurs travaux, le cas échéant via l'autoévaluation.

Dans la plupart des pays, la professionnalisation des auditeurs se traduit par des conditions d'emploi et, surtout, de rémunération plus avantageuses que les emplois administratifs ordinaires de niveau correspondant :

- au Royaume-Uni, il est considéré que les auditeurs internes des ministères ont fait l'objet d'un investissement en qualification qui justifie que l'on les rémunère à un niveau élevé de façon à prévenir la tentation du départ dans le secteur privé ;
- le Canada s'efforce actuellement de rattacher les auditeurs internes de son administration à une filière spécifique qui rendrait la fonction aussi attractive que l'est, par exemple, celle d'économiste dans l'administration fédérale canadienne.

La professionnalisation et les avantages de rémunération trouvent toutefois leur contrepartie dans la faible mobilité des auditeurs au sein de l'administration. Dans tous les pays visités, il a été constaté que le taux de rotation externe des services d'audit interne était faible, de même que celui des institutions supérieures de contrôle, où il est souvent réduit à quelques pourcents. Lorsque les auditeurs quittent un service ministériel d'audit interne, c'est souvent pour aller prendre des responsabilités plus élevées dans le service d'audit interne d'un autre ministère ou pour rejoindre un cabinet d'audit dans le secteur privé.

Les services d'audit interne s'assurent de leur qualité par une autoévaluation et par une certification par un organisme externe :

- un exemple d'autoévaluation est donné au Canada, où les services d'audit interne sont tenus chaque année de mesurer leur avancement dans la mise en œuvre de la politique de l'audit interne définie par le secrétariat du Conseil du Trésor, notamment s'agissant de leur indépendance, de leur professionnalisme et de la qualité des ressources humaines. Les résultats de cette autoévaluation sont utilisés par le bureau du contrôleur général à des fins de conduite du changement sur la fonction d'audit interne ;
- les certifications externes mobilisent les institutions supérieures de contrôle, d'autres services d'audit interne à l'administration ou des prestataires issus du secteur privé. Cette certification externe est imposée par les normes applicables à l'activité d'audit interne.

4. Les travaux d'audit peuvent généralement être sous-traités au secteur privé

Dans la plupart des pays rencontrés, les services d'audit interne ou externe recourent ponctuellement à la sous-traitance au secteur privé pour répondre à différents besoins :

- dans certains cas, la sous-traitance concerne certains audits dans leur ensemble, notamment les audits préalables à la certification des comptes : aux Etats-Unis, il est estimé que deux tiers des *Inspector General Offices* sous-traitent la certification des comptes de leur département ministériel ou de leur agence à un cabinet du secteur privé, dans le cadre de marchés-cadres ;
- mais le plus souvent, aussi bien pour l'audit interne que pour l'audit externe, le recours au secteur privé vise avant tout à combler certaines lacunes techniques des services concernés : il est ainsi fait appel à des auditeurs du secteur privé dans le cadre d'audits de systèmes d'information ou d'audits de grands projets présentant des difficultés techniques particulières ;
- une troisième variante du recours à des cabinets d'audit privé concerne les missions d'évaluation, souvent articulées avec la fonction budgétaire, qui peuvent donner lieu à la sollicitation d'auditeurs privés dans le cadre de prestations d'assistance et de conseil ;
- enfin, certaines entités, comme le NAO britannique, recourent au secteur privé pour assurer des échanges sur les méthodes de travail et sur les enjeux de gestion : les expériences des auditeurs issus du secteur privé sont mises à profit pour développer les compétences de leurs homologues au sein du NAO.

D. L'évaluation est le domaine où les progrès les plus importants restent à accomplir

De l'avis des interlocuteurs rencontrés par la mission, les réformes budgétaires mises en œuvre dans certains des pays visités dès le début des années 1990 n'ont pas produit les effets escomptés en termes d'amélioration des performances des politiques publiques. La mise en place d'objectifs et d'indicateurs de performance, par exemple dans le cadre du *Government Performance Results Act* de 1993 aux Etats-Unis ou plus récemment suite aux réformes budgétaires mises en œuvre aux Pays-Bas, s'est progressivement transformée en un exercice purement formel faisant la part belle à la bureaucratie et à une abondance de documents (plans stratégiques, rapports de performance) dont la portée réelle est contestée. En dépit de progrès notables quant à la transparence de l'action publique, les chantiers mis en œuvre n'ont pas provoqué d'amélioration significative de l'efficacité et de l'efficacité des politiques publiques elles-mêmes.

En réaction, plusieurs pays ont souhaité mettre à niveau l'évaluation des politiques publiques, le plus souvent en s'appuyant sur les entités chargées du budget, dans une logique de contre-expertise sur l'efficacité et l'efficacité des politiques publiques pilotées par les ministères – notamment afin de nourrir les négociations budgétaires. L'évaluation est partout conçue comme un dispositif au service du pouvoir exécutif pour l'éclairer sur la performance publique et mieux rendre des comptes au Parlement.

Alors que l'évaluation est longtemps restée une discipline indifférenciée, des efforts importants ont été faits pour distinguer différentes formes d'évaluation et en préciser la méthodologie :

- les Pays-Bas, le Canada ou la Commission européenne mettent en avant que l'évaluation des politiques publiques est avant tout interne et, à ce titre, relève de la responsabilité des ministres et de leurs services. L'autoévaluation est donc la règle avec les examens stratégiques conduits par les ministères canadiens ou l'analyse des politiques publiques imposées aux ministères néerlandais. Au sein de la Commission, l'autoévaluation est également la règle puisque les travaux d'évaluation incombent au premier chef aux directions générales s'agissant des politiques publiques de leur compétence ;

- toutefois, le renforcement de l'évaluation découle aussi de son externalisation par rapport aux services opérationnels. De plus en plus, l'autoévaluation est complétée par des travaux d'évaluation externe qui en sont le contrepoint. Ainsi des revues stratégiques interministérielles mises en œuvre aux Pays-Bas ou des revues de priorité conduites au Royaume-Uni avec l'appui de la *Prime Minister Delivery Unit*. Dans les deux cas, il s'agit d'associer au sein d'une équipe formellement indépendante du ministère concerné, des personnes issues, d'une part, de ce ministère, d'autre part du ministère des finances ou de toute autre entité compétente pour l'évaluation externe et, enfin, des personnalités extérieures à l'administration et présentant toutes les garanties nécessaires d'indépendance et d'autorité intellectuelle ;
- qu'elle soit interne ou externe, l'évaluation fait l'objet d'un encadrement méthodologique de plus en plus affirmé, grâce à des services spécialisés et professionnalisés dont la compétence est interministérielle et qui assurent auprès des équipes d'évaluateur des fonctions d'assistance technique, de secrétariat, voire de rapporteur : c'est le cas de l'*inspection des finances*, composante de la direction générale du budget du ministère des finances, aux Pays-Bas, mais aussi de la *Prime Minister Delivery Unit* au Royaume-Uni, des services spécialisés de l'*Office of Management and Budget*, rattaché au Président des Etats-Unis ou encore de l'agence administrative ESV en Suède, compétente pour l'évaluation des organisations. Toutes ces structures recourent de façon croissante aux outils statistiques, à l'analyse socio-économique et aux calculs financiers, afin d'établir rigoureusement les bilans coûts/avantages de différents scénarios.

L'évaluation peut donner lieu à des rapports publics, même lorsqu'elle relève du pouvoir exécutif, dans une logique de transparence :

- ainsi les revues stratégiques aux Pays-Bas donnent-elles lieu à des rapports transmis au Parlement et présentés au public par la commission d'évaluation indépendante ;
- toutefois, l'évaluation est le plus souvent un instrument à disposition du pouvoir exécutif et les documents qu'elle produit ont alors le statut de documents de travail établis dans le cadre de la procédure budgétaire. Dans ce cas, les travaux d'évaluation, dont la sensibilité politique est élevée, ne sont pas rendus publics ;
- tout au plus est-il rendu compte de certains résultats des travaux d'évaluation sur des sites Web spécialement mis en place à cet effet, comme www.expectmore.gov aux Etats-Unis.

Le rattachement des services assurant l'encadrement méthodologique de l'évaluation et, dans certains cas, les missions d'évaluation externe elles-mêmes est variable d'un pays à l'autre :

- le point commun est généralement la proximité d'avec la fonction budgétaire, qu'il s'agisse aux Etats-Unis de l'*Office of Management and Budget*, dont c'est le cœur de métier, de l'*inspection des finances* néerlandaise, qui est une composante de la direction générale du budget, de l'agence suédoise ESV, qui assure le suivi de l'exécution budgétaire et la tenue de la comptabilité, ou encore des services d'évaluation rattachés au secrétariat du Conseil du Trésor au Canada. La mission a constaté partout une très forte intégration entre la fonction budgétaire, la fonction d'évaluation – justement développée pour combler les lacunes du pilotage par la performance – et la fonction de coordination de la politique d'audit, au sein du ministère des finances ou de l'entité chargée de la politique budgétaire²⁸, non auprès du chef du Gouvernement ;

²⁸ Par exemple le Conseil du Trésor au Canada ou l'*Office of Management and Budget* aux Etats-Unis.

- le positionnement de la *Prime Minister Delivery Unit* au Royaume-Uni est le plus original : initialement service du Premier ministre, elle a été récemment transférée au ministère des finances pour y contribuer au développement du pilotage des politiques publiques par la performance et y appuyer les travaux d'évaluation externe de ces politiques publiques. Elle conserve toutefois le titre de service du Premier ministre de façon à signifier à l'ensemble de l'administration sa compétence interministérielle et sa contribution au pilotage et à l'évaluation de l'ensemble des politiques publiques relevant de l'échelon central ;
- dans tous les cas, les fonctions d'évaluation, même fragiles ou balbutiantes, sont très nettement distinctes des fonctions d'audit interne. L'auditeur interne est indépendant dans l'élaboration de son programme de travail comme dans la conduite de ses travaux et la formulation de ses recommandations. L'évaluateur, lui aussi indépendant dans la conduite de ses investigations et la formulation de ses conclusions, est néanmoins placé sous l'autorité des responsables politiques et leur rend des comptes sur ses travaux et ses conclusions. Son indépendance est donc moindre que celle de l'auditeur interne, sans pour autant que la méthodologie appliquée soit nécessairement moins rigoureuse.

CONCLUSION

Les cinq pays de l'échantillon examiné par la mission, ainsi que la Commission européenne, montrent que le développement de l'audit et de l'évaluation relève d'une évolution générale commune à l'ensemble des administrations des pays développés.

L'audit se structure autour des fonctions d'audit externe, de la compétence des institutions supérieures de contrôle des finances publiques, et d'audit interne, qui bénéficie au sein même de l'administration d'un degré élevé d'indépendance et mobilise des outils et des méthodes de plus en plus professionnalisés. L'évaluation, dispositif au service du pouvoir exécutif pour l'éclairer sur la performance publique et mieux rendre des comptes au Parlement, se développe à l'échelle interministérielle afin d'en renforcer l'impartialité et de mieux concourir aux arbitrages budgétaires.

Le développement des fonctions d'audit s'inscrit dans le cadre d'un modèle plus général de gestion publique proche de celui des entreprises privées : autonomie accrue consentie aux gestionnaires ; développement, en contrepartie, d'une fonction d'audit interne indépendante afin de s'assurer de la qualité du contrôle interne ; mise en place de comités d'audit afin de superviser cette fonction d'audit interne et d'en assurer l'indépendance ; certification des comptes par un auditeur externe.

Sur tous ces points, sauf la certification des comptes, l'administration française est en retard par rapport à ses homologues étrangères. Des réflexions seront donc à conduire sur l'organisation du contrôle interne et de la fonction d'audit interne à l'échelle de l'ensemble de l'administration de l'Etat.

Fait à Paris, le 08 décembre 2008

L'inspecteur général des finances



Henri GUILLAUME

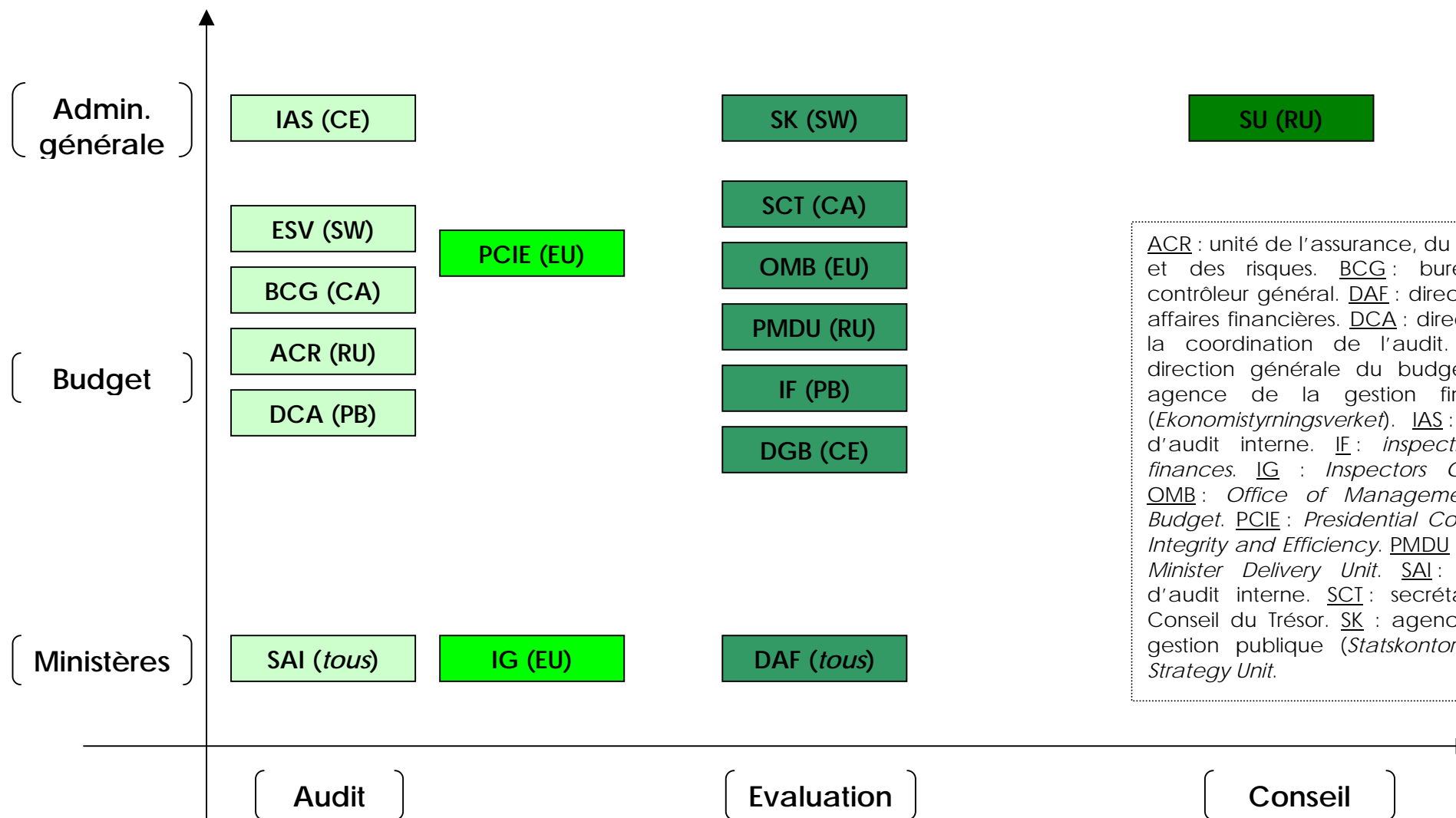
L'inspecteur des finances



Nicolas COLIN

PIÈCE JOINTE

SCHÉMA COMPARATIF



ACR : unité de l'assurance, du contrôle et des risques. BCG : bureau du contrôleur général. DAF : direction des affaires financières. DCA : direction de la coordination de l'audit. DGB : direction générale du budget. ESV : agence de la gestion financière (*Ekonomistyrningsverket*). IAS : service d'audit interne. IF : *inspection des finances*. IG : *Inspectors Generals*. OMB : *Office of Management and Budget*. PCIE : *Presidential Council on Integrity and Efficiency*. PMDU : *Prime Minister Delivery Unit*. SAI : services d'audit interne. SCT : secrétariat du Conseil du Trésor. SK : agence de la gestion publique (*Statskontoret*). SU : *Strategy Unit*.

En France : budget = DB ; administration générale = DGFIP + DGAFP + DGME.

A N N E X E S

LISTE DES ANNEXES

ANNEXE 1 : LE CANADA

ANNEXE 2 : LES ÉTATS-UNIS

ANNEXE 3 : LES PAYS-BAS

ANNEXE 4 : LE ROYAUME-UNI

ANNEXE 5 : LA SUÈDE

ANNEXE 6 : LA COMMISSION EUROPÉENNE

ANNEXE 7 : LISTE DES PERSONNES RENCONTRÉES

ANNEXE 1

LE CANADA

SOMMAIRE

I.	POSITIONNEMENT DES DIFFÉRENTES FONCTIONS.....	1
A.	LES MINISTÈRES.....	1
B.	LE CONSEIL DU TRÉSOR ET LES MINISTÈRES AYANT DES ATTRIBUTIONS FINANCIÈRES	2
C.	LE PREMIER MINISTRE	5
D.	L'AUDITEUR EXTERNE : LE BUREAU DE LA VÉRIFICATRICE GÉNÉRALE.....	5
E.	LE PARLEMENT	6
II.	L'AUDIT	6
A.	L'AUDIT EXTERNE	6
1.	<i>Les missions.....</i>	6
2.	<i>Les outils et méthodes de travail.....</i>	8
3.	<i>La qualité des travaux.....</i>	10
B.	L'AUDIT INTERNE	12
1.	<i>Le bureau du Contrôleur général.....</i>	12
2.	<i>La politique d'audit interne.....</i>	12
3.	<i>Les référentiels applicables.....</i>	15
4.	<i>Les comités ministériels d'audit.....</i>	20
5.	<i>Éléments de typologie.....</i>	24
III.	L'ÉVALUATION.....	25
A.	LE PILOTAGE DES POLITIQUES PUBLIQUES	25
B.	LES EXAMENS STRATÉGIQUES	26
1.	<i>Procédure.....</i>	26
2.	<i>Méthode.....</i>	26
3.	<i>Bilan d'étape</i>	27
	CONCLUSION.....	27
	PIECE JOINTE N°1 : DOCUMENTS RELATIFS À LA POLITIQUE D'AUDIT INTERNE ..	28
	PIECE JOINTE N°2 : SCHEMA GÉNÉRAL D'ORGANISATION.....	30

A l'occasion d'un séjour de deux jours à Ottawa, la mission a rencontré des interlocuteurs au sein de différentes structures de l'administration fédérale canadienne : le bureau du contrôleur général, le secrétariat du Conseil du Trésor, le service d'audit interne du ministère de l'énergie et des ressources naturelles, le bureau de la vérificatrice générale.

La présente annexe rend compte de façon détaillée de ces investigations. Sa première partie est consacrée à décrire l'ensemble du système institutionnel canadien du point de vue de l'audit et de l'évaluation. Les parties suivantes approfondissent les thématiques particulières de l'audit, puis de l'évaluation, à travers l'exploitation d'une documentation abondante reprise dans des tableaux et encadrés. La conclusion de la présente annexe a pour objet de tirer les principaux enseignements du système canadien tel qu'appréhendé par la mission.

Au Canada, le terme d'« audit » est exclusivement anglophone. Il est traduit en français, langue officielle de l'administration fédérale au même titre que l'anglais, par le terme de « vérification ». Dans le présent document, le terme de « vérification » est donc synonyme de celui d'« audit ». Il ne doit pas être confondu avec la vérification au sens où l'emploie l'administration française.

I. POSITIONNEMENT DES DIFFÉRENTES FONCTIONS

A. Les ministères

L'administration fédérale canadienne comprend trois catégories d'entités : les ministères, les organismes et les sociétés d'État.

Chaque entité de l'administration fédérale est placée sous l'autorité d'un administrateur général. Dans les ministères, l'administrateur général porte le titre de sous-ministre et rend compte au ministre, membre du cabinet. L'administrateur général remplit également les fonctions d'administrateur des comptes telles que définies par la loi sur la gestion des finances publiques.

Comme l'indique l'encadré ci-après, l'administrateur des comptes rend directement des comptes devant le Parlement, notamment s'agissant de l'exécution de la dépense, du contrôle interne, de l'établissement des comptes et de l'administration générale du ministre.

Encadré – L'obligation de rendre des comptes devant le Parlement

Responsabilité de l'administrateur des comptes dans le cadre des attributions du ministre et de son obligation de rendre compte

16.4 (1) Dans le cadre des attributions du ministre compétent — notamment en ce qui concerne la gestion et la direction du ministère — et de son obligation de rendre compte au Parlement, l'administrateur des comptes visé à la partie I de l'annexe VI est comptable devant les comités compétents du Sénat et de la Chambre des communes :

- a) des mesures prises pour que les ressources du ministère soient affectées de façon à réaliser les programmes de celui-ci, en conformité avec les règles et méthodes administratives applicables;*
- b) des mesures prises pour que le ministère soit doté de mécanismes de contrôle interne efficaces;*
- c) de la signature des comptes qui doivent être tenus pour l'établissement des Comptes publics visés à l'article 64;*
- d) de l'exercice des autres attributions spécifiques relatives à l'administration du ministère qui lui sont conférées sous le régime d'une loi fédérale.*

Source : Loi sur la gestion des finances publiques, partie I.1 (vérification interne et administrateurs des comptes).

Auprès de chaque sous-ministre est placé un comité de vérification, dont les missions sont consultatives et dont la composition comprend obligatoirement une majorité de personnalités indépendantes extérieures à l'administration fédérale, dont le président du comité d'audit. L'encadré ci-après précise le statut des comités de vérification.

Encadré – Les comités ministériels de vérification

PARTIE I.1 – VÉRIFICATION INTERNE ET ADMINISTRATEURS DES COMPTES

Prise des mesures nécessaires à la vérification interne – 16.1 L'administrateur général ou le premier dirigeant veille à la prise des mesures propres à assurer l'accomplissement, au sein du ministère, de la vérification interne répondant aux besoins de celui-ci.

Constitution d'un comité de vérification – 16.2 Sous réserve des instructions que peut donner le Conseil du Trésor en vertu de l'alinéa 7(1)e.2) et sauf disposition contraire de celles-ci, il incombe à l'administrateur général ou au premier dirigeant de chaque ministère de constituer un comité de vérification.

Nomination – 16.21 (1) Le Conseil du Trésor peut, sur recommandation du président du Conseil du Trésor, nommer à titre de membre de tout comité de vérification constitué au titre de l'article 16.2, toute personne qui n'occupe pas de poste au sein de l'administration publique fédérale et qui possède les qualités exigées par ses instructions.

Durée du mandat – (2) Le membre du comité de vérification ainsi nommé occupe son poste à titre amovible pour un mandat d'au plus quatre ans renouvelable une seule fois.

Rémunération et indemnités – (3) Il a droit à la rémunération et aux indemnités fixées par le Conseil du Trésor.

Source : Loi sur la gestion des finances publiques, partie I.1 (vérification interne et administrateurs des comptes).

Chaque sous-ministre dispose également auprès de lui d'un service de vérification interne (*Internal Audit Unit*), placé sous la direction du dirigeant principal de vérification (*Chief Audit Officer*).

A l'heure actuelle, seuls les comptes consolidés de l'État fédéral font l'objet d'une certification par la Vérificatrice générale, auditeur externe de l'administration fédérale. Mais le Conseil du Trésor a décidé en 2004 que les comptes des ministères et organismes seraient certifiés séparément à compter de 2009.

Les ministères, en particulier les 22 plus importants d'entre eux, qui seront concernés dès 2009, sont actuellement en phase de préparation de cette réforme. Les directeurs financiers (*Chief Financial Officers*) seront chargés de s'assurer que le ministère ou l'organisme concerné dispose du système de contrôle interne adéquat, tandis que les services d'audit interne seront compétents pour auditer les éléments de contrôle interne concourant à l'établissement des états financiers.

B. Le Conseil du Trésor et les ministères ayant des attributions financières

L'essentiel des attributions relatives au budget et aux comptes publics relève au Canada du Conseil du Trésor, comité interministériel et, à ce titre, composante du cabinet placée directement auprès de la Gouverneure générale du Canada.

La présidence du Conseil du Trésor constitue un portefeuille ministériel à part entière. Outre son président, ministre de plein exercice, le Conseil du Trésor comprend le ministre des finances, quatre autres ministres membres titulaires et quatre ministres membres suppléants. Tous sont membres du cabinet et donc, contrairement aux membres du Conseil privé de la Reine, tenus de rendre des comptes au Parlement.

Les attributions du Conseil du Trésor englobent la reddition des comptes de l'administration au Parlement, l'éthique, la gestion des finances, du personnel et de l'administration, la fonction de contrôle ainsi que l'approbation de la plupart des textes réglementaires. Elles sont détaillées dans l'encadré ci-dessous.

Encadré – Les attributions du Conseil du Trésor

7. (1) Le Conseil du Trésor peut agir au nom du Conseil privé de la Reine pour le Canada à l'égard des questions suivantes :

- a) les grandes orientations applicables à l'administration publique fédérale;
- b) l'organisation de l'administration publique fédérale ou de tel de ses secteurs ainsi que la détermination et le contrôle des établissements qui en font partie;
- c) la gestion financière, notamment les prévisions budgétaires, les dépenses, les engagements financiers, les comptes, le prix de fourniture de services ou d'usage d'installations, les locations, les permis ou licences, les baux, le produit de la cession de biens, ainsi que les méthodes employées par les ministères pour gérer, inscrire et comptabiliser leurs recettes ou leurs créances;
- d) l'examen des plans et programmes des dépenses annuels ou à plus long terme des ministères et la fixation de leur ordre de priorité;
- d.1) la gestion et l'exploitation des terres par les ministères, à l'exclusion des terres du Canada au sens du paragraphe 24(1) de la Loi sur l'arpentage des terres du Canada;
- e) la gestion des ressources humaines de l'administration publique fédérale, notamment la détermination des conditions d'emploi;
- e.1) les conditions d'emploi des personnes nommées par le gouverneur en conseil qui ne sont pas prévues par la présente loi, toute autre loi fédérale, un décret ou tout autre moyen;
- e.2) la vérification interne au sein de l'administration publique fédérale;
- f) les autres questions que le gouverneur en conseil peut lui renvoyer.

(...)

(2) Le Conseil du Trésor est autorisé à exercer les pouvoirs, à l'exception du pouvoir de nomination, conférés au gouverneur en conseil en vertu des textes suivants :

- a) la Loi sur la pension de la fonction publique;
- b) la Loi sur la pension de retraite des Forces canadiennes;
- c) la Loi sur la continuation de la pension des services de défense, chapitre D-3 des Statuts révisés du Canada de 1970;
- d) les parties I et II de la Loi sur la pension de retraite de la Gendarmerie royale du Canada;
- e) la Loi sur la continuation des pensions de la Gendarmerie royale du Canada, chapitre R-10 des Statuts révisés du Canada de 1970;
- f) les autres dispositions législatives portant sur une question visée au paragraphe (1), que peut spécifier le gouverneur en conseil.

Source : Loi sur la gestion des finances publiques, partie I (Conseil du Trésor).

Le Conseil du Trésor dispose de services propres, organisés sous la forme du Secrétariat du Conseil du Trésor, issus à l'origine du ministère des finances mais qui constituent un organisme distinct depuis 1966. A sa tête, le secrétaire du Conseil du Trésor a le rang et les pouvoirs d'un administrateur général de ministère.

Le secteur des priorités et de la planification ministérielle et le secteur de la gestion des dépenses assurent le pilotage des dépenses publiques par la performance. A cette fin, ils définissent le cadre de gestion des finances publiques, pilotent la politique d'évaluation des politiques publiques et mettent à disposition des ministères et des citoyens différentes bases de données en ligne relatives à la dépense publique, à la performance publique ou à l'évaluation des politiques publiques.

Composante du Secrétariat, le Bureau du contrôleur général du Canada est chargé d'encadrer la gestion financière et de piloter la politique d'audit interne dans l'ensemble de l'administration fédérale. Il est organisé en trois secteurs : le secteur des comités de vérification des ministères et organismes (*id est* les comités d'audit), le secteur de la vérification interne et le secteur de la gestion financière. Le contrôleur général a le rang et les pouvoirs d'un administrateur général de ministère.

Le secteur de la gestion financière édicte des normes sur le fondement des articles 32, 33 et 34 de la loi sur la gestion des finances publiques, qui régissent l'exécution de la dépense au sein de l'administration fédérale. L'encadré ci-dessous cite ces trois articles.

Encadré – Le cadre législatif de l'exécution de la dépense

Contrôle des engagements

32. (1) Il ne peut être passé de marché ou autre entente prévoyant un paiement, dans le cadre d'un programme auquel est affecté un crédit ou un poste figurant dans les prévisions de dépenses alors déposées devant la Chambre des communes et sur lequel le paiement sera imputé, que si le solde disponible non grevé du crédit ou du poste est suffisant pour l'acquittement de toutes les dettes contractées à cette occasion pendant l'exercice au cours duquel a lieu la passation.

Suivi des engagements

(2) L'administrateur général ou autre responsable chargé d'un programme affecté d'un crédit ou d'un poste des prévisions de dépenses alors déposées devant la Chambre des communes met en oeuvre, pour ce qui est des engagements financiers imputables sur ce crédit ou ce poste, des méthodes de contrôle et de comptabilisation conformes aux instructions du Conseil du Trésor.

Demandes de paiement

33. (1) Il ne peut être effectué de paiement imputable sur un crédit affecté à un ministère qu'à la demande du ministre compétent ou de la personne à qui il a donné délégation écrite.

Forme

(2) Les demandes de paiement sur le Trésor sont à présenter en la forme, avec les documents d'accompagnement et selon les modalités de certification prévus par règlement du Conseil du Trésor.

Cas d'interdiction

(3) Il est interdit de demander des paiements sur le Trésor dans les cas où ils entraîneraient :

- a) une imputation irrégulière sur un crédit;
- b) une dépense supérieure à un crédit;
- c) une réduction du solde du crédit à un niveau insuffisant pour l'exécution des autres engagements.

Renvoi au Conseil du Trésor

(4) Avant de procéder à certaines demandes de paiement, le ministre compétent peut en référer au Conseil du Trésor, lequel peut ordonner ou refuser le paiement.

Marchés de fournitures, de services ou de travaux

34. (1) Tout paiement d'un secteur de l'administration publique fédérale est subordonné à la remise des pièces justificatives et à une attestation de l'adjoint ou du délégué du ministre compétent selon laquelle :

- a) en cas de fournitures, de services ou de travaux :
 - (i) d'une part, les fournitures ont été livrées, les services rendus ou les travaux exécutés, d'autre part, le prix demandé est conforme au marché ou, à défaut, est raisonnable,
 - (ii) tout paiement anticipé est conforme au marché,
 - (iii) si le paiement est à effectuer antérieurement à la détermination de l'admissibilité selon les règles et méthodes prévues au paragraphe (2), la demande de paiement est raisonnable;
- b) en tout autre cas, le bénéficiaire est admissible au paiement.

Règles et méthodes

(2) Le Conseil du Trésor peut établir les règles et méthodes à suivre concernant l'attestation et la détermination de l'admissibilité visées au paragraphe (1).

Source : Loi sur la gestion des finances publiques, partie III (dépenses publiques).

Un temps supprimé à la suite des réformes administratives conduites au Canada à partir de 1995 et du fait d'une gêne politique envers la publicité de ses rapports le Bureau du contrôleur général du Canada a été recréé sous sa forme actuelle en 2003. Depuis cette date, le secteur de la vérification interne, entité entièrement nouvelle dans l'administration fédérale, assure l'encadrement méthodologique de la fonction d'audit à l'échelle de l'État fédéral, s'assure que les travaux obéissent aux normes en vigueur et mobilise les services ministériels d'audit dans le cadre des audits transversaux conduits à l'échelle interministérielle.

En marge du Conseil du Trésor, trois ministères distincts ont des attributions relatives à la gestion des finances publiques fédérales :

- le ministère des finances est compétent notamment pour les fonctions suivantes : la préparation du budget fédéral, la conception de la législation fiscale, la gestion de la dette publique, les transferts aux provinces et aux territoires, la réglementation du secteur financier et la représentation du Canada auprès des institutions financières internationales ;
- l'Agence du revenu du Canada, apparentée à un ministère et placée sous l'autorité du ministre du revenu national, est chargée d'appliquer la législation fiscale ;
- enfin, le ministère des travaux publics et des services gouvernementaux assure les fonctions de payeur et de receveur de l'administration fédérale ainsi que la tenue des comptes de l'État fédéral présentés chaque année au Parlement.

C. Le Premier ministre

La Reine d'Angleterre est représentée dans ses fonctions de chef de l'État canadien par la Gouverneure générale du Canada, dont les attributions relèvent exclusivement du protocole et de la représentation. La Gouverneure générale est entourée du Conseil privé de la Reine pour le Canada, dont les membres sont le Premier ministre, les ministres et des personnalités nommées à titre honorifique pour exercer les fonctions de conseillers privés. Créé par la loi constitutionnelle de 1867, le Conseil privé est traditionnellement présidé par le ministre des affaires intergouvernementales, compétent pour tout ce qui concerne le fonctionnement de la fédération canadienne et les relations entre les provinces.

Le cabinet, composante du Conseil privé, exerce le pouvoir exécutif. Il est placé sous l'autorité du Premier ministre et inclut l'ensemble des membres du gouvernement, ministres ou secrétaires d'État. En tant que chef du cabinet, le Premier ministre est assisté par le Bureau du Conseil privé. Le Greffier du Conseil privé, chef du Bureau du Conseil privé, est le plus haut fonctionnaire de l'administration. Il assure le secrétariat du cabinet et a pour mission, d'une part, de conseiller le Premier ministre et le cabinet et, d'autre part, de diriger la fonction publique fédérale.

D. L'auditeur externe : le bureau de la vérificatrice générale

Les fonctions d'audit externe sont assurées par le bureau de la vérificatrice générale du Canada, institution supérieure de contrôle de l'administration fédérale dont la mise en place remonte à 1878. Les services de la vérificatrice générale, personnellement responsable devant le Parlement, conduisent en toute indépendance les missions de certification des comptes de l'État fédéral et des audits de performance évaluant le coût, l'efficacité et l'efficacités des politiques publiques.

Le bureau de la vérificatrice générale est indépendant aussi bien du Gouvernement que du Parlement. La vérificatrice générale elle-même a été nommée par le chef du gouvernement sur proposition du Parlement. Elle dispose de ses services, qu'elle organise et dont elle règle le bon fonctionnement à sa discrétion. Les rapports de certification des comptes, tout comme les rapports sanctionnant les audits de performance, sont formellement adressés au Parlement, mais celui-ci n'intervient ni dans la détermination du programme de travail de la vérificatrice générale – qui est à 90% à son initiative –, ni dans la formulation de ses conclusions. En cela, les prérogatives de la vérificatrice générale sont similaires à celles de la Cour des comptes en France.

Les services de la vérificatrice générale comptent près de 700 personnes, dont environ 400 auditeurs certifiés à 80%, réparties en groupes spécialisés sur des ministères. Des besoins particuliers peuvent donner lieu au recours à des consultants, dans le cadre de marchés-cadres passés avec les cabinets concernés. La vérificatrice générale dispose de bureaux régionaux en différents points du territoire du Canada.

L'activité du bureau est régie par deux textes de loi : la loi sur la gestion des finances publiques et la loi sur le vérificateur général.

E. Le Parlement

Le Parlement est composé de la chambre des communes et du Sénat. Dans le cadre d'un régime parlementaire proche du système britannique, il exerce un contrôle large et direct sur le gouvernement, dont les membres sont tous parlementaires. Il entretient toutefois des relations purement formelles avec le bureau de la vérificatrice générale, auditeur externe de l'administration fédérale.

II. L'AUDIT

A. L'audit externe

1. Les missions

Au Canada, les fonctions d'audit externe relèvent du bureau de la vérificatrice générale (*Office of the Auditor General*). Ses missions sont de trois ordres : les audits de performance (ou *vérifications de gestion*), les audits de certification des comptes (ou *vérifications comptables*) et les examens spéciaux des sociétés d'État. L'encadré ci-dessous détaille ces trois types de missions.

Encadré – Les trois types de missions de la vérificatrice générale

Les vérifications des états financiers

Les vérifications d'états financiers permettent de répondre à la question suivante : Le gouvernement tient-il correctement des comptes et des registres, et l'information présentée dans les états financiers du gouvernement donne-t-elle une image fidèle?

Le Bureau du vérificateur général du Canada vérifie les états financiers sommaires du gouvernement fédéral qui sont publiés tous les ans dans les Comptes publics du Canada, ainsi que les états financiers des trois territoires. La vérificatrice générale formule une opinion sur la mesure dans laquelle ces états financiers sommaires donnent une image fidèle de la situation financière conformément aux conventions comptables établies par les gouvernements fédéral et territoriaux.

Le Bureau vérifie également tous les ans les états financiers de la plupart des sociétés d'État et de nombreuses organisations fédérales.

Les vérifications des états financiers du gouvernement fédéral sont semblables à celles qui sont faites dans le secteur privé, sauf qu'elles comprennent deux éléments de plus. Premièrement, elles présentent une opinion sur la mesure avec laquelle les opérations vérifiées sont conformes aux lois et aux règlements en vigueur. Le Parlement peut ainsi savoir si l'organisation a respecté les autorisations applicables. Deuxièmement, la vérificatrice générale peut faire rapport sur toute autre question qui, selon elle, devrait être portée à l'attention du Parlement.

Au cours de la vérification d'états financiers, les vérificateurs effectuent des sondages pour confirmer que les opérations financières étayent les montants et l'information communiqués dans les états financiers. Les procédés de vérification appliqués peuvent inclure la comparaison des résultats des activités aux résultats prévus, la vérification de la fiabilité des systèmes de contrôle financier d'un ministère et la vérification d'échantillons d'opérations et de soldes. Outre ces sondages, les vérificateurs peuvent effectuer des analyses supplémentaires et prendre part à des discussions avec la direction.

Les vérifications de gestion

Les vérifications de gestion (anciennement les vérifications de l'optimisation des ressources) permettent de répondre aux questions suivantes : Les programmes gouvernementaux sont-ils gérés de manière à accorder toute l'importance voulue à l'économie, à l'efficacité et aux effets sur l'environnement? Le gouvernement dispose-t-il de moyens pour mesurer l'efficacité de ses programmes? Les vérifications de gestion ne remettent pas en question les mérites des politiques du gouvernement. Elles examinent plutôt les pratiques de gestion, les contrôles et les systèmes d'information du gouvernement en mettant l'accent sur les résultats obtenus. Elles visent, rappelons-le, à déterminer si les programmes gouvernementaux sont gérés de manière à accorder toute l'importance voulue à l'économie, à l'efficacité et aux effets sur l'environnement, et si des mesures ont été mises en place pour mesurer leur efficacité.

Le Bureau du vérificateur général du Canada effectue chaque année une trentaine de vérifications de gestion au sein des ministères et des organismes fédéraux. Aux termes de la Loi sur le vérificateur général, le Bureau dispose d'un pouvoir discrétionnaire considérable quant aux secteurs du gouvernement qui seront vérifiés lors de ces missions de vérification.

Nous pouvons décider de vérifier un programme ou une activité en particulier (comme la réglementation sur les pesticides), un secteur de responsabilité qui relève de plusieurs ministères ou organismes (comme la protection du patrimoine culturel) ou un sujet qui concerne un grand nombre de ministères (comme la sécurité des technologies de l'information).

Étant donné la multitude d'activités menées par le gouvernement, la sélection du sujet d'une vérification de gestion est un processus complexe et exigeant. Pour ce faire, il faut bien connaître les rouages du gouvernement et des organisations qui le composent et exercer un grand jugement professionnel. Il est essentiel de bien choisir les sujets à vérifier pour être en mesure de produire des rapports qui seront utiles au Parlement. C'est pourquoi le Bureau du vérificateur général consacre beaucoup d'efforts au processus de sélection.

Le Bureau du vérificateur général du Canada entame la planification de ses vérifications plusieurs années à l'avance. Il effectue d'abord une analyse approfondie des risques et fait l'inventaire des secteurs qui sont les plus importants et les plus pertinents pour le Parlement. Le Bureau doit aussi tenir compte de questions pratiques, comme la disponibilité de ses ressources financières et humaines.

Pour choisir le sujet de nos vérifications, nous ciblons les secteurs qui présentent les risques les plus élevés pour les organisations fédérales. Par secteurs à risque élevé, on entend ceux qui, par exemple, pourraient coûter cher aux contribuables ou menacer la santé et la sécurité des Canadiennes et des Canadiens si un problème survenait. Le Bureau peut aussi juger qu'un secteur est important s'il est susceptible d'améliorer les résultats obtenus par le gouvernement (comme la gestion et les contrôles financiers) ou s'il suscite un grand intérêt parmi les parlementaires ou la population (comme la sécurité nationale). Le Bureau accorde une attention toute particulière aux sujets de vérification qui font l'objet d'une demande de la part des comités parlementaires; cependant, au bout du compte, c'est la vérificatrice générale qui choisit les sujets de vérification.

La vérificatrice générale ne vérifie pas les sujets qui ne relèvent pas du mandat du Bureau. Il s'agit, notamment, de toutes les décisions politiques, qui sont la prérogative du Parlement et du gouvernement, et des secteurs qui relèvent exclusivement de la compétence des provinces ou des municipalités.

Les rapports de vérification de gestion de la vérificatrice générale contiennent des recommandations qui peuvent susciter des changements durables et positifs dans le fonctionnement du gouvernement. Le Bureau peut effectuer des vérifications de suivi pour déterminer si le gouvernement a réalisé des progrès satisfaisants dans la mise en œuvre des recommandations du Bureau. Les résultats de ces suivis sont communiqués dans le rapport Le Point, qui est publié une fois l'an.

Les examens des sociétés d'État

Les examens spéciaux permettent de répondre à la question suivante : Les systèmes et les pratiques des sociétés d'État fournissent-ils l'assurance raisonnable que les actifs sont protégés, que la gestion des ressources est économique et efficace et que le déroulement des activités est efficace?

Le Bureau du vérificateur général du Canada vérifie la plupart des sociétés d'État, mais pas toutes. Aux termes de la Loi sur la gestion des finances publiques, les sociétés d'État sont assujetties à un examen spécial au moins une fois tous les cinq ans.

Les examens spéciaux des sociétés d'État forment un type de vérification de gestion, dont l'étendue est fixée par la loi afin de porter sur la société d'État dans son ensemble. Dans le cadre d'un examen spécial, la vérificatrice générale formule une opinion sur la gestion de toute la société d'État.

Au début de l'examen spécial, le comité de vérification de la société d'État reçoit le plan de l'examen, lequel contient les critères qui serviront lors de la vérification. Une fois la vérification terminée, le Bureau présente son rapport directement au conseil d'administration de la société. Exceptionnellement, le rapport sera aussi communiqué au ministre responsable et au Parlement. Le Budget de février 2004 prévoit que le gouvernement fera obligation aux sociétés d'État de déposer leurs rapports d'examen spécial au Parlement et de l'afficher sur leur site Web.

Source : Bureau de la vérificatrice générale du Canada (2008).

2. Les outils et méthodes de travail

L'activité des employés de la vérificatrice générale est régie par un certain nombre de principes rassemblés dans un *Code de valeurs, d'éthique et de conduite professionnelle*, présenté dans l'encadré ci-dessous. Comme l'indique le texte, en cas d'incompatibilité, le *Code* prévaut sur toute norme éthique ou professionnelle édictée par les différentes associations professionnelles, notamment d'auditeurs ou de commissaires aux comptes, dont peuvent être membres les employés du bureau.

Encadré – Le code de valeurs, d'éthique et de conduite professionnelle

Le Code de valeurs, d'éthique et de conduite professionnelle du Bureau du vérificateur général du Canada énonce les principes devant régir le comportement professionnel de tous les membres du personnel : professionnalisme, objectivité, honnêteté et intégrité. Il établit aussi clairement les responsabilités des employés à l'égard du Parlement, des entités vérifiées, du public et du Bureau lui-même. Une fois l'an, les employés sont tenus d'attester qu'ils se conforment au code.

Introduction

Objectifs du Code

Le Code des valeurs, d'éthique et de conduite professionnelle du Bureau expose les valeurs et l'éthique qui guident et soutiennent ses employés dans toutes leurs activités professionnelles. Il servira à favoriser et à maintenir un environnement de travail professionnel ainsi qu'à conserver et à accroître la confiance du public dans l'intégrité du Bureau. Au même temps, il renforcera le respect et la reconnaissance inspirés par le rôle que le Bureau est appelé à jouer au sein de la démocratie canadienne.

Le Code énonce les valeurs du Bureau, ainsi que les mesures d'observation relatives aux conflits d'intérêts et à l'après mandat.

Application

Le Code s'applique à tous les employés du Bureau. Ils comprennent, le cas échéant, toutes les personnes qui exécutent des travaux pour le Bureau, y compris les experts-conseils et les entrepreneurs externes, les employés temporaires et les fonctionnaires (qu'il s'agisse d'employés du Bureau ou d'employés en détachement). Les employés qui croient que le Code ne s'applique pas à eux, en raison de sa nature ou de leur relation avec le Bureau, doivent en parler à leur superviseur. Seule la vérificatrice générale peut dispenser un employé de se conformer au Code.

Les règles de conduite du Code ne visent pas uniquement les membres de professions reconnues, par exemple les avocats, les médecins et les comptables. Le Bureau encourage plutôt tous les employés à se considérer comme des professionnels qui respectent des normes élevées dans l'exercice de leurs fonctions et qui sont fiers de leurs réalisations. Il s'attend à ce que tous démontrent cette attitude professionnelle.

Les employés qui sont membres d'une association professionnelle sont régis par les codes et les règlements de cette association. Le Code du Bureau tend à s'aligner sur les codes des associations professionnelles, mais il peut parfois être plus précis ou exigeant. C'est alors celui-ci qui prévaut. Il peut arriver aussi que le code de l'association professionnelle recommande une conduite qui semble contraire à celle prescrite par le Code. Dans une telle situation, le superviseur de l'employé doit être immédiatement informé. Sa décision doit tenir compte du fait que l'association est autorisée par la loi à régir ses membres, qui eux doivent se conformer à son code de déontologie.

Lorsqu'il exécute des vérifications, le personnel doit se reporter aux manuels qui exposent les normes et les pratiques du Bureau, notamment les manuels de vérification de l'optimisation des ressources, de vérification annuelle et d'examen spécial.

Source : Bureau de la vérificatrice générale du Canada (2008).

Comme le prévoit le *Code* ci-dessus, le bureau de la vérificatrice générale met à disposition de ses employés un certain nombre de guides et manuels qui leur sert de cadre méthodologique pour l'exercice de leurs fonctions d'auditeurs. L'encadré ci-dessous présente la liste de ses manuels.

Encadré – Les manuels utilisés par les employés de la vérificatrice générale

Le Bureau se sert des méthodes pour codifier les normes et les pratiques que les vérificateurs doivent appliquer pour exécuter leur travail. Elles constituent un aspect essentiel de ce que nous faisons, de la raison pour laquelle nous le faisons et de notre façon de procéder. Elles marquent nos travaux au coin de la rigueur et de la discipline et elles fournissent une structure à l'intérieur de laquelle les équipes de vérification peuvent exercer leur jugement professionnel.

Nous avons déployé énormément d'efforts pour mettre à jour nos méthodes de vérification afin de tenir compte des exigences uniques de nos diverses gammes de produits, de tirer parti des outils électroniques comme Internet et d'en accroître l'utilité pour nos praticiens.

Manuels de produit

Nos manuels portant sur la vérification de gestion [autrefois connue sous le nom de vérification d'optimisation des ressources], la vérification annuelle et l'examen spécial viennent appuyer le travail effectué

Manuel de vérification de gestion – juin 2004

Manuel de la vérification annuelle – janvier 2003

Manuel d'examen spécial – mars 2000

Directives fonctionnelles et outils de vérification

Nous produisons des directives fonctionnelles et des outils pour les vérifications de gestion et les vérifications spécialisées. Dans le cas des vérifications de gestion, ces directives portent notamment sur l'efficacité, la collecte d'éléments probants et les méthodes d'enquête par sondage et, dans le cas des vérifications spécialisées, sur les subventions et les contributions, entre autres.

Les guides suivants sont maintenant disponibles :

Le processus de vérification de gestion — Guide à l'intention des entités vérifiées – 2008

Guide sur le l'environnement – 2005

Vérification des programmes de subventions ou de contributions – 2001

Modèle de la capacité de gestion financière – 1999

Tenue d'enquêtes – 1998

La vérification de la gestion des ressources humaines – 1997

Vérification de l'efficacité – 1995

Mise au point de mesures de la performance pour les stratégies de développement durable

Source : Bureau de la vérificatrice générale du Canada (2008).

L'encadré ci-dessous détaille le déroulement des audits de performance (vérifications de gestion).

Encadré – Les vérifications de gestion

Comment le Bureau du vérificateur général effectue-t-il les vérifications de gestion?

Les vérifications de gestion sont des examens systématiques et objectifs des activités du gouvernement. Le Bureau effectue les vérifications de gestion en suivant un processus en trois étapes qui est encadré par des normes et des méthodes professionnelles et qui peut durer jusqu'à 18 mois. À chaque étape, l'équipe de vérification multidisciplinaire collabore étroitement avec un comité consultatif formé d'experts qui la conseille et examine les plans de vérification et les résultats obtenus.

Le processus en trois étapes

À l'étape de la planification, l'équipe de vérification fait le nécessaire pour bien comprendre l'organisation vérifiée — pour avoir une « vue de l'ensemble ». Il s'agit d'étudier les autorisations législatives applicables, la structure que l'organisation a adoptée pour s'acquitter de son mandat et les défis qu'elle doit relever dans le contexte où elle évolue. Étant donné que les vérifications sont fondées sur la mesure dans laquelle une entité gère bien les principaux risques, les vérificateurs tiennent compte de ces risques lorsqu'ils recensent les secteurs qui seront examinés au cours de la vérification. Ils établissent ensuite les critères qui serviront à évaluer les activités vérifiées — autrement dit, ils déterminent les constatations qu'ils devraient faire si tous les systèmes et les processus fonctionnaient comme il se doit.

À l'étape de l'examen, l'équipe de vérification recueille des éléments probants qui lui permettront de faire rapport sur les forces et les faiblesses de l'organisation ou du programme qu'elle vérifie. Pour ce faire, elle peut rencontrer le personnel responsable du programme ou les parties prenantes; examiner les documents pertinents comme les lois, les documents portant sur la conception du programme, les études, les évaluations et les dossiers du programme; vérifier par sondages les principaux systèmes, contrôles et opérations; et faire des analyses comparatives. Après avoir recueilli les éléments probants, l'équipe de vérification les compare à ses attentes ou à ses critères. Elle veille à ce que les observations et les conclusions formulées soient justes et corroborées et que les recommandations puissent se traduire par des améliorations.

À l'étape du rapport, l'équipe de vérification rédige un document qui sera plus tard intégré dans un rapport de la vérificatrice générale à la Chambre des communes. L'équipe de vérification revoit alors les données factuelles et les résultats des sondages de vérification avec les ministères ou les organismes vérifiés. Les ministères et les organismes ont la possibilité de corriger des faits et de formuler des commentaires.

Les rapports de vérification de gestion rédigés à l'intention du Parlement répondent aux grandes questions suivantes :

- *Quel est l'objet de la vérification?*
- *Pourquoi est-ce important?*
- *Qu'est-ce que l'équipe de vérification s'attend à trouver si tout fonctionne correctement?*
- *Que constate l'équipe de vérification? Qu'est-ce qui fonctionne bien? Qu'est-ce qui a besoin d'être amélioré?*
- *Qu'est-ce que l'équipe de vérification recommande pour améliorer les activités ou le rendement?*

Le Bureau publie la réponse donnée par l'organisation vérifiée à chacune de ses recommandations. Résumées au début du rapport, les réponses de l'organisation donnent au Bureau et au Comité des comptes publics une base pour faire un suivi de la vérification. S'il existe des points sur lesquels le ministère ou l'organisme est fortement en désaccord avec l'équipe de vérification, ces points sont soulignés.

Source : Bureau de la vérificatrice générale du Canada (2008).

3. La qualité des travaux

Le bureau de la vérificatrice générale assure la qualité de ses travaux à l'aide de différents dispositifs internes et externes, détaillés dans l'encadré ci-dessous. Il y est précisé que le bureau se réfère aux normes professionnelles en vigueur par ailleurs dans le secteur privé, mais qu'elles coexistent avec des « *normes et pratiques en vigueur dans d'autres domaines comme la statistique, l'ingénierie, l'économie et les sciences sociales* ».

Encadré – L'assurance qualité des travaux de la vérificatrice générale

Comment le Bureau du vérificateur général assure-t-il la qualité de ses vérifications?

Étant donné que le Bureau a pour mission de fournir de l'information et une assurance fiables et objectives au Parlement, la qualité de ses travaux est primordiale. Le Bureau obtient une telle qualité en respectant des normes de vérification définies par la profession. Au Canada, ces normes sont définies par le Conseil des normes de vérification et de certification de l'Institut canadien des comptables agréés. Elles sont considérées comme des exigences minimales pour toutes les vérifications effectuées par le Bureau. Cependant, le Bureau applique également des normes et des pratiques en vigueur dans d'autres domaines comme la statistique, l'ingénierie, l'économie et les sciences sociales.

Les équipes de vérification du Bureau sont formées de professionnels hautement qualifiés

Les professionnels de la vérification employés par le Bureau sont hautement qualifiés dans leurs domaines respectifs et ils apportent à l'organisation un riche éventail de connaissances et une vaste expérience. Des comptables, des ingénieurs, des avocats, des spécialistes en gestion et en technologies de l'information, des environnementalistes, des économistes, des historiens et des sociologues composent notre personnel pluridisciplinaire. Lorsque le Bureau ne dispose pas des compétences nécessaires parmi son personnel, il fait appel à des experts à contrat.

Tous les professionnels du Bureau détiennent un diplôme d'études supérieures ou un baccalauréat et un titre professionnel, mais bon nombre ont obtenu plus d'un diplôme. Ces qualifications contribuent à la crédibilité du Bureau et de ses travaux.

Les vérificateurs respectent un rigoureux code de valeurs, d'éthique et de conduite professionnelle

Le Code de valeurs, d'éthique et de conduite professionnelle du Bureau énonce les principes devant régir le comportement professionnel de tous les membres du personnel : professionnalisme, objectivité, honnêteté et intégrité. Il établit aussi clairement les responsabilités des employés à l'égard du Parlement, des entités vérifiées, du public et du Bureau lui-même. Une fois l'an, les employés sont tenus d'attester qu'ils se conforment au code.

Les conseils et les directives donnés par les experts améliorent les vérifications

- *Des comités consultatifs conseillent les équipes qui effectuent des vérifications de gestion.*

Les vérifications de gestion sont souvent des projets complexes qui nécessitent diverses qualifications, compétences techniques et expériences. Aux étapes importantes de la vérification, l'équipe fait appel aux compétences d'un comité consultatif qui est formé d'experts internes et externes afin qu'il passe en revue les plans de vérification et les résultats et qu'il lui donne des conseils. Les membres des comités consultatifs sont choisis en fonction de leurs compétences, de leurs connaissances et de leur expérience. Les équipes de vérification peuvent aussi demander à des spécialistes internes de les conseiller et de les aider dans certains domaines.

- *D'autres comités consultatifs formulent, à l'intention de la vérificatrice générale et de la commissaire à l'environnement et au développement durable, des avis stratégiques et des commentaires sur les orientations actuelles et futures des vérifications du Bureau.*

Il y a notamment le Groupe des conseillers principaux, le Comité des conseillers sur les enjeux des Premières nations, le Comité consultatif indépendant et le Groupe des conseillers en environnement.

Le Bureau veut obtenir une assurance indépendante que ses travaux sont de qualité supérieure

- *Chaque vérification est soumise à un examen simultané qui est effectué par un examinateur de la qualité choisi parmi les responsables de mission du Bureau.*

Les examinateurs de la qualité fournissent une assurance supplémentaire quant à la qualité des vérifications du Bureau. Ils conseillent l'équipe de vérification sur les principaux risques qui pourraient peser sur la planification des vérifications et la préparation des rapports, renvoient les rapports de vérification et s'assurent que les politiques du Bureau ont été respectées.

- *Le Bureau soumet régulièrement tous ses produits de vérification à une revue des pratiques.*

Les revues des pratiques qui sont effectuées par l'équipe des méthodes professionnelles visent à donner à la vérificatrice générale l'assurance que les vérifications du Bureau sont effectuées en conformité avec les systèmes de gestion de la qualité du Bureau, ses politiques et les normes professionnelles. Ces revues contribuent en outre à l'amélioration continue des produits en offrant aux équipes de vérification et au Bureau la possibilité de tirer des leçons des missions de vérification.

- *Le Bureau fait aussi volontairement évaluer ses travaux par des vérificateurs externes indépendants.*

En 2003, le Bureau a demandé à une équipe internationale de pairs, dirigée par le National Audit Office du Royaume-Uni, d'examiner les pratiques appliquées lors des vérifications de gestion. L'équipe a conclu que les pratiques de vérification de gestion du Bureau reposaient sur des normes professionnelles reconnues et fonctionnaient efficacement en vue de produire l'information indépendante, objective et corroborée sur laquelle le Bureau peut se fonder pour examiner la gestion du gouvernement.

En 1999, un cabinet de vérification externe a examiné le système de gestion de la qualité mis en place par le Bureau pour les vérifications des états financiers. Les vérificateurs ont conclu que le système avait été conçu adéquatement et qu'il fonctionnait efficacement.

Le Bureau se tient au courant des innovations dans le domaine de la vérification législative grâce à des contacts réguliers avec des bureaux de vérification au pays et à l'étranger

À l'échelle nationale, le Bureau joue un rôle actif au sein du Conseil canadien des vérificateurs législatifs, qui regroupe les bureaux de vérification respectifs des gouvernements fédéral et provinciaux. Le Bureau peut ainsi mettre en commun de l'information et tirer avantage du développement continu des méthodes et des pratiques dans le domaine de la vérification législative en plus de collaborer à des vérifications d'intérêt commun.

Sur la scène internationale, le Bureau fait partie de l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI) et son personnel rencontre régulièrement ses homologues des pays du G-8. Grâce à ses relations internationales, le Bureau peut renforcer ses pratiques dans le domaine de la vérification législative en recueillant des informations sur les pratiques exemplaires en vigueur dans le monde et sur les nouvelles initiatives d'importance qui concernent la vérification publique et la reddition de comptes.

Source : Bureau de la vérificatrice générale du Canada (2008).

B. L'audit interne

1. Le bureau du Contrôleur général

Le bureau du contrôleur général, composante du Secrétariat du Conseil du Trésor, est l'acteur central en matière d'audit interne de l'administration fédérale. Deux de ses secteurs sont compétents en matière d'audit interne :

- le secteur des comités d'audit (*secteur des comités de vérification*) est chargé de fournir aux comités ministériels d'audit les outils et les méthodes nécessaires au bon déroulement de leurs travaux. Il est également associé à la sélection, à l'accompagnement et, le cas échéant, à la formation des membres des comités ministériels d'audit :
- de son côté, le secteur de l'audit interne (*secteur de la vérification interne*) a deux principales fonctions. D'une part, il assure l'encadrement méthodologique des travaux des services ministériels d'audit interne, sur lesquels le contrôleur général exerce une autorité fonctionnelle. D'autre part, le secteur de l'audit interne assure lui-même un certain nombre de travaux d'audit à caractère transversal, selon une programmation qui lui est propre et sur le fondement d'une analyse des risques réalisée à l'échelle interministérielle.

2. La politique d'audit interne

a) Cadre général

Trois ans après sa mise en place, le bureau du contrôleur général a élaboré en 2006 une politique d'audit interne, édictée par le Conseil du Trésor, qui organise sur une période de six ans la montée en puissance de la fonction d'audit interne au sein de l'administration fédérale du Canada.

La mise en œuvre de la politique d'audit interne est assortie de la mobilisation de ressources additionnelles au profit des ministères (40 millions de dollars) et d'objectifs chiffrés, notamment s'agissant des effectifs alloués à la fonction d'audit interne. 100 personnes travaillent au sein du secteur de la vérification interne du bureau du contrôleur général. Près de 600 sont réparties dans les différents services ministériels d'audit interne. L'objectif du bureau du contrôleur général est de porter les effectifs de la fonction d'audit interne à plus de 800 personnes dans l'ensemble de l'État fédéral à l'horizon 2012.

L'encadré ci-après donne un aperçu de la politique d'audit interne.

Encadré – La politique d'audit interne

(...) 3. Context

3.2 This policy is designed to ensure that, at both departmental and government-wide levels, internal audit and audit committees provide deputy heads and the Comptroller General, respectively, with added assurance, independent from line management, on risk management, control, and governance processes. (The terms risk management, control, and governance processes are defined in *The Professional Practices Framework* published by the Institute of Internal Auditors, January 2004.)

3.3 While deputy heads, in the context of the Treasury Board Secretariat Management Accountability Framework, are responsible for the systems of internal controls in their departments, this policy provides a clear and integrated assignment of responsibilities for internal auditing between deputy heads and the Comptroller General that supports strong internal auditing across government.

4. Policy Statement

4.1 The objective of the policy is to strengthen public sector accountability, risk management, resource stewardship and good governance by reorganizing and bolstering internal audit on a government-wide basis.

4.2 In that context, Treasury Board has decided that:

4.2.1 The Government of Canada sustain a strong, credible internal audit regime that has the confidence of the government, contributes directly to effective risk management, sound resource stewardship and good governance, and is repositioned as a key underpinning of governance within departments and agencies and across government.

4.2.2 The government ensure the real and perceived independence of internal audit from line management by introducing:

o Independent audit committees that will include competent and experienced members drawn from outside the federal public service; and

o The organizational independence of chief audit executives who lead audit functions.

4.2.3 All departments and agencies, and the government as a whole, be supported by professional and comprehensive internal audit coverage through a changed delivery model in which:

o Deputy heads remain fully responsible for the adequacy of internal audit coverage in their departments;

o The Comptroller General takes on responsibility for horizontal and sectoral audits; and

o As part of this mandate, the Comptroller General undertakes focused horizontal or sectoral auditing in SDAs and facilitates access to professional internal audit resources for SDAs that need additional audit work.

4.2.4 The Comptroller General is responsible for focused, sustained functional leadership of internal audit across government in order to build and develop capacity; ensure adequate levels of professionally qualified resources; and ensure adherence to professional standards and rigorous methodology in the delivery of internal audits.

4.2.5 Chief audit executives provide annual holistic opinions to deputy heads and audit committees on the effectiveness and adequacy of risk management, control, and governance processes in their departments, as well as reporting on individual risk-based audits. Similarly, it was decided that the Comptroller General report annually to Treasury Board on the state of risk management, control and governance processes across government, addressing fundamental controls, including basic reporting controls for financial statements, thematic or sectoral controls, and the results of risk-based internal audit work carried out within departments.

Source : Secrétariat du Conseil du Trésor (2006).

La mise en œuvre de la politique d'audit interne fait l'objet d'un accompagnement du changement mobilisant différents outils :

- l'accompagnement des comités d'audit et de leurs membres, à travers la professionnalisation de leur recrutement (*cf. infra*), l'appui méthodologique apporté à leurs travaux et, si nécessaire, leur formation aux enjeux, outils et méthodes de l'audit dans le secteur public ;
- l'accompagnement des services ministériels d'audit interne dans leur montée en charge et la professionnalisation de leurs travaux.

b) Le plan de développement de la fonction d'audit interne

L'affirmation de la fonction d'audit interne au sein de l'administration fédérale est une priorité de la politique d'audit interne. Ce chantier s'inscrit dans le cadre plus général du développement et du renforcement des fonctions spécialisées au sein de l'administration fédérale, dont la finalité est de s'assurer des compétences et des performances des ressources humaines allouées à telle ou telle fonction par le Conseil du Trésor.

La maturité d'une fonction est mesurée au regard de cinq priorités, définies par le Greffier du Conseil privé, plus haut fonctionnaire de l'administration fédérale. Le tableau ci-dessous présente ces cinq priorités et leur déclinaison en objectifs à l'horizon 2012 en ce qui concerne la fonction d'audit interne.

Tableau 1 – Objectifs concernant la fonction d’audit interne à l’horizon 2012

Priorité	Objectif pour 2012
<i>Community Leadership, Governance, Structure and Processes</i>	<i>Recognition that Internal Audit is a profession requiring highly competent personnel</i>
<i>Community Human Capital Planning Process (Integrated and Business-Driven)</i>	<i>A clear career path for Internal Audit Community members</i>
<i>Enabling Infrastructure</i>	<i>Internal Audit Work Descriptions and Classifications that reflect the needs of the Chief Audit Executives in delivering a professional auditing service An Internal Audit Professional Development Program that works for the Internal Audit Community and develops knowledge, work experience and soft skills of internal auditors</i>
<i>Collective Staffing, Recruitment and Succession Programs</i>	<i>A working mechanism for collective recruiting Relève</i>
<i>Focussed Employee Development Strategies and Outcomes</i>	<i>A solid curriculum including formal courses, on-the-job training and behavioural competencies Certified Internal Auditor Certification for working level and above</i>

Source : Bureau du contrôleur général (2008).

La réalisation de ces objectifs fait l’objet d’un plan de mise en œuvre sur cinq ans (2007-2012) dont le suivi repose sur l’auto-évaluation des services ministériels d’audit interne s’agissant de la qualité de leurs ressources humaines. Les étapes de ce plan et ses résultats finaux sont décrits dans l’encadré ci-dessous.

Encadré – Plan de développement de la fonction d’audit interne 2007-2012

<p>Steps:</p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>What was accomplished in 2007-08: design the future of the Internal Audit Community.</i> - <i>What we want to accomplish in 2008-09: consolidate and validate our goals and products.</i> - <i>Where we want to be in 2012: ensure the independence and professionalism of the Internal Audit function.</i> <p>Results:</p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>Ministries and Agencies Deputy Heads are provided with additional assurance on risk management, control and governance.</i> - <i>Standardized Holistic Opinion objectives and processes are finalized.</i> - <i>An effective human resources strategy is developed to ensure that the government has sufficient, well-trained, professional internal audit resources.</i> - <i>A process is in place to ensure that effective and timely action is taken (in consultation with Chief Audit Executives) where there are serious issues to be resolved.</i>
--

Source : Bureau du contrôleur général (2008).

L’un des projets les plus structurants dans le cadre de ce plan de développement est la mise en place d’une filière d’emploi propre à la fonction d’audit interne. Elle permettra, à ancienneté égale, de positionner les auditeurs internes au même niveau de rémunération que d’autres filières à qualification spécifique, par exemple les économistes employés par l’État fédéral.

Un modèle du projet est annexé au présent rapport. Les différents résultats attendus du projet à l’horizon 2012 sont présentés dans l’encadré ci-dessous.

Encadré – Résultats attendus du projet de mise en place d'une filière d'emploi spécifique

Intermediate outcomes (2012):

- A well informed and trained Internal Audit professional workforce, with the necessary tools to be more aligned with the business realities of the Public Services (Federal Accountability Act and Service to Canadians).
- An Human Resources Framework that is fair, flexible, proactive based on a transparent competency-based Human Resources Management system.
- A Classification Standard encompassing the Internal Audit Community;
- A professional affiliation for the Internal Audit Community;
- A collective agreement recognizing the Internal Audit Community as professionals;
- Collective accountability to ensure top performance of Deputy Heads, Internal Audit managers and Internal Audit professionals;
- People Management in Internal Audit community and support structure that attracts, motivates and retains the right people, one that provides citizens with the highest possible level of service and accountability.

Ultimate outcomes: an Internal Audit Community recognized as a professional body which facilitates hiring the right people, helps focus on learning and training at all levels of the community, clarifies roles and responsibilities and increases retention.

Strategic outcome: a modernized Human Resources management framework for the Internal Audit Community and strengthened accountability for the Government of Canada.

Management Accountability Framework Outcomes: the Internal Audit Community jobs are classified using a classification standard that reflects the values and principles of Human Resources Modernization.

Source : Bureau du contrôleur général (2008).

3. Les référentiels applicables

L'organisation et le fonctionnement de l'administration fédérale sont réglés par une série de référentiels édictés par le Conseil du Trésor. L'ensemble de ces référentiels constitue un cadre de gestion homogène pour l'ensemble des responsables des ministères et organismes, qui doit être décliné pour tenir compte des spécificités et de la stratégie de chacune des entités. Les référentiels sont utilisés pour structurer les travaux d'audit interne au sein de l'administration fédérale.

Le référentiel le plus général est le *Management Accountability Framework* (MAF), présenté dans l'encadré ci-dessous.

Encadré – Le *Management Accountability Framework* (MAF)

Integrating Treasury Board Secretariat (TBS) Management Improvement Initiatives

The Management Accountability Framework is intended to translate the vision of modern public service management, as established in Results for Canadians, into a set of management expectations. The Framework reflects the many management-focused initiatives currently underway and the vision they share. It brings together the principal elements of frameworks like those on Modern Comptrollership, Human Resources Modernization, Service Improvement and Government On-Line. In so doing, it provides a means to understand and connect various TBS management improvement initiatives.

The Framework focuses on management results rather than required capabilities; provides a basis of engagement with departments; and suggests ways for departments both to move forward and to measure progress.

For the first time, TBS will be able to work with departments and agencies within an explicit and coherent model for high organizational performance.

The Management Accountability Framework alone, however, will not suffice to provide the guidance and standards various levels and functions of management require. In its capacity as the Management Board, the Treasury Board and its Secretariat will continue to develop models and guidelines, as well as associated tools, to aid departmental interpretation and implementation of the expectations of sound management.

Overview

A key attribute of the Framework is its simplicity. It consists of 10 essential elements of sound management, followed by a series of indicators and associated measures. It recognizes that the role of public service employees is to translate the direction provided by government into results for citizens. This forms the axis of the Framework.

All government decisions must be framed by enduring public service values and the capacity to grow, learn, and innovate. Excellence starts by having management frameworks that are effective and performance information that is useful.

The following are essential to the choices made by public service managers :

- thinking about citizens first ;*
- applying a rigorous policy analysis ;*
- considering key risks ;*
- having the right work force ;*
- ensuring that public resources are managed with probity ; and*
- assigning clear accountabilities, with due regard to capability.*

Implementation

Deputy heads and other public service managers can use this Framework to frame questions for themselves and for others. In some instances, for example, a deputy head might need to pose the question to, and seek the assurance of, members of the executive team. In the final analysis, the deputy head (or other public service manager) must be assured that all the expectations of sound management are being addressed, and that appropriate results are being achieved for each element, and for organizational performance as a whole.

Departments and agencies need to be able to demonstrate progress in implementing the Framework. It is recognized, however, that not all 10 expectations can be achieved at once. The Framework should not be construed as prescriptive; every department and agency must chart its own course to higher organizational performance. Within available resources, choices will have to be made: departments and agencies may need to focus on improving some areas more than others, and the priorities may differ from one organization to another. Nonetheless, the intent is that all departments and agencies demonstrate progress in each of the 10 elements.

Managers at all levels will be encouraged to use the Framework to improve the functioning of their organizations and to engage their employees on the expectations of a well-functioning organization.

The Framework is not carved in stone: it will continue to evolve as departments strengthen their management practices.

Source : Secrétariat du Conseil du Trésor.

Le MAF s'organise autour de dix grands principes de bonne gestion, articulés sous la forme d'un schéma. Il existe trois versions de ce schéma, présentées dans l'encadré ci-dessous : la première présente les dix grands principes ; la deuxième présente une série d'indicateurs permettant de s'assurer du respect de ces principes ; la troisième propose des mesures de nature à renforcer le respect des mêmes dix grands principes.

Encadré – Les dix principes de bonne gestion posés par le MAF

Leadership for Excellence

Below is a graphical representation of the Management Accountability Framework. Leadership is the overarching expectation of the Framework because it creates the conditions for sound management.

Leadership is exercised most effectively by ensuring that the 10 elements are all in place and working well together.

The 10 expectations are interdependent, underlining the integrative nature of modern management. Values and ethics, for example, must be woven throughout each of the other nine functions.

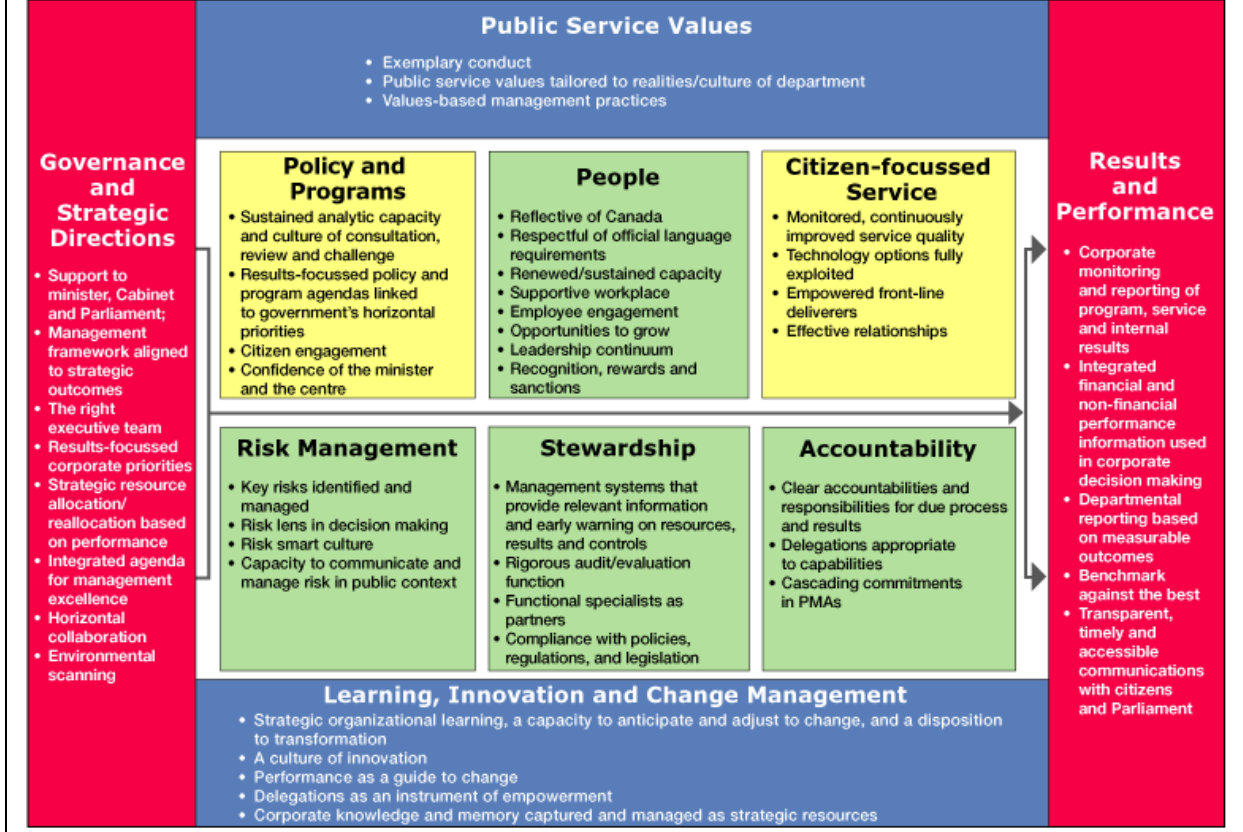
Graphic 1



Indicators

Graphic 2 presents the indicators for each expectation in the framework. These indicators are meant to convey the breadth and meaning of the expectations. By setting out the objective for each of the 10 elements, they also help to gauge progress toward those objectives.

Graphic 2



Measures

Graphic 3 presents the measures that can be used to assess progress toward the objectives described by the indicators. While the expectations and indicators of management excellence should remain relatively stable over time, measures of management performance are likely to evolve as conditions, priorities, and government-wide targets change.

There are two kinds of measures: process measures (related to such things as completed plans or reviews) and improvement measures (staff and service satisfaction or audit findings).

Graphic 3



Source : Secrétariat du Conseil du Trésor.

Le référentiel des *Core Management Controls* (principes fondamentaux du contrôle interne ou CMC) s'intègre au MAF. Il a pour objet d'aider les responsables des ministères et organismes à mettre en place les systèmes de contrôle interne permettant d'optimiser les performances de leur organisation. L'encadré ci-après précise l'articulation du MAF et des CMC.

Encadré – Les Core Management Controls

To achieve the twin objectives of relevance and appropriateness, the Core Management Controls framework needs to be consistent with the principles and practices already being applied in the federal government. In this regard, the MAF sets out a series of expectations for good management for federal departments and agencies. Given its widespread use in the federal government – and the natural linkages among risk, control and performance – it makes sense to align the Core Management Controls to the ten elements of the MAF.

Having said this, it is important to note that the MAF is not, itself, a control framework. The controls that comprise the Core Management Controls framework have simply been categorized by the MAF elements. It is equally important to stress that the Core Management Controls framework, and the audit criteria contained within it, are not in any way intended to replace the underlying MAF indicators that are used to assess departmental achievement of MAF expectations.

In the same vein, it is important to note that the Core Management Controls framework is not a categorization of performance expectations. Rather, these core controls are “enablers” to the achievement of performance expectations.

Source : Core Management Controls: A Guide for Internal Auditors, 2007.

Il n'existe pas de référentiel propre à l'audit interne dans l'administration fédérale canadienne. Les auditeurs internes, tout comme le bureau de la Vérificatrice générale, se réfèrent directement aux normes internationales en vigueur – en l'occurrence les normes édictées par l'IIA ainsi que les référentiels les plus répandus en matière de contrôle interne et d'audit interne (COSO, CoCo, CobiT).

Toutefois, le Secrétariat du Conseil du Trésor édicte à l'attention des auditeurs internes des guides méthodologiques destinés à faire coïncider la structuration des travaux d'audit avec les référentiels qui s'imposent aux gestionnaires, comme le *Management Accountability Framework* ou les *Core Management Controls*. L'encadré ci-dessous, extrait du guide méthodologique relatif à l'audit des *Core Management Controls*, détaille ce point.

Encadré – Les auditeurs internes et les *Core Management Controls*

This document concerns controls that are expected to be common across all government departments and agencies. However, within a given department of agency, there will be other controls that are risk-based and unique to its particular mandate and environment. These controls, as well, will need to be examined as part of the professional audit work required to support an annual holistic opinion.

(...)

While this framework establishes a set of controls that are relevant, common and auditable across government, it does not represent the full system of internal controls required in a department. This is dependent on risks, and on management's tolerance for risk, as well as insight into the complexities and capabilities of the department. As a result, in providing an opinion on the organization's risk management, controls and governance processes, the Chief Audit Executive must examine and assess more than just the Core Management Controls framework outlined in this document.

An organization is exposed to many types of risk. Internal Audit is responsible for understanding and assessing these risks and for planning audit engagements to provide reasonable assurance that these risks are being appropriately managed. To this end, the effectiveness of the system of internal control is assessed through a variety of audit activities, including horizontal audits, risk-based audits, and others. The system of internal control is comprised of a variety of processes and actions put in place by management. Some of these controls are department/agency-specific, while others are common to all government departments or agencies. This document focuses on these common or "Core" Management Controls, as well as the high-level audit criteria that are appropriate for use in assessing them.

Source : Core Management Controls: A Guide for Internal Auditors, 2007.

4. Les comités ministériels d'audit

Il existe un comité d'audit dans chacun des grands ministères et organismes, tels que définis sur une liste revêtant un caractère réglementaire. La création d'un comité d'audit unique pour l'ensemble des petits ministères et organismes est actuellement à l'étude, de façon à assurer la professionnalisation des comités d'audit y compris au sein d'organisation de trop petite taille pour pouvoir mobiliser elles-mêmes les ressources nécessaires à cette mobilisation.

Il existe également un comité d'audit du gouvernement du Canada, compétent directement pour tous les travaux d'audit conduits par le contrôleur général ainsi que pour superviser l'activité des comités d'audit dans les ministères et organismes.

L'encadré ci-après présente l'essentiel de la directive relative aux comités d'audit des ministères et agences, édictée dans le cadre de la politique d'audit interne mise en place par le Conseil du Trésor.

Encadré – Essentiel de la directive relative aux comités d’audit des ministères et agences

The Treasury Board Directive on Departmental Audit Committees, effective April 1, 2006, provides that a deputy head and the Comptroller General of Canada shall jointly select external audit committee members for approval by the Treasury Board. Appointments are for a term not exceeding four years and are renewable once.

To support departments and agencies in establishing these committees and to ensure coherent and consistent practices compliant with the Financial Administration Act, the Policy, and the Directive, the Office of the Comptroller General (OCG) has established the Audit Committee Recruitment and Development Secretariat.

About Department and Agency Audit Committees

Department and Agency Audit Committees (DAACs) are essential to the Government of Canada’s efforts to ensure the rigorous stewardship and accountability of public funds across its operations.

What is a DAAC?

DAACs are independent department and agency audit committees composed mainly of members who do not occupy a position within the federal public administration.

Under the Treasury Board Policy on Internal Audit, all large departments and agencies must establish department and agency audit committees.

DAAC members are seasoned professionals with high-level business management skills and experience with complex organizations.

What does a DAAC do?

DAACs provide deputy heads of federal departments and agencies with objective advice and review of their department’s spending control and accountability processes. Deputy heads can use this information to reduce risks and improve their department’s performance.

The roles and responsibilities of DAAC members are as follows: values and ethics; risk management; management control framework; internal audit function; office the Auditor General of Canada and central agencies; follow-up on management action plans; financial statements and Public Accounts of Canada reporting; risk and accountability reporting.

Each DAAC prepares an annual report with an assessment of the department’s internal control and internal audit systems. The committee may use this report to document any concerns.

What role does the OCG play?

The OCG supports the implementation of DAACs across the federal public service. Key responsibilities include the following:

- Recruiting DAAC members and fostering their development and integration*
- Supporting implementation*
- Engaging community support*
- Researching and sharing leading practices*
- Developing and sharing standards, tools, and guidelines*

Source : Secrétariat du Conseil du Trésor.

Un soin particulier est apporté à la composition des comités ministériels d’audit, qui doivent obligatoirement comporter une majorité de personnalités extérieures au ministère ou à l’organisme considéré. L’encadré ci-après détaille les règles applicables à la composition des comités ministériels d’audit et présente le texte publié à l’occasion du recrutement d’un nouveau membre.

Encadré – Composition des comités ministériels d'audit

Membership

Excerpts from the Directive on Departmental Audit Committees:

"Audit committees must include independent, external members who are not currently in the federal public service. By April 1, 2009, all audit committees must have a majority of external members. Members from the federal public service shall be limited to the deputy heads, and associate deputy ministers and assistant deputy ministers from other departments. The deputy head would be the only internal representative on the audit committee if he or she elects to chair the committee. The preferred model would be a committee comprised entirely of external members with the deputy head as an ex-officio member." (4.3.1)

"Members of an audit committee shall be selected so that their collective skills, knowledge, and experience will allow the committee to competently and efficiently undertake its duties. Members of the audit committee should be free of any real or perceived conflict of interest." (4.3.4)

"The audit committee shall have three to five members." (4.3.5)

Key Competencies of the Committee

The key competencies of the committee are as follows:

- 1. financial knowledge and experience;*
- 2. audit and investigative knowledge and experience;*
- 3. general business and public sector knowledge and experience;*
- 4. senior level experience in the governance of complex organizations; and*
- 5. functional knowledge in areas such as the following: enterprise risk management; performance management; human resources management; management control frameworks; financial internal controls; governance (including planning, reporting and oversight); and business operations.*

Key Competencies of Committee Members

Each department or agency will have distinct skills and experience requirements that reflect its particular mandate or practices. These would be detailed in the Departmental Needs Assessment in consultation with the Deputy Head and the Comptroller General of Canada.

At the same time, there are areas of expertise that must be found in the competency matrix for each DAAC member to enable him or her to fulfill the requirements of the Policy on Internal Audit:

- * independence and objectivity – the ability to constructively challenge and question management practices and information;*
- * the capacity to form independent judgments;*
- * demonstrated leadership qualities and the ability to promote effective working relationships in complex organizations;*
- * the demonstrated ability to communicate complex and sensitive assessments in a tactful manner;*
- * demonstrated management experience in large and complex organizations and environments; and*
- * a demonstrated professional approach to the exercise of his or her duties and willingness to devote the necessary time and effort to his or her responsibilities.*

Operational Requirements for Committee Members

** There must be no direct or indirect conflict of interest, real or perceived, associated with the committee member's role and responsibilities toward the organization and the Government of Canada.*

** Members must consider whether there is anything in their personal history that may make their candidacy inappropriate. This is necessary to save the government, the organization, and the member from potential future embarrassment. Candidates should be prepared to agree to security checks, credit checks, and other relevant checks (e.g. criminal record checks), depending on the nature of the position.*

** All members must be able to receive a security clearance at the Secret level. In some circumstances, deputy heads of specific departments may require a security clearance at the Top Secret level.*

** DAAC members must agree to conflict-of-interest standards and disclosure requirements, as well as standards of ethical conduct for committee members.*

Process for the Recruitment and Selection of DAAC

This process has been developed in consultation with departments and agencies. The approach was selected following consultations with representatives of the Public Appointments Commission Secretariat, who confirmed that the approach met the requirements of a fair, transparent, merit-based selection process.

Guiding Principles

The guiding principles of the recruitment and selection of DAAC members are as follows:

- * retain candidates whose skills meet the requirements as outlined in the Competency Profile for a Departmental Audit Committee and the Departmental Needs Assessment;
- * be open and transparent;
- * make timely and cost-effective use of public funds; and
- * allow the Comptroller General of Canada and the Deputy Head to build a committee whose members can work together efficiently to serve a department.

Source : Secrétariat du Conseil du Trésor.

Le tableau ci-dessous détaille la procédure de recrutement des membres des comités ministériels d’audit. L’encadré qui le suit cite le texte des annonces de recrutement publiées préalablement à ces recrutements.

Tableau 2 – Procédure de recrutement des membres des comités d’audit

Step	Description
1. Independent assessment and validation of potential candidates against the Competency Profile for a Departmental Audit Committee.	An executive search firm, with the mandate to canvass, conduct market research and evaluate potential audit committee members will carry out the assessment and validation step and produce a list of pre-qualified individuals.
2. Joint selection of candidates for Treasury Board approval by the Comptroller General of Canada and the Deputy Head.	The Office of the Comptroller General of Canada and the Deputy Head will review a list of pre-qualified candidates who meet the departmental needs assessment requirements, conduct interviews, and jointly select candidates for Treasury Board approval.
3. Appointment by the Treasury Board.	On the recommendation of the President of the Treasury Board, this will be done four to six times per year.

Source : Secrétariat du Conseil du Trésor.

Encadré – Annonce de recrutement d’un membre de comité ministériel d’audit

Call for Interest for Audit Committee Members

The Treasury Board of Canada Secretariat invites applications from suitably qualified individuals for appointment as audit committee members to select Government of Canada departments and agencies. Audit committees with a majority of members from outside the federal public administration are required by legislation as a result of the passing of the Federal Accountability Act.

The role of the audit committee is to provide the Deputy Head of the department or agency with independent and objective advice and guidance on the adequacy of the department’s control and accountability processes. It will also advise on the internal and external audit plans and results and on the adequacy of management’s response to the audit recommendations.

Appointees will be expected to provide challenging and informed input to the audit committee and to support the Deputy Head in his or her role as accounting officer.

As a whole, the audit committee will possess high-level business management skills, senior-level experience in the governance of complex organizations, financial expertise and specialized skills and experience to align with the department or agency’s specific mandate.

Candidates must come with a high-level pedigree of competency and experience in a combination of the following fields: corporate governance, change leadership, strategic information management, risk management, service delivery, law, economics, finance, accounting, or auditing. Additionally, candidates must demonstrate significant contributions in their fields of practice, in specific industries, or in large public service or not-for-profit organizations.

As a guideline, depending on the complexity of the department or agency’s mandate, a time commitment of up to 20 days per year is expected. Appointments to act as chair could require an additional time commitment of up to 10 days. These positions are remunerated on a per diem basis.

If you would like to discuss this opportunity with a representative of the Treasury Board of Canada Secretariat, please send your curriculum vitae to the Audit Committee Recruitment and Development Secretariat at acrds-srdev@tbs-sct.gc.ca. Personal information that you provide is collected pursuant to the Financial Administration Act for the purpose of recruiting Audit Committee Members appointed by Treasury Board. This information will be protected under the Privacy Act and will be stored in Personal Information Bank, TBS PPU 021.

Source : Secrétariat du Conseil du Trésor.

5. *Éléments de typologie*

a) *Les audits horizontaux*

En plus de l'encadrement méthodologique de l'activité des comités d'audit interne et des services d'audit interne dans les ministères et organismes, le bureau du contrôleur général conduit également ses propres travaux d'audit sur les sujets transversaux, comme le montre l'encadré ci-après.

Encadré – Le rôle du contrôleur général dans la politique relative à l'audit interne

Simply stated, the Policy on Internal Audit bolsters the independence and professionalism of internal audit. It also alters the delivery mechanisms. While ensuring that large departments and agencies retain a dedicated internal audit capability, the Policy capitalizes on strong functional leadership and integration by the Office of the Comptroller General (OCG). Centrally-led horizontal and thematic audits, combined with risk-based audits performed on behalf of Deputy Heads, will ultimately provide for a contextual overview of the state of risk management, internal control and governance across government. OCG internal audit attention to small departments and agencies will also help to overcome the longstanding practical limitations that have affected the quality of internal audit coverage available to these organizations.

Source : Secrétariat du Conseil du Trésor, *Taking Stock: Implementation of the Policy on Internal Audit, 2007*.

b) *Les audits financiers*

Les services ministériels d'audit interne ne réalisent pas d'audit des états financiers. En revanche, comme le montre l'encadré ci-dessous, ils sont compétents pour auditer le contrôle interne au sein de l'entité considérée. Leurs travaux portent donc en partie sur les éléments du contrôle interne qui s'appliquent aux processus de production des états financiers, de la responsabilité de la direction financière de l'entité considérée.

Encadré – Les missions d'audit comptable et financier dans les ministères et organismes

According to the Treasury Board's Internal Audit Policy, Internal audit and the Audit Committee provide Deputy Heads and the Comptroller with added assurance, independent from line management, on the effectiveness and adequacy of risk management, control and governance processes in departments, as well as reporting on individual risk based audits.

Assurance is the objective examination of evidence for the purpose of providing an independent assessment on risk management strategies and practices, control frameworks and practices, and information used for decision making and reporting.

Internal Audit's responsibilities regarding audited financial statements is not defined by legislation or guidance from the Government of Canada. Internal Audit does not have a direct responsibility regarding audited financial statements.

However, the Internal Audit Policy has created an indirect link to audited financial statements – as Internal Audit is expected to undertake an assessment of its Department's internal controls, which include financial controls. Internal Audit is expected to assess internal controls and provide assurance in terms of the adequacy and effectiveness of these controls.

Source : Service d'audit interne du ministère des ressources naturelles, support de présentation, 2007.

Par ailleurs, les ministères et organismes de l'administration fédérale sont tenus d'appliquer les normes de contrôle interne fixées par le Conseil du Trésor, les *Core Management Controls*. L'essentiel des travaux des services ministériels d'audit ont pour objet de s'assurer que ces éléments de contrôle interne sont en place dans l'organisation. A cet effet, le bureau du Contrôleur général a édicté un guide intitulé *Core Management Controls: A Guide for Internal Auditors*, dont l'encadré ci-après cite l'introduction.

III. L'ÉVALUATION

A. Le pilotage des politiques publiques

Le gouvernement fédéral du Canada a conçu en 1995 un système de gestion des dépenses publiques destiné à piloter les politiques publiques par la performance. A l'époque, un examen exhaustif de l'ensemble des dépenses publiques a permis de procéder à des choix radicaux en matière d'allocation et de réduction des ressources.

Suite à ce pilotage plus rigoureux des politiques publiques, l'État fédéral a dégagé un excédent budgétaire durable dès la fin des années 1990. Depuis cette date, des opérations ponctuelles et ciblées de restriction permettent de contenir l'évolution de la dépense publique dans un contexte d'affluence budgétaire.

Toutefois, le gouvernement canadien a de longue date conclu à la difficulté d'évaluer l'efficience et l'efficacité des politiques publiques. De fait, depuis 1977, le Conseil du Trésor a expérimenté plusieurs méthodologies d'évaluation des politiques publiques, jamais stabilisées en termes d'outils et de méthodes :

- dès la fin des années 1970, le Canada met en place une politique d'évaluation des politiques publiques, qui relève des ministères chargés de leur mise en œuvre. Le bureau du contrôleur général de l'époque se borne à apporter un appui méthodologique, puis, en 1989, à édicter des normes relatives à l'évaluation ;
- au début des années 1990, alors qu'émerge la problématique de l'efficience des politiques publiques, l'orientation privilégiée par le bureau du contrôleur général consiste à intégrer les fonctions d'évaluation et d'audit interne au sein d'une nouvelle fonction hybride, l'examen ;
- en 2000, une étude commandée par le gouvernement fédéral sur la fonction d'évaluation a conclu à la nécessité de rétablir une distinction nette entre les fonctions d'évaluation et d'audit interne. En conséquence, le Conseil du Trésor s'est doté, d'une part, d'une politique d'évaluation modernisée et, d'autre part, d'une politique de l'audit interne, détaillée *supra*.

Aujourd'hui, ce sont les examens stratégiques qui sont principal outil d'évaluation des politiques publiques à disposition du secrétariat du Conseil du Trésor. Elles s'insèrent dans un dispositif de pilotage des politiques publiques organisé autour de trois piliers :

- d'une part, les nouvelles dépenses font l'objet de travaux d'évaluation *ex ante* destinés à éclairer les décisions prises par le gouvernement ;
- d'autre part, les dépenses reconduites d'une année sur l'autre font l'objet d'un pilotage par la performance mobilisant objectifs et indicateurs afin de mieux mesurer le coût, l'efficience et l'efficacité des politiques publiques ;
- enfin, tous les programmes de dépenses font l'objet périodiquement d'un *examen stratégique* dont l'objet est d'adapter les dépenses aux priorités du gouvernement et de s'assurer de l'optimisation des ressources. Les examens stratégiques relèvent donc d'une logique proche de celle des audits de performances conduits par le bureau de la vérificatrice générale (*vérifications de gestion*).

Pour appuyer la mise en œuvre de cette politique, le Conseil du Trésor a créé en son sein le centre d'excellence en évaluation. Son rôle est d'accompagner les ministères et organismes dans la conduite de leurs travaux d'évaluation, notamment en s'assurant que les personnes chargées de ces travaux ont les compétences nécessaires et disposent d'outils et de méthodes adaptés.

B. Les examens stratégiques

1. Procédure

Depuis l'adoption du budget pour 2007, le Conseil du Trésor est chargé de procéder à un examen des dépenses et des performances de chaque ministère ou organisme selon un cycle de quatre ans :

- une instance *ad hoc* du secrétariat du Conseil du Trésor, le Comité des priorités et de la planification (CPP), sélectionne chaque année les ministères ou organismes susceptibles de faire l'objet d'un examen et propose les échéances pour ces travaux ;
- le Conseil du Trésor approuve le programme proposé par le CPP ;
- les ministères et organismes retenus sont tenus de procéder eux-mêmes à l'évaluation de l'ensemble des politiques publiques de leur compétence. Ils doivent désigner dans leur rapport, établi avec le concours d'experts extérieurs, les 5% des programmes présentant selon eux les performances les plus médiocres.

Le rapport établi par le ministère ou l'organisme est présenté au Conseil du Trésor, qui se penche sur trois principaux points :

- l'exhaustivité de l'examen : l'évaluation doit déboucher sur un diagnostic global englobant l'ensemble des politiques publiques de la compétence de l'entité concernée, qui porte à la fois sur les performances de ces politiques et sur leur conformité avec les priorités du gouvernement ;
- les propositions de modification de tel ou tel programme ou tel ou tel dispositif ;
- les propositions de réorientation de ressources allouées aux programmes les moins performants afin de concourir à la maîtrise des dépenses publiques ou au financement de priorités nouvelles.

Une fois cet examen achevé, le Conseil du Trésor communique ses recommandations au CPP afin qu'elles soient prises en compte dans la préparation du budget.

2. Méthode

La conduite des examens stratégiques par les ministères et organismes concernés est encadré par une méthodologie normalisée et édictée par le Conseil du Trésor.

Les questions auxquelles l'examen stratégique vise à répondre concernent le caractère prioritaire du programme examiné, ses performances, l'opportunité des dispositifs mobilisés et la qualité de sa gestion.

Les équipes chargées de procéder aux examens stratégiques s'appuient sur les éléments ci-après :

- l'architecture des programmes de l'entité examinée ;
- différentes sources d'information sur l'entité et ses performance : rapports d'évaluation, rapports d'audit, analyses comparatives, autres documents ;
- un modèle générique de rapport impose aux évaluateurs la structure et la teneur du document.

Les travaux sont conduits sous la supervision d'un comité directeur composé de membres du secrétariat du Conseil du Trésor. Afin de garantir l'impartialité de l'évaluation, le comité directeur peut solliciter des conseils d'experts indépendants.

3. Bilan d'étape

A ce jour, 17 ministères ou organismes ont procédé à l'examen stratégique des politiques publiques de leur compétence, soit un montant total de dépenses publiques s'élevant à 13,6 milliards de dollars canadiens – 15% du montant total des dépenses directes de l'État fédéral (hors dépenses de transfert et charges de la dette publique).

CONCLUSION

Le système d'audit et d'évaluation de l'administration fédérale canadienne présente trois traits saillants.

En premier lieu, en dépit d'une pratique ancienne, la méthodologie de l'évaluation des politiques publiques au Canada n'est encore ni satisfaisante, ni même stabilisée. Le Conseil du Trésor a certes mis en place en son sein un centre d'excellence en évaluation, qui apporte aux ministères et organismes un appui méthodologique propice à la professionnalisation de la fonction d'évaluation et à une plus grande rigueur de ses travaux. Mais le dispositif des examens stratégiques continue de faire des ministères et organismes les chefs de file de l'évaluation des politiques publiques de leur compétence. Il en résulte des difficultés à assurer l'impartialité des travaux d'évaluation et à en tirer les conclusions en termes d'allocation des ressources. Le principal enseignement à tirer de la politique d'évaluation du Canada est sans doute que, comme dans d'autres pays, elle a pour principal objet de remédier aux errements et aux lacunes du pilotage des politiques publiques par la performance.

En deuxième lieu, le dispositif d'audit interne mis en place dans l'administration fédérale est d'autant plus conforme aux normes professionnelles de l'audit interne qu'il est de création récente. L'intégration momentanée des fonctions d'évaluation et d'audit interne puis la suppression du bureau du contrôleur général du Canada ont provoqué une remise à plat de fait du dispositif d'audit interne de l'administration fédérale. Il a donc été loisible au Conseil du Trésor, à partir de 2001, de remettre en place une fonction d'audit interne avec des objectifs ambitieux en termes de professionnalisation. Ainsi le Canada est-il le pays le plus avancé au sein de l'échantillon en ce qui concerne les comités d'audit. Obligatoirement composés d'une majorité de personnalités extérieures à l'administration et rémunérées dans les mêmes conditions que les membres des comités d'audit des sociétés cotées, les comités d'audit des ministères et organismes assurent un travail important de supervision de l'activité des services d'audit interne, avec l'appui du bureau du contrôleur général.

En troisième lieu, il convient de souligner que l'administration fédérale canadienne est la seule au sein de l'échantillon à s'être dotée d'un service interministériel d'audit interne, positionné au sein du bureau du contrôleur général. L'existence de ce service interministériel présente de nombreux avantages. D'une part, il permet au bureau du contrôleur général de renforcer sa fonction d'encadrement méthodologique des travaux d'audit interne grâce à une pratique en direct de cette fonction. D'autre part, en dépit de certaines frictions avec les services ministériels d'audit, le service interministériel est à même de mieux mobiliser ces derniers sur des problématiques transversales, soit au titre de la coordination, soit lorsqu'il conduit lui-même des audits et se repose pour cela sur les travaux antérieurs des services ministériels. Enfin, l'existence d'un service interministériel d'audit interne permet à la fois de mieux garantir l'indépendance des auditeurs internes vis-à-vis du pouvoir politique et de renforcer leur position vis-à-vis du bureau de la vérificatrice générale, chargé des missions d'audit externe.

PIÈCE JOINTE N°1

DOCUMENTS RELATIFS À LA POLITIQUE D'AUDIT INTERNE

Évaluation initiale regroupée

Leadership et structure et processus de gouvernance de la collectivité

Niveau 1: Ponctuel

Détails justificatifs regroupés :

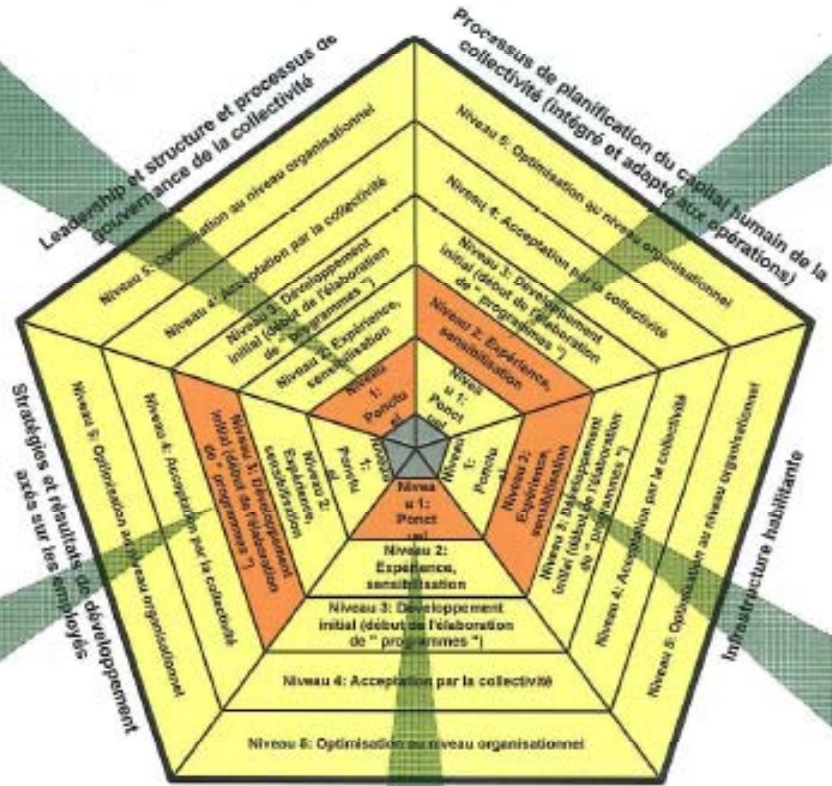
- Le contrôleur général est, en fait, le champion de la vérification interne au sein du gouvernement. Il est secondé dans cette tâche par le contrôleur général adjoint, Secteur de la vérification interne à titre de chef fonctionnel, et par le contrôleur général adjoint, Renforcement de la capacité et du développement de la collectivité. Aucun directeur n'est évident pour la collectivité.
- Il n'y a aucun comité directeur précis, mais il y a plusieurs comités consultatifs.
- Les membres de la collectivité entreprennent souvent des projets axés sur la gouvernance (p. ex., ministères et organismes) de façon individuelle et sans coordination.

Processus de planification du capital humain de la collectivité (intégré et adapté aux opérations)

Niveau 2: Expérience, sensibilisation

Détails justificatifs regroupés:

- Le BCG dirige l'établissement d'un PCH pour la VI en réponse à la Politique sur la vérification interne. Il le fait tout en consultant la collectivité plus vaste de la VI dans les ministères et organismes. Le plan est toujours en voie d'élaboration et n'a pas encore été approuvé entièrement et des fonds permanents n'y ont pas encore été alloués. Puisque la collectivité n'est pas entièrement au courant du Plan du capital humain, il n'y a pas encore d'intégration ou d'acceptation.
- Il n'y a pas de stratégie des RH commune.



Stratégies et résultats de développement axés sur les employés

Niveau 3: Développement initial (début de l'élaboration de "programmes")

Détails justificatifs regroupés :

- On note l'annonce d'un programme de perfectionnement professionnel en VI au sein de nombreux ministères et organismes qui participent à l'élaboration des programmes d'apprentissage et de perfectionnement en vérification interne.
- Les travaux engagés en vue de mettre au point un Programme de perfectionnement professionnel semblent progresser en ce qui a trait à l'instauration de programmes axés sur l'apprentissage des employés, la mise au point de programmes d'apprentissage et les programmes de certification (ICA).
- On s'affaire à concevoir de nouveaux cours, en partenariat avec l'EFPC.
- Il reste à mettre au point des outils axés sur le perfectionnement de carrière des employés (surveillance).

Infrastructure habilitante

Niveau 2: Expérience, sensibilisation

Détails justificatifs regroupés :

- Le BCGO, en collaboration avec la collectivité, est en voie de définir l'infrastructure habilitante et s'apprête à examiner les questions définies pour le niveau 3 du Modèle de maturité, par exemple les outils liés à la politique : guide d'inspection pour la pratique, contrôles internes, vérifications horizontales, vérification des systèmes et vérification judiciaire des CRG, guide des CVMO, etc.;
- Outils liés au Renforcement de la capacité : réforme de la classification des VI, modèles organisationnels, curriculum de base, adhésion à l'AAI, etc.);
- Domaines sur lesquels on pourrait mettre l'accent à l'avenir : opinion sur l'assurance, classification des VI et descriptions de tâches génériques;
- Au sein des ministères et organismes, les gestionnaires mettent souvent au point leurs propres outils. À l'occasion, ces derniers font l'objet de partages à l'interne entre les ministères et organismes, mais il n'y a pas de distribution centrale;
- On a défini les exigences, mais la collectivité n'a pas encore été informée de l'évolution et du progrès du dossier.

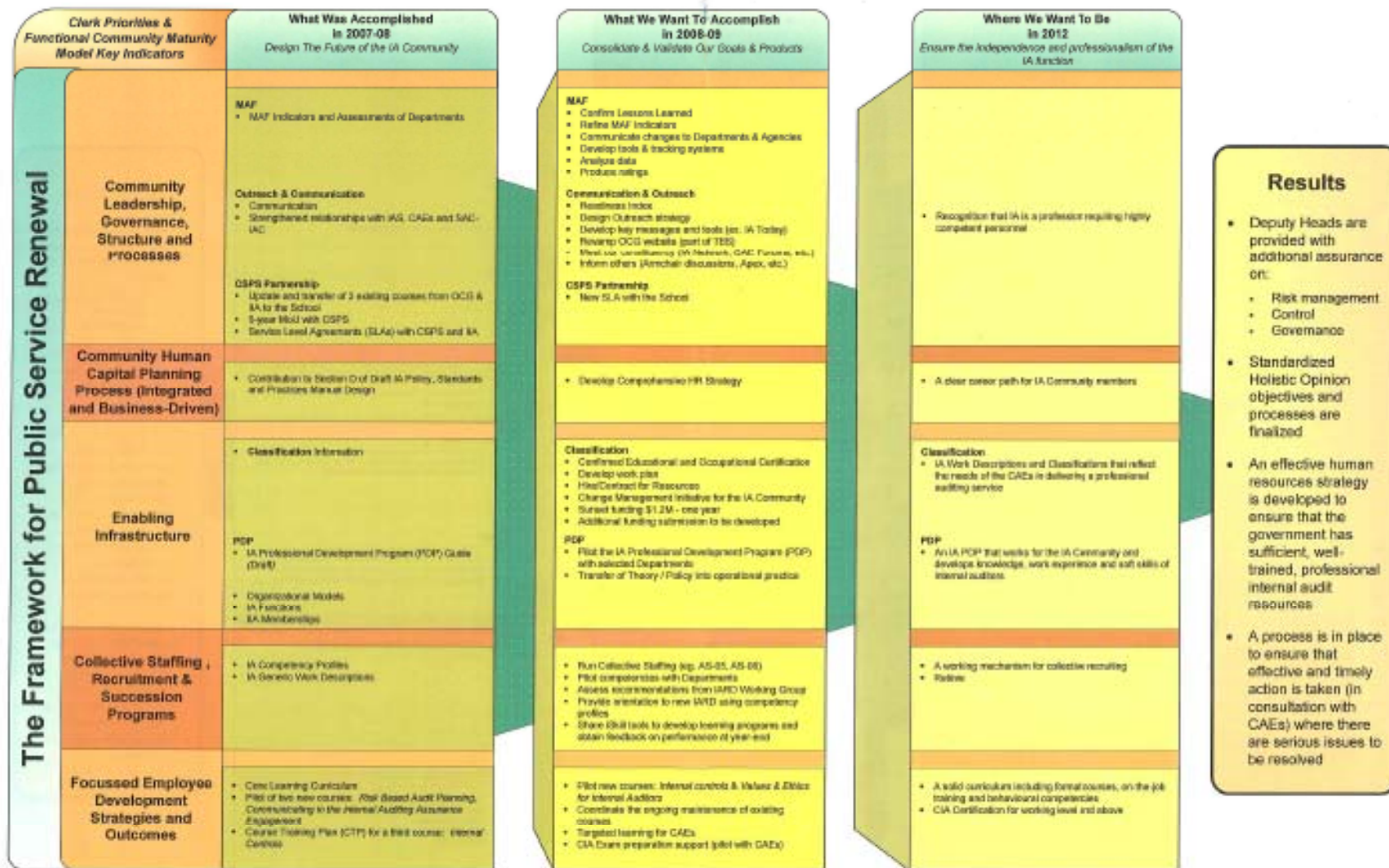
Programmes de dotation et de recrutement collectifs

Niveau 1: Ponctuel

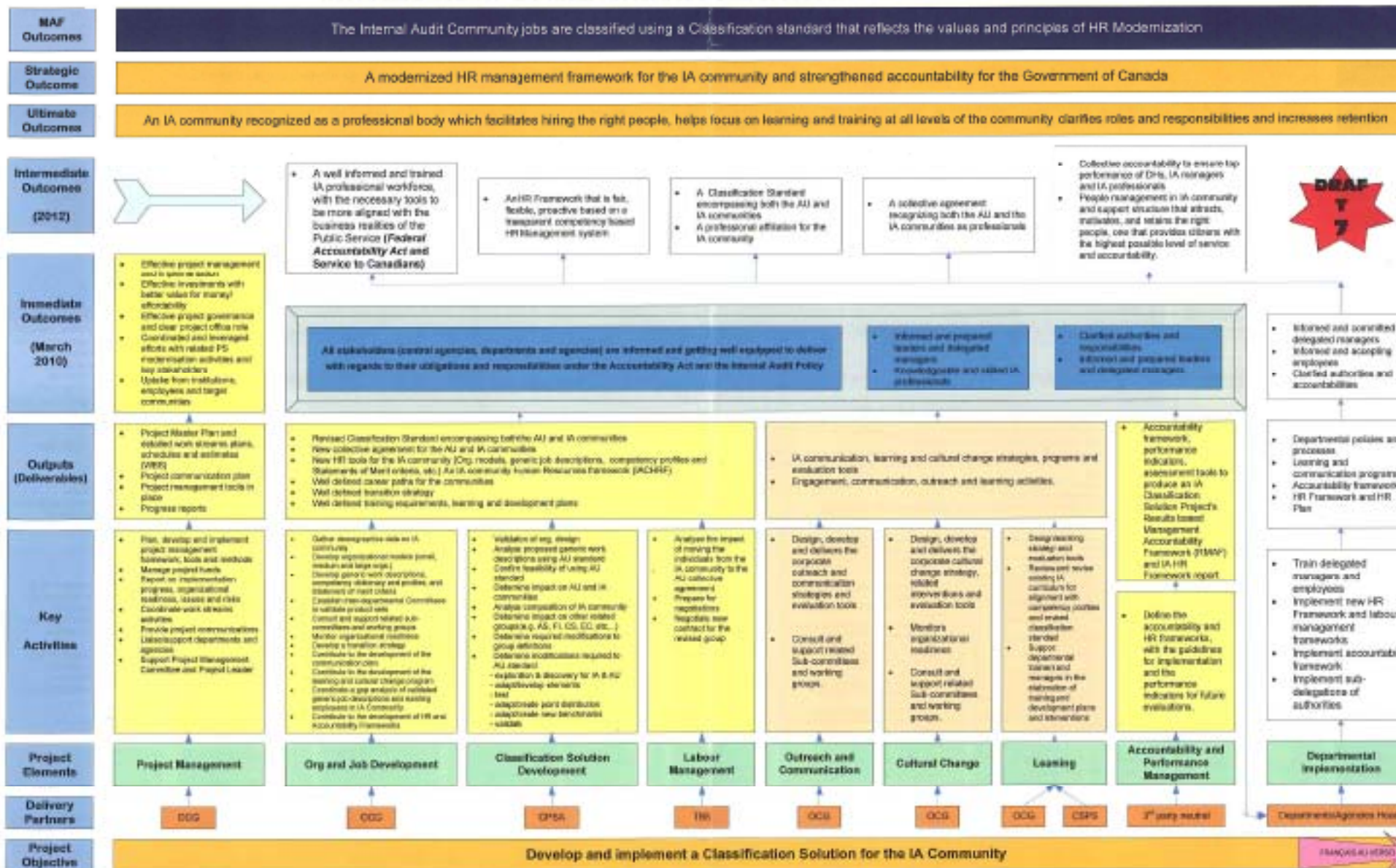
Détails justificatifs regroupés :

- Les ministères et organismes ont lancé certains procédés de dotation collective. Le BCG et les ministères ont engagé un processus de dotation collective nationale (AS-05, AS-06);
- Le programme de RPVI est en voie d'être renouvelé et les ministères s'en servent pour doter les postes de débutants;
- On a besoin d'un programme d'alternance travail-études axé sur le rôle et les fonctions de VI mis sur pied en accord les universités intéressées
- Les ministères exigent différentes compétences au moment de l'embauche;
- La structure de gouvernance n'est pas au niveau de la collectivité, mais à celui du ministère;
- On note certaines activités de dotation collective au niveau du DV, du MAECI, de l'ACIA, du CT et de la FIN.

IA-CBCD: Positioning The Internal Audit Community For Continued Success

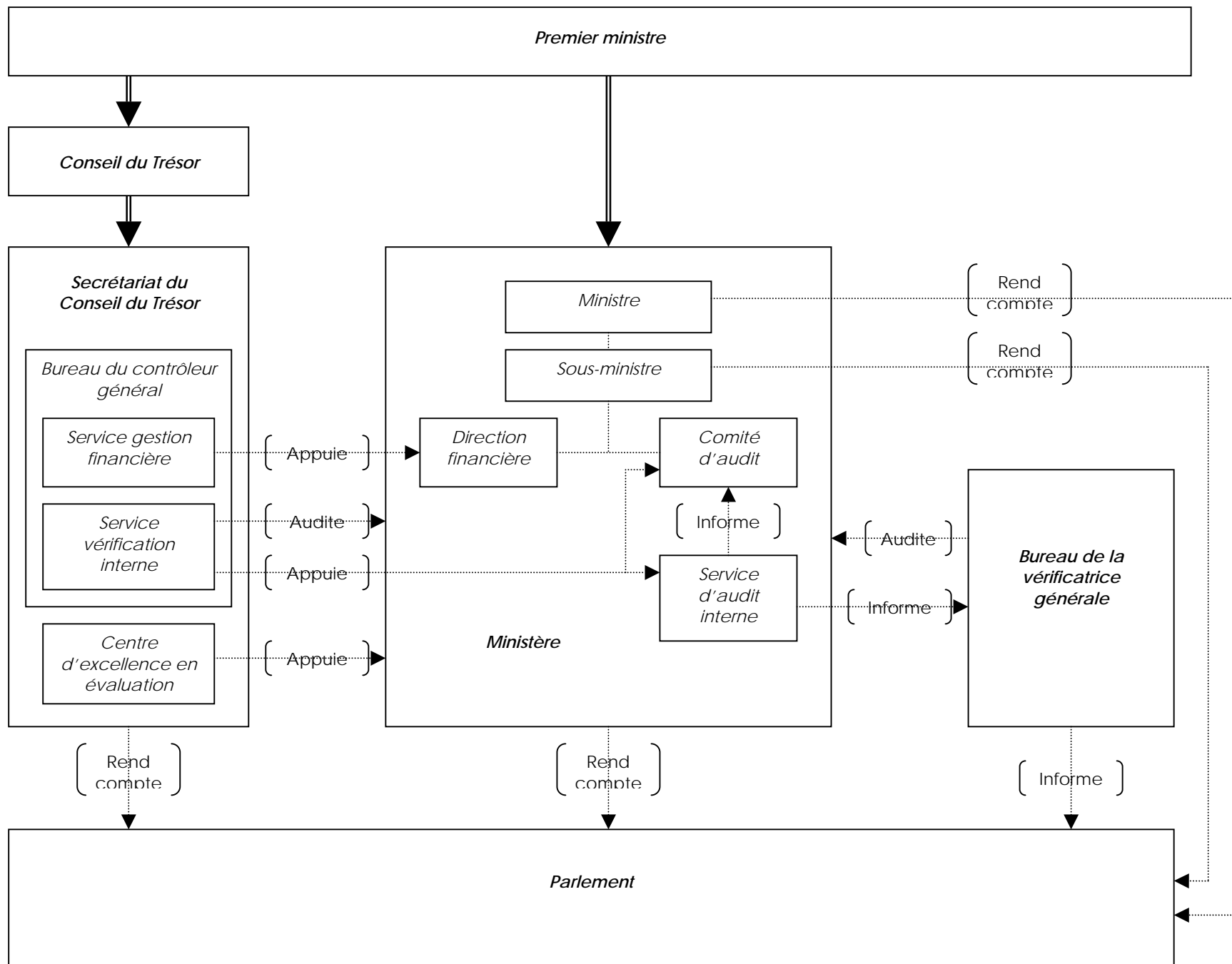


INTERNAL AUDIT CLASSIFICATION SOLUTION PROJECT – LOGIC MODEL



PIÈCE JOINTE N°2

SCHÉMA GÉNÉRAL D'ORGANISATION



ANNEXE 2
ÉTATS-UNIS

SOMMAIRE

I. ORGANISATION DE L'ADMINISTRATION ET POSITIONNEMENT DES DIFFÉRENTES FONCTIONS	1
A. LES DÉPARTEMENTS MINISTÉRIELS ET LES AGENCES.....	1
B. LE DÉPARTEMENT DU TRÉSOR	2
C. LE PRÉSIDENT DES ETATS-UNIS	3
1. <i>Le Cabinet</i>	3
2. <i>L'Office of Management and Budget</i>	3
3. <i>Les Councils on Integrity and Efficiency</i>	3
4. <i>D'autres instances chargées de missions de conseil</i>	4
D. L'AUDITEUR EXTERNE : LE <i>GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE</i>	4
E. LE CONGRÈS	5
II. L'AUDIT DE L'ADMINISTRATION FÉDÉRALE.....	6
A. LES NORMES DE L'AUDIT DANS LE SECTEUR PUBLIC : LE <i>YELLOW BOOK</i>	6
B. LA TYPOLOGIE DES AUDITS	7
C. LES NORMES APPLICABLES À L'AUDIT	11
1. <i>Principes éthiques</i>	11
2. <i>Normes générales et particulières</i>	11
3. <i>Rapports</i>	14
D. LES PERFORMANCES DES AUDITEURS.....	16
E. LES MISSIONS NE RELEVANT PAS DE L'AUDIT	17
III. L'ÉVALUATION.....	20
A. L'ÉVALUATION, REMÈDE AUX ERREMENTS DU PILOTAGE PAR LA PERFORMANCE	20
B. L'OUTIL D'ÉVALUATION PART.....	20
C. LES SUITES DES ÉVALUATIONS RÉALISÉES À L'AIDE DE PART	22
CONCLUSION.....	24
PIÈCE JOINTE N°1 – SCHEMA GENERAL D'ORGANISATION	26
PIÈCE JOINTE N°2 – EXTRAITS DE L'INSPECTOR GENERAL ACT DE 1978.....	28

A l'occasion d'un séjour de deux jours à Washington, DC, la mission a rencontré des interlocuteurs au sein de différentes structures de l'administration fédérale américaine : le *Government Accountability Office*, auditeur externe de l'administration fédérale à disposition du Congrès, l'*Office of Management and Budget*, entité rattachée au Président des Etats-Unis pour l'assister dans le pilotage du budget et la gestion de l'administration fédérale, les *Inspectors Generals* des départements du Trésor et de l'énergie.

La présente annexe rend compte de façon détaillée de ces investigations. Sa première partie est consacrée à décrire l'ensemble du système institutionnel américain du point de vue de l'audit et de l'évaluation. Les parties suivantes approfondissent les thématiques particulières de l'audit, puis de l'évaluation, à travers l'exploitation d'une documentation abondante reprise dans des tableaux et encadrés. La conclusion de la présente annexe a pour objet de tirer les principaux enseignements du système américain tel qu'appréhendé par la mission.

I. ORGANISATION DE L'ADMINISTRATION ET POSITIONNEMENT DES DIFFÉRENTES FONCTIONS¹

A. Les départements ministériels et les agences

L'administration américaine est organisée en départements ministériels (*departments*) et en agences, tous créés aux termes de lois *ad hoc*. L'existence des départements ministériels trouve son fondement dans la Constitution. Ils sont placés sous l'autorité de secrétaires (*secretaries*) nommés par le président des Etats-Unis après avis et consentement du Sénat. Les agences ont à leur tête un administrateur (*administrator* ou *director*), également nommé par le président. Pour les plus importantes agences, cette nomination requiert elle aussi l'avis et le consentement du Sénat.

Toutes ces fonctions d'autorité, dont l'existence résulte de la Constitution ou de textes de lois, sont pourvues selon la logique du *spoils system*. Leurs titulaires sont nommés lorsqu'une nouvelle administration s'installe au pouvoir. Ils sont ensuite tenus de démissionner lorsque prennent fin les fonctions du président qui les a nommés. Il revient alors au nouveau président de proposer au Sénat ses candidats pour occuper les postes à responsabilité au sein de son administration.

L'organisation et le fonctionnement des départements ministériels et agences est en grande partie réglée par des textes de niveau législatif. En particulier, le *Chief Financial Officer Act*, adopté en 1990, impose à chacun d'entre eux de se doter d'une direction financière placée sous l'autorité d'un directeur financier (*chief financial officer*), dont les attributions sont réglées par la loi. La même loi dispose que les états financiers doivent faire l'objet d'une certification par l'*Inspector General* compétent, par un *Independent Public Accountant* travaillant sous sa supervision ou, dans certains cas particuliers, par le *Government Accountability Office*.

Une autre loi, l'*Inspector General Act*, adoptée en 1978 et modifiée en 1988, impose aux mêmes entités de disposer en leur sein d'un Inspecteur général (*Inspector General*), doté de services propres (l'*Office of the Inspector General*) et dont la mission est triple. D'une part, l'*Inspector General* est l'auditeur interne de l'entité à laquelle il est rattaché. D'autre part, à certaines exceptions près, l'*Inspector General* est compétent pour certifier les comptes présentés par le *Chief Financial Officer* au nom du secrétaire ou de l'administrateur. Enfin, l'*Inspector General* est chargé des missions de lutte contre la fraude, qui relèvent d'une unité spéciale placée auprès de lui (*investigation division*), dont les membres ont des prérogatives de police judiciaire.

Parmi les *Inspectors Generals*, 39, soit ceux des départements ministériels et des agences les plus importantes, sont nommés par le président des Etats-Unis après avis et consentement du Sénat. Ils peuvent être révoqués par le même président, mais sous réserve que les motifs en soient exposés par écrit aux commissions compétentes du Congrès – disposition qui rend rarissime les révocations d'*Inspectors Generals*. Les autres *Inspectors Generals* sont nommés par le directeur général de leur agence de rattachement. En tout état de cause, les *Inspectors Generals* ne relèvent pas du *spoils system*. Ils ne sont pas tenus de démissionner lorsque prennent fin les fonctions du président qui les a nommés.

¹ Cf. en pièce jointe le schéma global d'organisation.

L'article 3 de l'*Inspector General Act* précise que l'*Inspector General* doit rapporter à la personne placée à la tête de l'entité concernée ou, par délégation, à son numéro deux. En revanche, il ne peut recevoir d'instructions de la part d'aucun autre responsable au sein de l'entité considérée. Il est également interdit à l'*Inspector General* de recevoir des instructions de quiconque relatives à la programmation, au lancement ou à l'accomplissement d'un audit ou d'une enquête, de même qu'aucun responsable n'a le droit de s'opposer à telle ou telle investigation que l'*Inspector General* estime devoir conduire dans le cadre de ses missions.

Les *Inspectors General* sont donc strictement indépendants dans la détermination de leur programme de travail comme dans la conduite de leurs investigations ou la formulation des conclusions de leurs travaux. Grâce à cette indépendance fonctionnelle, leur mission est de tenir le responsable de l'entité considérée et le Congrès informés de la situation de l'entité. La mission d'information concerne aussi les citoyens, puisque, sauf exceptions tenant à la non-divulgaration de données personnelles ou à des motifs de sécurité nationale, tous les rapports des *Inspectors General* sont publics et mis en ligne sur le site Web des entités considérées.

Certains *Offices of Inspector General* comportent une unité chargée de missions d'inspection et d'évaluation (*Inspections and Evaluations*), qui se distinguent des missions d'audit par une méthodologie moins rigoureuse et des considérations assouplies quant à l'indépendance. Ces unités sont toutefois en voie de disparition, dans la mesure où l'évaluation est une politique désormais conduite directement depuis la Maison blanche par l'*Office of Management and Budget*. Elle s'accommode donc mal de l'indépendance statutaire des *Inspectors General*, qui leur interdit de travailler directement pour le compte du Président des Etats-Unis. Les anciennes *Inspections and Evaluations Divisions* aujourd'hui disparues ont le plus souvent été purement et simplement intégrées aux unités d'audit.

B. Le département du Trésor

Le département du Trésor est placé sous l'autorité du secrétaire au Trésor (*Secretary of the Treasury*). Le protocole fait de celui-ci le quatrième personnage de l'administration fédérale après le président des Etats-Unis, le vice-président et le secrétaire d'Etat (*Secretary of State*).

Les principales missions du département du Trésor sont au nombre de trois. D'une part, il exerce les attributions d'un ministère de l'économie et, à ce titre, est chargé notamment du financement de l'économie, de la réglementation du secteur financier et des douanes. D'autre part, il exerce les fonctions de receveur et de payeur pour l'ensemble de l'administration fédérale. Enfin, le département du Trésor a la tutelle de l'administration fiscale américaine, l'*Internal Revenue Service* (IRS), qui, avec plus de 110 000 agents, est l'une des plus importantes agences de l'administration fédérale.

En revanche, le département du Trésor n'est compétent ni pour préparer le budget fédéral, ni pour suivre son exécution. Aux Etats-Unis, ces missions sont exercées directement sous l'autorité du président des Etats-Unis par l'*Office of Management and Budget* (OMB – cf. *infra*).

Comme tous les départements ministériels, le département du Trésor est doté d'un *Inspector General*, deuxième *Inspector General* dans l'ordre protocolaire derrière celui du département d'Etat. Il est l'auditeur interne du département et certifie ses comptes. Ses attributions ne s'étendent toutefois pas au périmètre de l'IRS, qui est doté d'un *Inspector General* propre, l'*Inspector General for Tax Administration*, et dont les comptes sont certifiés par le *Government Accountability Office*, auditeur externe de l'administration fédérale.

Dans l'ensemble, le département du Trésor n'a d'attributions interministérielles ni en matière d'audit ni en matière d'évaluation.

C. Le président des Etats-Unis

1. Le Cabinet

Les secrétaires s'assemblent autour du président et du vice-président des Etats-Unis au sein du cabinet (*cabinet*). Certaines agences, comme l'*Environment Protection Agency*, ont rang de quasi-ministère, si bien que leurs directeurs généraux sont considérés comme faisant partie du gouvernement (*cabinet level*).

Au total, outre les 15 secrétaires, sont membres du *cabinet* le vice-président des Etats-Unis, le secrétaire général de la présidence (*White House Chief of Staff*), le directeur de l'*Office of Management and Budget*, le représentant au commerce (*United States Trade Representative*), l'administrateur de l'*Environmental Protection Agency* et le directeur de l'*Office of National Drug Control Policy*.

2. L'Office of Management and Budget

Le président des Etats-Unis dispose d'une administration propre, l'*Executive Office*, créée en 1939 et qui compte aujourd'hui environ 1 800 employés.

L'un des services placés directement sous son autorité, dont le directeur a rang de ministre, est l'*Office of Management and Budget* (OMB). Les compétences de l'OMB s'étendent de la préparation du budget fédéral au suivi de son exécution en passant par toutes les questions touchant à l'organisation et au fonctionnement de l'administration dans son ensemble. L'OMB est donc l'équivalent d'un ministère chargé du budget et de l'administration générale, placé directement sous l'autorité du président des Etats-Unis. Le directeur de l'OMB est assisté de deux adjoints, chargés, respectivement, du budget de l'administration fédérale et de la gestion (*Management*).

L'OMB comporte un service spécialisé sur les questions de gestion financière, l'*Office of Federal Financial Management* (OFFM), dont la mission est d'encadrer et de superviser la gestion financière à l'échelle de l'administration fédérale. A ce titre, l'OFFM est l'interlocuteur de l'ensemble des *Chief Financial Officers* dans les différents départements ministériels et agences. Comme ces derniers, l'OFFM a été instauré par le *Chief Financial Officer Act* de 1990. Il est dirigé par un responsable portant le titre de *Controller*, placé sous l'autorité directe du directeur adjoint de l'OMB chargé de la gestion, qui préside le *Chief Financial Officers Council*.

Toujours au sein de l'OMB, une cellule spécialisée, placée sous l'autorité d'un collaborateur direct du directeur adjoint chargé de la gestion, est chargée du pilotage des politiques publiques par la performance et de leur évaluation dans le cadre du *President's Management Agenda*.

3. Les Councils on Integrity and Efficiency

L'OMB assure la présidence et le secrétariat du *Presidential Council on Integrity and Efficiency* (PCIE), qui rassemble les 39 *Inspectors General* nommés par le président des Etats-Unis après avis et consentement du Sénat – il s'agit donc des *Inspectors General* des départements ministériels et des principales agences. Une autre instance, l'*Executive Council on Integrity and Efficiency* (ECIE) rassemble les *Inspectors General* nommés directement par le directeur général de leur agence de rattachement.

Les missions de ces deux instances, organisées autour de commissions, englobent l'audit, les ressources humaines, les technologies de l'information, l'inspection et l'évaluation, l'intégrité, la lutte contre la fraude et les questions législatives et réglementaires. Sur tous ces sujets, le PCIE et l'ECIE remplissent des fonctions de consultation, d'échange et de mutualisation des bonnes pratiques. La commission de l'intégrité (*Integrity Committee*) est saisie chaque fois que la pratique professionnelle d'un *Inspector General* est mise en cause ou que certains faits indiquent qu'il est porté atteinte à son indépendance. De même, le PCIE et l'ECIE ont vocation à coordonner des travaux d'audit conduits de façon transversale à l'échelle de plusieurs départements ministériels ou agences. Le PCIE travaille conjointement avec le GAO pour établir des manuels d'audit déclinant et détaillant les normes de l'audit dans le secteur public issues du *Yellow Book* (*cf. infra*).

Le PCIE et l'ECIE, contrairement au *Chief Financial Officers Council* par exemple, n'ont cependant pas de fondement législatif et leur existence ne découle que d'un décret (*executive order*). Un projet de loi actuellement en discussion au Congrès prévoit de donner un fondement législatif à l'existence du PCIE et de l'ECIE, ce qui permettrait à ces instances de se doter de services propres et donc de conduire directement des travaux d'audit à l'échelle interministérielle.

Bien que compétent pour présider les deux instances, l'OMB ne joue de rôle déterminant ni dans leur positionnement, ni dans leurs travaux. Les liens de l'OMB avec les *Inspectors General* des départements ministériels et agences tiennent pour l'essentiel aux négociations budgétaires que les *Inspectors General* sont habilités à conduire directement avec l'OMB en ce qui les concerne, sans dépendre pour cela du département ministériel ou de l'agence auquel ils sont rattachés. Le texte de loi évoqué *supra* prévoit d'autoriser les *Inspectors General* à négocier leur budget directement avec le Congrès, de façon à assurer leur complète indépendance vis-à-vis du pouvoir exécutif. Mais, compte tenu de l'atteinte que porterait cette disposition aux prérogatives de l'OMB, et donc du Président des Etats-Unis lui-même, il est probable, s'il venait à être adoptée par le Congrès, que ce texte ferait l'objet d'un veto présidentiel.

4. D'autres instances chargées de missions de conseil

Par ailleurs, le président des Etats-Unis dispose auprès de lui de différents services ou instances, composantes de l'*Executive Office*, dont la mission est de dispenser des prestations de conseil. Par exemple, le *Council of Economic Advisers*, placé sous l'autorité d'un président, a pour mission d'assister le président dans la définition de la politique économique de la Nation. Certaines de ces instances, comme le *National Security Council*, cumulent des attributions de conseil avec des pouvoirs de coordination interministérielle.

D. L'auditeur externe : le *Government Accountability Office*

Le *Government Accountability Office* est l'auditeur externe de l'administration fédérale.

Sa création remonte à 1921, date où le *Budget and Accounting Act* a instauré ce qui s'appelait à l'époque le *General Accounting Office*. A sa création, le GAO était chargé de pratiquer un contrôle exhaustif sur les recettes et dépenses de l'Etat fédéral, grâce à l'examen de pièces justificatives transmises par les différents services concernés (*vouchers*).

Par la suite, la deuxième guerre mondiale a provoqué une augmentation considérable du budget fédéral. Le GAO s'est progressivement trouvé dans l'impossibilité de contrôler les pièces justificatives de la dépense de manière exhaustive. Ses missions ont donc été profondément transformées, le conduisant à adopter en 1951 les outils et les méthodes de l'audit financier utilisées dans le secteur privé. Renonçant à ses missions de contrôleur, le GAO est devenu auditeur de l'économie et de l'efficacité de la dépense publique fédérale.

Le troisième acte de l'évolution des missions du GAO a été la mise en place, durant les années 1960, des programmes sociaux de la *Great Society*. Confronté à la nature nouvelle et spécifique des dépenses sociales, inconnues jusqu'à présent dans le champ de la dépense publique fédérale, le GAO a élargi ses missions à l'évaluation de l'efficacité des politiques publiques, qui l'ont conduit à mobiliser de nouvelles compétences englobant de plus en plus le calcul statistique et les outils et méthodes des sciences sociales.

Lorsque le Congrès a choisi en 1990, avec le *Chief Financial Officer Act*, d'imposer une certification des comptes de l'Etat fédéral, la fonction n'est pas revenue au GAO, dont les missions d'ordre purement financier étaient devenues marginales, mais, à certaines exceptions près, aux *Inspectors General* des départements ministériels et agences. Le GAO n'est aujourd'hui compétent que pour certifier les comptes consolidés de l'Etat fédéral, ainsi que les comptes de certaines entités présentant des enjeux particuliers, comme le département de la défense ou l'*Internal Revenue Service*. Le GAO peut néanmoins s'emparer de sa propre initiative de la tâche de certification des comptes d'une entité donnée. Dans ce cas, il en dépossède l'*Inspector General* compétent, dont il exploite les travaux préparatoires.

Aujourd'hui, le GAO est une entité à la disposition du Congrès des Etats-Unis, qu'il lui revient d'appuyer dans ses fonctions de contrôle de l'administration fédérale. A ce titre, l'essentiel des travaux du GAO sont effectués sur saisine des membres du Congrès, en particulier les présidents des différentes commissions du Sénat et de la chambre des représentants. Les commandes passées par le Congrès étant très nombreuses, moins de 10% des rapports résultent de travaux d'initiative du GAO lui-même.

Outre le respect des normes d'indépendance en usage dans le monde de l'audit, le GAO bénéficie de nombreuses garanties d'indépendance dans la conduite et, pour une part, la détermination de ses travaux. Une fois saisi par le Congrès, le GAO est libre aussi bien dans la conduite de ses investigations que dans la formulation de ses conclusions, qui sont systématiquement rendues publiques². Enfin, le dirigeant du GAO, qui porte le titre de *Comptroller General* des Etats-Unis, est nommé par le Président sur proposition du Congrès pour un mandat de quinze ans, durant lequel il est irrévocable³.

La mise en œuvre des recommandations du GAO résulte du rapport de force qui s'établit entre l'administration auditée et le Congrès, lequel fait souvent suivre la publication de rapports du GAO d'auditions parlementaires (*hearings*) plus ou moins retentissantes. D'une manière générale, l'intérêt des médias pour les travaux du GAO est une garantie d'effectivité des recommandations.

Le GAO a des liens nombreux et étroits avec les *Inspectors General* des départements ministériels et des agences. Il élabore conjointement avec eux les manuels d'audit en usage dans l'administration, sur le fondement des normes publiées dans le *Yellow Book*. Il délègue souvent aux *Inspectors General* les audits commandés par le Congrès lorsqu'ils ne concernent qu'une seule entité. En sens inverse, il exploite systématiquement les travaux des *Inspectors General* lorsqu'il conduit un audit transversal mobilisant des éléments de diagnostic et de recommandations concernant plusieurs entités.

E. Le Congrès

Le Congrès des Etats-Unis est composé de deux chambres : le Sénat, qui compte 100 sénateurs, soit deux par Etat quel qu'en soit le poids démographique au sein de l'Union, et la Chambre des Représentants, élus au sein de districts et où les Etats sont représentés à proportion de leur démographie telle que mesurée par le *Census*, recensement obligatoire imposé par la Constitution.

Les caractéristiques du système institutionnel américain confèrent au Congrès un rôle central dans la décision publique. Aucune des deux chambres ne peut être dissoute par le Président des Etats-Unis. Aucune des deux chambres n'a de prééminence du point de vue de l'adoption de la loi, si bien qu'aucune loi ne peut entrer en vigueur si elle n'a été adoptée dans les mêmes termes par les deux chambres. Au surplus, le Sénat et, dans certains cas, la Chambre des Représentants, sont consultés sur la plupart des nominations aux postes de responsabilités dans l'administration fédérale. Dans le cadre du *spoils system*, le Sénat est tenu par la Constitution de donner son avis et son consentement pour toutes les nominations proposées par le Président lorsque ce dernier accède au pouvoir.

Le Congrès est donc un acteur central du contrôle de l'organisation et du fonctionnement de l'administration fédérale. C'est devant lui et ses nombreuses commissions et sous-commissions que tous les représentants de l'administration doivent rendre des comptes sur leur action et ses résultats. Pour exercer sa mission de contrôle de l'administration fédérale, le Congrès s'appuie, non seulement sur le GAO, dont il a la tutelle, mais également sur les *Inspectors General*.

² Sauf en présence d'éléments soumis au secret défense.

³ Sauf *via* une procédure d'*impeachment* qui peut être motivée par la méconnaissance des règles en vigueur, à l'appréciation du Congrès.

Le GAO partage les missions d'expertise au service du Congrès avec le *Congressional Research Office*, chargé de conduire des études à l'attention des membres du Congrès mais sans recourir à la méthodologie de l'audit et sans que ses travaux soient rendus publics, contrairement à ceux du GAO. Il dispose également d'un service chargé de suivre pour son compte la préparation, la discussion et le vote du budget fédéral, le *Congressional Budget Office*. Par ailleurs, de nombreux *staffers* assistent les membres du Congrès et les différentes commissions dans la conduite de leurs travaux, conférant ainsi au Congrès une capacité d'expertise sans équivalent dans les autres parlements démocratiques.

II. L'AUDIT DE L'ADMINISTRATION FÉDÉRALE

A. Les normes de l'audit dans le secteur public : le *Yellow Book*

Les normes applicables à l'audit des administrations publiques sont promulguées à l'échelle nationale par le *Comptroller General*, chef du GAO, et rassemblées dans un document publié par le GAO et intitulé *Generally Accepted Government Audit Standards* (GAGAS), ou *Yellow Book*. Elles s'appliquent à l'ensemble des auditeurs internes ou externes des administrations de l'Etat fédéral, des Etats fédérés et des administrations locales. Elles ont un fondement législatif puisque des lois telles que l'*Inspector General Act* de 1978 ou le *Chief Financial Officer Act* de 1990 y font référence.

L'encadré ci-après montre l'organisation générale du *Yellow Book*. Les normes professionnelles GAGAS, fondées sur une série de principes éthiques, se déclinent en trois catégories : les normes d'ordre général (*General Standards*), les normes s'appliquant aux investigations (*Field Work Standards*) et les normes gouvernant l'établissement des rapports (*Reporting Standards*).

Encadré – Plan du *Yellow Book*

Chapter 1: Use and Application of GAGAS

Chapter 2: Ethical Principles in Government Auditing

Chapter 3: General Standards

Chapter 4: Field Work Standards for Financial Audits

Chapter 5: Reporting Standards for Financial Audits

Chapter 6: General, Field Work, and Reporting Standards for Attestation Engagements

Chapter 7: Field Work Standards for Performance Audits

Chapter 8: Reporting Standards for Performance Audits

Appendix I: Supplemental Guidance

Appendix II: Comptroller General's Advisory Council on Government Auditing Standards

Source : *Yellow Book*

Les normes GAGAS intègrent et déclinent un certain d'autres normes édictées par les instances de normalisation et les organisations professionnelles, qui s'appliquent aussi à l'activité des auditeurs dans le secteur privé. Il est rare que les normes applicables dans le secteur public dérogent à celles appliquées dans le secteur privé. Lorsque c'est le cas, le *Yellow Book* prévoit que les GAGAS doivent l'emporter sur les normes issues d'autres référentiels. Le plus souvent, il est surtout nécessaire de compléter les normes utilisées par les auditeurs du secteur privé pour tenir compte des enjeux tenant aux prérogatives et aux sujétions particulières des entités publiques.

Le *Yellow Book* précise la façon dont les normes GAGAS doivent être conciliées avec celles issus d'autres référentiels, utilisés aussi bien dans le champ de l'audit que de l'évaluation. Son premier chapitre (*Use and Application of GAGAS*) précise le positionnement et la compatibilité des normes qu'il contient avec les autres corpus concernés.

Encadré – Positionnement des normes du *Yellow Book* par rapport aux autres référentiels existants

Relationship between GAGAS and Other Professional Standards

1.14 Auditors may use GAGAS in conjunction with professional standards issued by other authoritative bodies. Auditors may also cite the use of other standards in their audit reports, as appropriate. If the auditor is citing compliance with GAGAS and inconsistencies exist between GAGAS and other standards cited, the auditor should use GAGAS as the prevailing standard for conducting the audit and reporting the results.

1.15 The relationship between GAGAS and other professional standards for financial audits and attestation engagements is as follows:

a. The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) has established professional standards that apply to financial audits and attestation engagements for nonissuers⁷ performed by certified public accountants (CPA). For financial audits, GAGAS incorporate the AICPA field work and reporting standards and the related Statements on Auditing Standards (SAS) ⁸ unless specifically excluded or modified by GAGAS. For attestation engagements, GAGAS incorporate the AICPA general standard on criteria, and the field work and reporting standards and the related Statements on Standards for Attestation Engagements (SSAE) unless specifically excluded or modified by GAGAS. GAGAS describe ethical principles, and establish independence and other general standards, and additional field work and reporting standards beyond those provided by the AICPA for performing financial audits and attestation engagements.

b. The Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) has established professional standards that apply to financial audits and attestation engagements for issuers. Auditors may use GAGAS in conjunction with the PCAOB standards.

c. The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) has established professional standards that apply to financial audits and attestation engagements. Auditors may use GAGAS in conjunction with the IAASB standards and the related statements on International Statements on Auditing (ISA).

1.16 For performance audits, auditors may use other professional standards in conjunction with GAGAS, such as the following :

- a. International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, The Institute of Internal Auditors, Inc. ;
- b. Guiding Principles for Evaluators, American Evaluation Association ;
- c. The Program Evaluation Standards, Joint Committee on Standards for Education Evaluation ; and
- d. Standards for Educational and Psychological Testing, American Psychological Association.

Source : Yellow Book

B. La typologie des audits

La typologie des missions d'audit dans le secteur public est réglée par le *Yellow Book*, qui, pour ce qui concerne l'administration fédérale, s'applique aussi bien au GAO qu'aux *Inspectors Generals* des départements ministériels et agences. Le *Yellow Book* distingue deux catégories de travaux d'audit ainsi que la catégorie particulière des travaux ne relevant pas de l'audit mais pouvant être conduits par des auditeurs.

a) Les audits financiers

L'encadré ci-après précise la définition des audits financiers suivant le *Yellow Book*. Les audits financiers sont obligatoires dans l'administration fédérale aux termes du *Chief Financial Officer Act*, puisqu'ils sont le fondement de la certification des comptes par les autorités compétentes. Ils s'apparentent en grande partie aux audits comptables et financiers réalisés dans le secteur privé pour préparer la certification des états financiers par les commissaires aux comptes.

Encadré – Définition des audits financiers

Financial audits provide an independent assessment of and reasonable assurance about whether an entity's reported financial condition, results, and use of resources are presented fairly in accordance with recognized criteria. Reporting on financial audits performed in accordance with GAGAS also includes reports on internal control, compliance with laws and regulations, and provisions of contracts and grant agreements as they relate to financial transactions, systems, and processes. Financial audits performed under GAGAS include financial statement audits and other related financial audits:

a. Financial statement audits: The primary purpose of a financial statement audit is to provide reasonable assurance through an opinion (or disclaim an opinion) about whether an entity's financial statements are presented fairly in all material respects in conformity with generally accepted accounting principles (GAAP), or with a comprehensive basis of accounting other than GAAP.

b. Other types of financial audits: Other types of financial audits under GAGAS provide for different levels of assurance and entail various scopes of work, including: (1) providing special reports, such as for specified elements, accounts, or items of a financial statement; 10(2) reviewing interim financial information; 11 (3) issuing letters for underwriters and certain other requesting parties; (4) reporting on the controls over processing of transactions by service organizations; 12 and (5) auditing compliance with regulations relating to federal award expenditures and other governmental financial assistance in conjunction with or as a by-product of a financial statement audit.

Source : Yellow Book

La plupart des audits financiers, de la compétence des *Inspectors General*, sont réalisés sous la supervision de ces derniers par des auditeurs du secteur privé (*Independent Public Accountants*), dans le cadre de marchés-cadres conclus pour une période déterminée. Certains, comme les comptes consolidés de l'Etat fédéral ou les comptes de certaines entités présentant des enjeux particuliers, sont de la compétence du GAO, dont ils représentent environ 10% de l'activité.

b) Les audits de performance

Les audits de performance sont régis par des normes distinctes de celles qui s'appliquent aux audits financiers, qui ne transposent d'ailleurs aucun référentiel utilisé dans le secteur privé.

Encadré – Définition des audits de performance

Performance audits are defined as engagements that provide assurance or conclusions based on an evaluation of sufficient, appropriate evidence against stated criteria, such as specific requirements, measures, or defined business practices. Performance audits provide objective analysis so that management and those charged with governance and oversight can use the information to improve program performance and operations, reduce costs, facilitate decision making by parties with responsibility to oversee or initiate corrective action, and contribute to public accountability. Reporting information without following GAGAS is not a performance audit but a nonaudit service provided by an audit organization.

Performance audits that comply with GAGAS provide reasonable assurance that the auditors have obtained sufficient, appropriate evidence to support the conclusions reached. Thus, the sufficiency and appropriateness of evidence needed and tests of evidence will vary based on the audit objectives and conclusions.

A performance audit is a dynamic process that includes consideration of the applicable standards throughout the course of the audit. An ongoing assessment of the objectives, audit risk, audit procedures, and evidence during the course of the audit facilitates the auditors' determination of what to report and the proper context for the audit conclusions, including discussion about the sufficiency and appropriateness of evidence being used as a basis for the audit conclusions. Performance audit conclusions logically flow from all of these elements and provide an assessment of the audit findings and their implications.

Performance audit objectives may vary widely and include assessments of program effectiveness, economy, and efficiency; internal control; compliance; and prospective analyses. These overall objectives are not mutually exclusive. Thus, a performance audit may have more than one overall objective. For example, a performance audit with an initial objective of program effectiveness may also involve an underlying objective of evaluating internal controls to determine the reasons for a program's lack of effectiveness or how effectiveness can be improved.

Source : Yellow Book

Comme les audits financiers, certains audits de performance sont obligatoires aux termes de la loi : ainsi, par exemple, des audits de systèmes d'information conduits dans le cadre du *Federal Information Security Management Act*.

Comme l'indique le quatrième et dernier paragraphe de la définition ci-dessus, les audits de performance peuvent poursuivre différentes finalités: l'économie, l'efficacité et l'efficacités ; le contrôle interne ; la conformité⁴ ; la prospective. Comme le montre l'encadré ci-dessous, le *Yellow Book* propose des exemples d'audits se rattachant à ces diverses finalités, qui montrent l'étendue du périmètre des audits de performance.

Encadré – Exemples d'audits de performance

Program effectiveness and results audit objectives are frequently interrelated with **economy and efficiency objectives**. Audit objectives that focus on program effectiveness and results typically measure the extent to which a program is achieving its goals and objectives. Audit objectives that focus on economy and efficiency address the costs and resources used to achieve program results. Examples of audit objectives in these categories include

- a. assessing the extent to which legislative, regulatory, or organizational goals and objectives are being achieved;
- b. assessing the relative ability of alternative approaches to yield better program performance or eliminate factors that inhibit program effectiveness ;
- c. analyzing the relative cost-effectiveness of a program or activity ;
- d. determining whether a program produced intended results or produced results that were not consistent with the program's objectives ;
- e. determining the current status or condition of program operations or progress in implementing legislative requirements ;
- f. determining whether a program provides equitable access to or distribution of public resources within the context of statutory parameters ;
- g. assessing the extent to which programs duplicate, overlap, or conflict with other related programs ;
- h. evaluating whether the audited entity is following sound procurement practices ;
- i. assessing the reliability, validity, or relevance of performance measures concerning program effectiveness and results, or economy and efficiency ;
- j. assessing the reliability, validity, or relevance of financial information related to the performance of a program ;
- k. determining whether government resources (inputs) are obtained at reasonable costs while meeting timeliness and quality considerations ;
- l. determining whether appropriate value was obtained based on the cost or amount paid or based on the amount of revenue received ;
- m. determining whether government services and benefits are accessible to those individuals who have a right to access those services and benefits ;
- n. determining whether fees assessed cover costs ;
- o. determining whether and how the program's unit costs can be decreased or its productivity increased; and
- p. assessing the reliability, validity, or relevance of budget proposals or budget requests to assist legislatures in the budget process.

Internal control audit objectives relate to an assessment of the component of an organization's system of internal control that is designed to provide reasonable assurance of achieving effective and efficient operations, reliable financial and performance reporting, or compliance with applicable laws and regulations. Internal control objectives also may be relevant when determining the cause of unsatisfactory program performance. Internal control comprises the plans, policies, methods, and procedures used to meet the organization's mission, goals, and objectives. Internal control includes the processes and procedures for planning, organizing, directing, and controlling program operations, and management's system for measuring, reporting, and monitoring program performance. Examples of audit objectives related to internal control include an assessment of the extent to which internal control provides reasonable assurance about whether

- a. organizational missions, goals, and objectives are achieved effectively and efficiently ;
- b. resources are used in compliance with laws, regulations, or other requirements ;

⁴ De ce point de vue, la typologie proposée dans le *Yellow Book* méconnaît la distinction traditionnelle en France entre les audits de conformité et les audits de performance.

- c. resources, including sensitive information accessed or stored outside the organization's physical perimeter, are safeguarded against unauthorized acquisition, use, or disposition ;*
 - d. management information, such as performance measures, and public reports are complete, accurate, and consistent to support performance and decision making ;*
 - e. the integrity of information from computerized systems is achieved ; and*
 - f. contingency planning for information systems provides essential back-up to prevent unwarranted disruption of the activities and functions that the systems support.*
- Compliance audit objectives** relate to compliance criteria established by laws, regulations, contract provisions, grant agreements, and other requirements that could affect the acquisition, protection, use, and disposition of the entity's resources and the quantity, quality, timeliness, and cost of services the entity produces and delivers. Compliance objectives include determining whether.
- a. the purpose of the program, the manner in which it is to be conducted, the services delivered, the outcomes, or the population it serves is in compliance with laws, regulations, contract provisions, grant agreements, and other requirements ;*
 - b. government services and benefits are distributed or delivered to citizens based on the individual's eligibility to obtain those services and benefits ;*
 - c. incurred or proposed costs are in compliance with applicable laws, regulations, and contracts or grant agreements ; and*
 - d. revenues received are in compliance with applicable laws, regulations, and contract or grant agreements.*
- Prospective analysis audit objectives** provide analysis or conclusions, about information that is based on assumptions about events that may occur in the future along with possible actions that the audited entity may take in response to the future events. Examples of objectives pertaining to this work include providing conclusions based on
- a. current and projected trends and future potential impact on government programs and services ;*
 - b. program or policy alternatives, including forecasting program outcomes under various assumptions ;*
 - c. policy or legislative proposals, including advantages, disadvantages, and analysis of stakeholder views ;*
 - d. prospective information prepared by management ;*
 - e. budgets and forecasts that are based on (1) assumptions about expected future events and (2) management's expected reaction to those future events ; and*
 - f. management's assumptions on which prospective information is based.*

Source : Yellow Book

Parallèlement à cette classification des audits, le GAO applique à ses travaux une typologie recensant les finalités différentes que sont la surveillance (Oversight), l'analyse (*Insight*) et la prospective (*Foresight*).

Encadré – Typologie des missions du GAO

- GAO provides Congress with oversight of federal programs, insight into ways to improve government and foresight into longterm trends.*
- Oversight – designed to determine whether government entities are doing what they are supposed to do and whether funds are being spent for the intended purpose and in compliance with applicable laws and regulations.*
- Insight – designed to determined which programs and policies work and which do not. This involves sharing various best practices and benchmarking information and looking horizontally, across the silos of government, and vertically, between the levels of government.*
- Foresight – designed to identify key trends and emerging challenges before they reach crisis proportions, such as the impact of an aging population, demands of the information age, changing security threats, and fiscal challenges.*

Source : GAO

C. Les normes applicables à l'audit

1. Principes éthiques

Le deuxième chapitre du *Yellow Book* est consacré aux principes éthiques auxquels doivent se référer tous les auditeurs du secteur public dans l'exercice de leurs activités. Le tableau ci-après présente brièvement ces principes.

Tableau 1 – Principes éthiques applicables à l'audit dans le secteur public

Principe	Portée et signification
<i>The Public Interest</i>	<i>The public interest is defined as the collective well-being of the community of people and entities the auditors serve. Observing integrity, objectivity, and independence in discharging their professional responsibilities assists auditors in meeting the principle of serving the public interest and honoring the public trust. These principles are fundamental to the responsibilities of auditors and critical in the government environment.</i>
<i>Integrity</i>	<i>Public confidence in government is maintained and strengthened by auditors' performing their professional responsibilities with integrity. Integrity includes auditors' conducting their work with an attitude that is objective, fact-based, nonpartisan, and nonideological with regard to audited entities and users of the auditors' reports. Within the constraints of applicable confidentiality laws, rules, or policies, communications with the audited entity, those charged with governance, and the individuals contracting for or requesting the audit are expected to be honest, candid, and constructive.</i>
<i>Objectivity</i>	<i>The credibility of auditing in the government sector is based on auditors' objectivity in discharging their professional responsibilities. Objectivity includes being independent in fact and appearance when providing audit and attestation engagements, maintaining an attitude of impartiality, having intellectual honesty, and being free of conflicts of interest. Avoiding conflicts that may, in fact or appearance, impair auditors' objectivity in performing the audit or attestation engagement is essential to retaining credibility. Maintaining objectivity includes a continuing assessment of relationships with audited entities and other stakeholders in the context of the auditors' responsibility to the public.</i>
<i>Proper Use of Government Information, Resources and Position</i>	<i>Government information, resources, or positions are to be used for official purposes and not inappropriately for the auditor's personal gain or in a manner contrary to law or detrimental to the legitimate interests of the audited entity or the audit organization. This concept includes the proper handling of sensitive or classified information or resources.</i>
<i>Professional Behavior</i>	<i>High expectations for the auditing profession include compliance with laws and regulations and avoidance of any conduct that might bring discredit to auditors' work, including actions that would cause an objective third party with knowledge of the relevant information to conclude that the auditors' work was professionally deficient. Professional behavior includes auditors' putting forth an honest effort in performance of their duties and professional services in accordance with the relevant technical and professional standards.</i>

Source : Yellow Book

2. Normes générales et particulières

Les normes de l'audit dans le champ des administrations publiques peuvent peu ou prou être ramenées à quatre grands principes généraux (*General Standards*), développées dans le troisième chapitre du *Yellow Book* et présentés dans le tableau ci-après.

Tableau 2 – Principes généraux applicables à l’audit selon le *Yellow Book*

Principe	Portée et signification
<p><i>Independence (personal, external and organizational)</i></p>	<p><i>In all matters relating to the audit work, the audit organization and the individual auditor, whether government or public, must be free from personal, external, and organizational impairments to independence, and must avoid the appearance of such impairments of independence.</i></p> <p><i>Auditors and audit organizations must maintain independence so that their opinions, findings, conclusions, judgments, and recommendations will be impartial and viewed as impartial by objective third parties with knowledge of the relevant information. Auditors should avoid situations that could lead objective third parties with knowledge of the relevant information to conclude that the auditors are not able to maintain independence and thus are not capable of exercising objective and impartial judgment on all issues associated with conducting the audit and reporting on the work.</i></p>
<p><i>Professional judgment</i></p>	<p><i>Auditors must use professional judgment in planning and performing audits and attestation engagements and in reporting the results.</i></p> <p><i>Professional judgment includes exercising reasonable care and professional skepticism. Reasonable care concerns acting diligently in accordance with applicable professional standards and ethical principles. Professional skepticism is an attitude that includes a questioning mind and a critical assessment of evidence. Professional skepticism includes a mindset in which auditors assume neither that management is dishonest nor of unquestioned honesty. Believing that management is honest is not a reason to accept less than sufficient, appropriate evidence.</i></p>
<p><i>Competence</i></p>	<p><i>The staff assigned to perform the audit or attestation engagement must collectively possess adequate professional competence for the tasks required.</i></p> <p><i>The audit organization's management should assess skill needs to consider whether its workforce has the essential skills that match those necessary to fulfill a particular audit mandate or scope of audits to be performed. Accordingly, audit organizations should have a process for recruitment, hiring, continuous development, assignment, and evaluation of staff to maintain a competent workforce. The nature, extent, and formality of the process will depend on various factors such as the size of the audit organization, its structure, and its work.</i></p>
<p><i>Quality Control and Assurance</i></p>	<p><i>Each audit organization performing audits or attestation engagements in accordance with GAGAS must:</i></p> <p><i>a. establish a system of quality control that is designed to provide the audit organization with reasonable assurance that the organization and its personnel comply with professional standards and applicable legal and regulatory requirements, and</i></p> <p><i>b. have an external peer review at least once every 3 years.</i></p>

Source : Yellow Book

Suivent des principes particuliers qui gouvernent la conduite des investigations et l’établissement des rapports, d’une part, pour les audits financiers et, d’autre part, pour les audits de performance. A titre d’illustration, le tableau ci-après donne un aperçu des normes applicables aux audits financiers, en précisant chaque fois leur origine : soit l’*American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) lorsque ces normes sont également appliquées dans le secteur privé, soit le *Yellow Book* lui-même (GAGAS).

Tableau 3 – Principes particuliers s’appliquant aux audits financiers

Principes	Source	Portée et précisions
Financial Audits Fieldwork Standards	AICPA	<p>a. The auditor must adequately plan the work and must properly supervise any assistants.</p> <p>b. The auditor must obtain a sufficient understanding of the entity and its environment, including its internal control, to assess the risk of material misstatement of the financial statements whether due to error or fraud, and to design the nature, timing, and extent of further audit procedures.</p> <p>c. The auditor must obtain sufficient appropriate audit evidence by performing audit procedures to afford a reasonable basis for an opinion regarding the financial statements under audit.</p>
	GAGAS	<p>GAGAS establish field work standards for financial audits in addition to the requirements contained in the AICPA standards. Auditors should comply with these additional standards when citing GAGAS in their audit reports. The additional government auditing standards relate to :</p> <p>a. auditor communication during planning ;</p> <p>b. previous audits and attestation engagements ;</p> <p>c. detecting material misstatements resulting from violations of provisions of contracts or grant agreements, or from abuse ;</p> <p>d. developing elements of a finding ; and</p> <p>e. audit documentation.</p>
Financial Audits Reporting Standards	AICPA	<p>a. The auditor must state in the auditor's report whether the financial statements are presented in accordance with generally accepted accounting principles (GAAP).</p> <p>b. The auditor must identify in the auditor's report those circumstances in which such principles have not been consistently observed in the current period in relation to the preceding period.</p> <p>c. When the auditor determines that informative disclosures are not reasonably adequate, the auditor must so state in the auditor's report.</p> <p>d. The auditor must either express an opinion regarding the financial statements, taken as a whole, or state that an opinion cannot be expressed, in the auditor's report. When the auditor cannot express an overall opinion, the auditor should state the reasons therefore in the auditor's report. In all cases where an auditor's name is associated with financial statements, the auditor should clearly indicate the character of the auditor's work, if any, and the degree of responsibility the auditor is taking in the auditor's report.</p>
	GAGAS	<p>GAGAS establish reporting standards for financial audits in addition to the standards contained in the AICPA standards. Auditors should comply with these additional standards when citing GAGAS in their audit reports. The additional government auditing standards relate to</p> <p>a. reporting auditors' compliance with GAGAS ;</p> <p>b. reporting on internal control and compliance with laws, regulations, and provisions of contracts or grant agreements ;</p> <p>c. reporting deficiencies in internal control, fraud, illegal acts, violations of provisions of contracts or grant agreements, and abuse ;</p> <p>d. communicating significant matters in the auditors' report ;</p> <p>e. reporting on the restatement of previously-issued financial statements ;</p> <p>f. reporting views of responsible officials ;</p> <p>g. reporting confidential or sensitive information ; and</p> <p>h. distributing reports.</p>

Source : Yellow Book

3. *Rapports*

La règle générale dans le champ de l'audit aux Etats-Unis est celle de la transparence. Pour cette raison, la plupart des rapports d'audit sont rendus publics, sauf exceptions motivées par des considérations de protection des données personnelles ou commerciales ou de sécurité nationale. La publication des rapports est un levier d'influence déterminant, car ces documents attirent fréquemment l'attention, sinon de la presse, du moins des commissions compétentes du Congrès, qui peuvent leur donner suite en organisant des auditions parlementaires parfois retentissantes. Les *Inspectors Generals* sont habilités à témoigner devant le Congrès, de même que 80 collaborateurs seniors du GAO, qui sont les signataires des rapports de cette institution.

Les auditeurs rendent par ailleurs compte de leur action aux citoyens au travers de rapports d'activité obligatoires aux termes de la loi. Pour les *Inspectors Generals*, ces rapports sont au nombre de deux par an : le *Semiannual report to Congress* et l'*Annual Plan* établi chaque année à l'attention du Congrès. L'encadré ci-dessous cite le résumé du *Semiannual Report to The Congress* présenté au mois d'avril 2008 par l'*Inspector General* du département du Trésor.

Encadré – Extrait du *Semiannual Report to The Congress* présenté au mois d'avril 2008 par l'*Inspector General* du département du Trésor

HIGHLIGHTS IN BRIEF

During this semiannual reporting period, our Office of Audit issued 33 reports. Work by our Office of Investigations resulted in 7 convictions by plea agreement, 4 federal indictments, 1 state charge, and 3 referrals accepted for prosecution. Investigative activities also resulted in nearly \$141,600 in court-ordered fines, restitution, and recoveries, as well as 8 personnel or administrative actions. Some of our significant results for this period are described below:

An Independent Public Accountant (IPA), working under our supervision, issued an unqualified opinion on the Department of the Treasury's fiscal year 2007 consolidated financial statements. The audit identified a material weakness related to financial management practices at the Internal Revenue Service (IRS) and two other significant deficiencies related to information system controls and financial management practices at the departmental level. The audit also identified instances of non-compliance with the Internal Revenue Code, the Federal Information Security Management Act (FISMA), and the Federal Financial Management Improvement Act. In addition, the IPA reported a potential anti-deficiency act violation. Furthermore, the IPA disclaimed an opinion on the Community Development Financial Institutions Fund's fiscal year 2007 financial statements. The IPA was unable to obtain appropriate representations from management with respect to those financial statements. The IPA noted that the Fund's Chief Financial Officer did not sign the management representation letter due to her concerns about potential internal control matters in the operation of the awards programs of the Fund. The Fund subsequently engaged a contractor to review its grant award process. Our office also initiated a performance audit of the Fund's post-award grant administration activities, which is in progress.

An IPA under our oversight completed the 2007 FISMA evaluation of Treasury's unclassified systems, except for those of the IRS. The Treasury Inspector General for Tax Administration (TIGTA) performed the FISMA evaluation for the IRS systems. Both our IPA and TIGTA observed progress in their respective areas. However, despite this notable progress, Treasury has two significant deficiencies, configuration management and IRS information security. In support of FISMA, we also evaluated network security at the Financial Crimes Enforcement Network (FinCEN). Management concurred with our recommendations to address numerous high or critical-severity vulnerabilities.

We reviewed Treasury's participation as it relates to providing information to the National Counterterrorism Center as part of a multi-agency evaluation led by the Office of the Director of National Intelligence OIG on the process for nominating individuals to the federal government's consolidated terrorist watchlist. We reported that under the authorities granted to the Office of Foreign Assets Control, Treasury provides terrorism information to the Center by placing individuals and entities on the Specially Designated Nationals list. This is the only mechanism that Treasury currently has to "nominate" individuals to the watchlist. We found no indications suggesting a need for additional processes at this time.

As a result of a joint investigation, a former FinCEN contract employee was convicted of using a communication system for soliciting a minor for unlawful purposes. The charges stem from the collaboration of the Internet Crimes Against Children Task Force. In response to the investigative findings, FinCEN earlier removed the employee from the contract.

We continue to work with our counterparts at other federal benefit agencies as part the previously reported Improper Payments Initiative. This joint effort has identified approximately 100 potential violators who may have unlawfully obtained federal benefit payments. In addition, the effort has resulted in the arrest of 28 individuals, the conviction of 22 individuals, restitution of \$668,000, and the recovery of \$89,500.

Source : Office of the Inspector General of the Department of the Treasury, *Semiannual Report to Congress*, 2008

Les rapports particuliers des *Inspectors General* présentent les caractéristiques suivantes :

- il s'agit de rapports courts, d'environ une vingtaine de pages, précédés d'une synthèse (*executive summary*) et qui renvoient si nécessaire à des annexes plus volumineuses, non rendues publiques mais néanmoins accessibles dans le cadre du régime d'accès aux documents administratifs ;
- le rapport présente le contexte, le diagnostic porté sur la situation, les appréciations des services audités recueillies par l'*Inspector General* sur ce diagnostic et la réponse qu'il choisit d'apporter à ces appréciations. Lorsque le responsable du service audité conteste une observation, celle-ci peut être soit maintenue, soit amendée par l'*Inspector General* ;
- suivent les recommandations formulées par l'*Inspector General* et les appréciations portées sur celles-ci par le responsable du service audité ;
- le rapport est signé par l'auditeur chargé des travaux, en vertu de l'engagement de la responsabilité personnelle des auditeurs ;
- une annexe intitulée *Scope and Methodology* précise le cadrage du rapport et la méthodologie employée pour l'établir. C'est dans cette annexe, assez courte (une à deux pages), que sont précisées les investigations, références et données ayant permis à l'*Inspector General* de formuler son diagnostic et ses recommandations. En particulier, y est détaillé tout recours à des outils et méthodes particuliers de traitement de données. L'annexe précise également quels sont les autres travaux d'audit existants qui touchent au même sujet (*Prior Coverage*).

Encadré – Exemple d'annexe *Scope and Methodology* (rapport de l'*Inspector General* de la NASA relatif au *National Aviation Operations Monitoring Service*)

We performed this review from November 2007 through February 2008 in accordance with generally accepted government auditing standards. Those standards require that we plan and perform audits to obtain sufficient, appropriate evidence to provide a reasonable basis for our findings and conclusions based on our audit objectives. We believe that the evidence obtained during this review provides a reasonable basis for our findings and conclusions based on our objectives.

We initially concentrated our efforts on gaining an understanding of the background of NAOMS, including its history, funding, and objectives, and the intended use of the collected survey data. We traveled to Ames Research Center and held interviews with the head of NASA's Human Systems Integration Division, NAOMS and ASMM Project management personnel, Battelle personnel, and the NAOMS Project survey methodologist. At NASA Headquarters, we interviewed personnel who had been involved in NAOMS, including the Aviation Safety Program Director at the time, the FAA representative to NASA at the time, the NAOMS principal investigator, and the current staff of NASA's Aeronautics Research Mission Directorate.

To determine the adequacy of NAOMS Project and contract management, we compared NAOMS Project management actions with the criteria contained in NPD 7120.4A and NPG 7120.5A. We reviewed applicable documentation, including the CPMF contracts between Ames Research Center and Battelle and the associated NASA Forms 1680;20 presentations prepared by Battelle and NAOMS management; Battelle's Field Trial Training Manual; and Extramural Monitoring and ASMM Project Plans from 1999, 2000, and 2004.

For our review of funding, we analyzed the original estimate of NAOMS planned funding requirements using Battelle's "Cost and Price Proposal," July 12, 1999, and Battelle's "Response to NASA's Deficiency Report and Clarification Report," 21 August 20, 1999; compared them with the 1999 Extramural Monitoring and 2000 ASMM Project Plans; and evaluated the funds actually expended.

We did not assess the validity of the data or the NAOMS survey methodology because that was beyond the scope of our review, as were issues related to the confidentiality of the data.

Computer-Processed Data. *We did not use computer-processed data to perform this review. Although Battelle used NAOMS data in the development of the presentations showing event rates and trends, our review focused on the management of NAOMS. Therefore, the reliability and validity of the data have no impact on our conclusions.*

Prior Coverage. Though not specific to NAOMS or ASMM, the NASA OIG report, “NASA’s Aviation Safety Program” (IG-00-053, September 26, 2000), highlighted various challenges NASA had to ensure the success of its Aviation Safety Program. Those challenges included the technical development of products, user implementation of the resulting technology, and availability of resources (staffing, time, and dollars). The audit concluded that some of the goals were optimistic and could lead to unfulfilled expectations by Congress, the aviation community, and the public. The report can be accessed over the Internet at <http://www.hq.nasa.gov/office/oig/hq/audits/reports/FY00/index.html>.

Source : Office of the Inspector General of the National Air and Space Agency (NASA), *Report on the National Aviation Operations Monitoring Service*, 2008

D. Les performances des auditeurs

Différents indicateurs permettent aux auditeurs de rendre compte de leur activité. Il s’agit, pour une part, d’indicateurs financiers faisant état des économies réalisées à la suite des travaux d’audit et de la mise en œuvre des recommandations et, d’autre part, d’indicateurs rendant compte de la qualité de ces travaux.

L’encadré ci-dessous cite un compte-rendu d’activité du GAO, tandis que le tableau qui suit indique les objectifs et indicateurs présentés dans le rapport d’activité de l’*Inspector General* de la NASA pour l’année fiscale.

Encadré – Extrait d’un compte-rendu d’activité du GAO pour l’année fiscale 2006

Financial benefits from GAO work in fiscal year 2006 reached an all-time high of \$51 billion – a \$105 return on every dollar invested in GAO. The agency’s budget was \$484.7 million. GAO also documented more than 1,300 nonfinancial benefits that shaped legislation and improved services to the public.

In fiscal year 2006, GAO issued nearly 1,000 reports and other products, many suggesting ways to strengthen government programs and policies. More than 80 percent of GAO’s recommendations are being implemented by Congress or federal agencies. Last year, GAO also saw a significant rise in Congressional testimonies: GAO witnesses appeared at 240 hearings, a record so far this decade.

Source : GAO

Tableau 4 – Mesure de la performance de l’*Inspector General* de la NASA

Strategic Goal	Objective	Data Point
<i>Goal 1. Maximize Value to NASA’s Programs and Operations</i>		<i>Results from Customer Feedback Quality Surveys for all audits focusing on whether: (1) OIG work products were meaningful/important, (2) OIG results were provided in a timely manner, (3) OIG deliverable/services were useful, and (4) OIG staff conducted themselves in a professional manner.</i>
	<i>Objective 1. Provide quality products and services that are clear, accurate, timely, relevant, and responsive to NASA decision-makers, Congress, and other stakeholders</i>	<i>Results from closed audit recommendations resulting in: programmatic/policy/regulatory change, questioned costs, and funds put to better use.</i>
		<i>Results from closed investigations resulting in: receivables and recoveries, indictments/informations, successful prosecutions, successful civil actions, personnel actions/disciplinary actions, and suspensions/debarments.</i>
	<i>Objective 2. Target resources to address NASA’s most important activities</i>	<i>OIG resources used to evaluate/investigate high-impact areas</i>

Strategic Goal	Objective	Data Point
	<i>including the program issues identified in the Most Serious Management and Performance Challenges Report, the U.S. Government Accountability Office's High Risk List, and the President's Management Agenda and Vision for Space Exploration</i>	<i>Source of OIG work by OIG Office</i>
<i>Goal 2. Efficiently Provide Independent Products and Services</i>	<i>Objective 1. Adhere to established quality standards as well as statutory, regulatory, and administrative requirements</i>	<i>Results of external and internal program reviews</i>
	<i>Objective 2. Continuously assess OIG work processes and products to identify needed efficiencies</i>	<i>Time to complete audits/investigations</i>
		<i>Costs of audits/investigations</i>
	<i>Objective 3. Improve communication and information sharing within the OIG</i>	<i>Noteworthy joint activities within the OIG</i>
<i>Goal 3. Manage Resources and Services for Optimal Results</i>	<i>Objective 1. Efficiently and effectively employ public assets and resources</i>	<i>Results attained with OIG budget</i>
		<i>Percentage of staff with completed performance appraisals, core competencies worksheets and related discussions, and individual development plans (IDPs)</i>
		<i>Percentage of staff receiving awards and recognition for their contributions</i>
		<i>Percentage of staff failing, meeting/exceeding, and significantly exceeding performance standards</i>
		<i>Staff on board at end of fiscal year versus authorized level</i>
		<i>OIG Employee average grade by fiscal year</i>
		<i>OIG attrition rates</i>
	<i>Periodic employee surveys to evaluate workplace excellence</i>	
	<i>Objective 2. Ensure the OIG has appropriate skill mix to meet customer needs and to maximize staff performance</i>	<i>Employee skill mix</i>

Source : Office of the Inspector General of the National Air and Space Agency (NASA), *Report on Results FY 2007*

E. Les missions ne relevant pas de l'audit

a) Audit et conseil

Les missions de conseil sur les politiques publiques sont soit externalisées par le recours à des prestataires spécialisés, soit assurées par des instances *ad hoc* mobilisant principalement des compétences universitaires.

La possibilité de dispenser des prestations de conseil est toutefois ménagée aux auditeurs par les normes issues du *Yellow Book*, à un double titre : d'une part, en tant que mission d'audit, lorsque les conseils portent sur le cœur de métier et mobilisent directement les compétences techniques des auditeurs et, d'autre part, en tant que prestation ne relevant pas de l'audit mais pouvant néanmoins être réalisée par une entité chargée de missions d'audit.

L'encadré ci-dessous présente les extraits correspondants du *Yellow Book* et explicite les enjeux liés à l'indépendance des auditeurs dans l'exercice de missions de conseil.

Encadré – L'indépendance des auditeurs dans l'exercice de fonctions de conseil

Independent public accountants may provide audit and nonaudit services (commonly referred to as consulting) under contractual commitments to an entity and should determine whether nonaudit services they have provided or are committed to provide have a significant or material effect on the subject matter of the audits.

The following two overarching principles apply to auditor independence when assessing the impact of performing a nonaudit service for an audited program or entity: (1) audit organizations must not provide nonaudit services that involve performing management functions or making management decisions and (2) audit organizations must not audit their own work or provide nonaudit services in situations in which the nonaudit services are significant or material to the subject matter of the audits.

In considering whether audits performed by the audit organization could be significantly or materially affected by the nonaudit service, audit organizations should evaluate (1) ongoing audits; (2) planned audits; (3) requirements and commitments for providing audits, which includes laws, regulations, rules, contracts, and other agreements; and (4) policies placing responsibilities on the audit organization for providing audit services.

If requested to perform nonaudit services that would impair the audit organization's ability to meet either or both of the overarching independence principles for certain types of audit work, the audit organization should inform the requestor and the audited entity that performing the nonaudit service would impair the auditors' independence with regard to subsequent audit or attestation engagements.

Nonaudit Services That Do Not Impair Auditor Independence

Nonaudit services in which auditors provide technical advice based on their technical knowledge and expertise do not impair auditor independence with respect to entities they audit and do not require the audit organization to apply the supplemental safeguards. However, auditor independence would be impaired if the extent or nature of the advice resulted in the auditors' making management decisions or performing management functions.

Examples of the types of services considered as providing technical advice include the following:

- a. participating in activities such as commissions, committees, task forces, panels, and focus groups as an expert in a purely advisory, nonvoting capacity to (1) advise entity management on issues based on the auditors' knowledge or (2) address urgent problems;*
- b. providing tools and methodologies, such as guidance and good business practices, benchmarking studies, and internal control assessment methodologies that can be used by management; and*
- c. providing targeted and limited technical advice to the audited entity and management to assist them in activities such as (1) answering technical questions or providing training, (2) implementing audit recommendations, (3) implementing internal controls, and (4) providing information on good business practices.*

Nonaudit Services That Would Not Impair Independence if Supplemental Safeguards Are Implemented

Services that do not impair the audit organization's independence with respect to the entities they audit so long as they comply with supplemental safeguards include the following:

(...)

e. providing advisory services on information technology limited to services such as advising on system design, system installation, and system security if management, in addition to the safeguards in paragraph 3.30, acknowledges responsibility for the design, installation, and internal control over the entity's system and does not rely on the auditors' work as the primary basis for determining (1) whether to implement a new system, (2) the adequacy of the new system design, (3) the adequacy of major design changes to an existing system, and (4) the adequacy of the system to comply with regulatory or other requirements;

Nonaudit Services That Impair Independence

Compliance with supplemental safeguards will not overcome independence impairments in this category. By their nature, certain nonaudit services directly support the entity's operations and impair the audit organization's ability to meet either or both of the overarching independence principles in paragraph 3.22 for certain types of audit work. Examples of the types of services under this category include the following:

(...)

- h. developing an entity's performance measurement system when that system is material or significant to the subject matter of the audit;*
- i. developing an entity's policies, procedures, and internal controls;*
- j. performing management's assessment of internal controls when those controls are significant to the subject matter of the audit;*
- k. providing services that are intended to be used as management's primary basis for making decisions that are significant to the subject matter under audit;*

(...)

Supplemental Safeguards for Maintaining Auditor Independence When Performing Nonaudit Services.

Performing nonaudit services described in paragraph 3.28 will not impair independence if the overarching independence principles stated in paragraph 3.22 are not violated. For these nonaudit services, the audit organization should comply with each of the following safeguards :

- a. document its consideration of the nonaudit services, including its conclusions about the impact on independence ;*
- b. establish in writing an understanding with the audited entity regarding the objectives, scope of work, and product or deliverables of the nonaudit service; and management's responsibility for (1) the subject matter of the nonaudit services, (2) the substantive outcomes of the work, and (3) making any decisions that involve management functions related to the nonaudit service and accepting full responsibility for such decisions ;*
- c. exclude personnel who provided the nonaudit services from planning, conducting, or reviewing audit work in the subject matter of the nonaudit service ; and*
- d. do not reduce the scope and extent of the audit work below the level that would be appropriate if the nonaudit service were performed by an unrelated party.*

Source : Yellow Book

b) Audit et évaluation

Comme indiqué *supra*, certains *Offices of Inspector General* comportent une unité spécialisée sur les fonctions d'inspection et d'évaluation (*Inspections and Evaluations*), distincte de l'unité chargée des missions d'audit. Les deux encadrés ci-après décrivent les missions des *Inspections and Evaluations Divisions* de l'*Office of the Inspector General for Tax Administration* et de l'*Office of Inspector General de l'entreprise ferroviaire fédérale Amtrak*.

Encadré – Missions de l'*Inspections and Evaluations Division* de l'*Office of the Inspector General for Tax Administration*

TIGTA's Office of Inspections and Evaluations provides a range of specialized services and products, including quick reaction reviews, onsite inspections of an office and in-depth evaluations of a major departmental function, activity or program.

Inspections provide:

- Factual and analytical information;*
- Monitor compliance; measure performance;*
- Assess the effectiveness and efficiency of programs and operations;*
- Share best practices;*
- Inquire into allegations of fraud, waste, abuse and mismanagement.*

Evaluations often result in recommendations to streamline operations, enhance data quality, and minimize inefficient and ineffective procedures.

Source : IRS

Encadré – Missions de l'*Inspections and Evaluations Division* de l'*Office of the Inspector General d'Amtrak*

Inspections and Evaluations (IE) group conducts a variety of oversight activities that do not fit into the strict categorization of either an audit or an investigation. In its overall mission, the majority of actions performed by IE fall into one of the following categories :

***Snapshot Studies.** These are evaluations that are usually short in duration and focus on a specific problem or issue. They result in recommendations that can be immediately implemented to improve a process. In most case, this will be followed by a report that will make additional recommendations addressing the broader systemic or process issues that may have led to the problem.*

Compliance Reviews. These are evaluations that measure whether Amtrak, as a whole or a specific department within Amtrak, is in compliance with certain legislation, Congressional directive, or corporate policy. The results are reported to Amtrak senior or executive management.

Efficiency and Effectiveness Studies. These are evaluations that assess Amtrak's performance in specific areas and make recommendations that will improve the efficiency and effectiveness of the effort in these areas. These evaluations are usually process oriented and primarily focus on management actions and outcomes.

Technical Analyses. These are evaluations that utilize the expertise within the IE to perform as outside consultants. As the office grows, specialized expertise in the IE will be utilized within Amtrak to provide an unbiased expert analysis that is currently being provided by outside consultants.

Source : Amtrak

Toutefois, tous les *Offices of Inspector General* ne sont plus dotés à ce jour d'une *Inspections and Evaluations Division*. Dans plusieurs départements ministériels et agences, il a été considéré que les travaux se rapprochaient des travaux d'audit, mais en ignorant les normes garantissant l'indépendance et l'objectivité des conclusions. Pour remédier à ces faiblesses, ces unités ont été intégrées aux *Audit Divisions*.

Au surplus, depuis la mise en place du *President's Management Agenda*, la mission d'évaluation des programmes fédéraux tend de plus en plus à être centralisée sous l'autorité de l'*Office of Management and Budget*, qui considère que la politique d'évaluation doit être à la main du Président et non mise en œuvre en ordre dispersé et de façon formellement indépendante par les *Inspectors Generals* des départements ministériels et agences.

III. L'ÉVALUATION

A. L'évaluation, remède aux errements du pilotage par la performance

Adopté en 1993 pour introduire des considérations de performance dans l'allocation des moyens budgétaires, le dispositif *Government Performance and Results Act* (GPRA) prévoyait que chaque département ministériel et chaque agence devait se doter d'un plan stratégique pluriannuel et, chaque année, d'un plan stratégique annuel déclinant le précédent, sur la base duquel il revenait au Congrès d'allouer les moyens nécessaires à l'entité pour conduire son activité. A chaque fin d'exercice, l'entité était tenue de rendre des comptes au Congrès au travers d'un rapport annuel de performance.

En 2001, date d'installation de George W. Bush à la Maison blanche, un bilan exhaustif a été tiré de la mise en œuvre du dispositif GPRA de pilotage par la performance. Il a été constaté aussi bien par l'OMB que par le GAO (*cf. infra*) que les performances de l'administration fédérale n'avaient pu être significativement améliorées faute, d'une part, d'une évaluation permettant d'établir un lien entre les moyens alloués et les résultats obtenus et, d'autre part, de la faiblesse du pilotage central d'un dispositif qui reposait en trop grande partie sur les entités elles-mêmes. Il a donc été décidé de lancer un chantier intitulé *President's Management Agenda*, dont l'objet était de renforcer le pilotage et la mise à niveau de la gestion publique au sein de l'administration fédérale grâce à cinq chantiers⁵. Sur chacun de ces chantiers, chaque département ministériel et chaque agence se voit délivrer une notation « feu vert », « feu orange » ou « feu rouge ».

B. L'outil d'évaluation PART

Dans le cadre du chantier *Budget and Performance Integration*, l'OMB a mis en place un outil destiné à mieux évaluer la performance des entités de l'administration fédérale, le *Program Assessment Rating Tool* (PART).

⁵ *Strategic Management of Human Capital, Competitive Sourcing, Improved Financial Performance, Expanded Electronic Government, Budget and Performance Integration.*

PART se veut un outil d'évaluation permettant au président et au Congrès d'identifier les programmes les plus performants, qui ont vocation à être allocataires d'un montant accru de ressources, et ceux dont les performances laissent à désirer, auxquels il incombe d'améliorer leurs résultats sous peine de disparaître.

PART est donc un élément central des arbitrages auxquels procèdent le président et le Congrès dans le processus d'affectation des crédits aux différents programmes (*appropriation*). Il a permis de sortir de l'enlèvement bureaucratique dans lequel le GPRA avait plongé aussi bien les entités opérationnelles que l'OMB lui-même⁶.

Utilisé au sein de l'OMB par des *Program Evaluation Teams*, l'outil PART consiste, pour un programme donné, à répondre à une série de 25 questions, sanctionnées chacune par une note. Les questions peuvent varier suivant la catégorie à laquelle est rattachée le programme⁷. L'encadré ci-dessous présente un aperçu des questions auxquelles doivent répondre les évaluateurs utilisateurs de l'outil PART.

Encadré – Les principales questions posées dans le cadre de l'évaluation à l'aide de PART

Does the program address a specific and existing problem, interest or need ?

Is the program designed so that it is not redundant or duplicative of any other federal, state, local or private effort ?

Does the program have a limited number of specific long-term performance measures that focus on outcomes and meaningfully reflect the purpose of the program ?

Does the program have ambitious targets and timeframes for its long-term measures ?

Does the program (including program partners) achieve its annual performance goals ?

Are independent evaluations of sufficient scope and quality conducted on a regular basis or as needed to support program improvements and evaluate effectiveness and relevance to the problem, interest, or need ?

Are budget requests explicitly tied to accomplishment of the annual and long-term performance goals, and are the resource needs presented in a complete and transparent manner in the program's budget ?

Does the program use strong financial management practices ?

Has the program demonstrated adequate progress in achieving its long-term performance goals ?

Does the program demonstrate improved efficiencies or cost effectiveness in achieving program goals each year ?

Source : OMB

Les notes attribuées à chaque question (0 ou 1) sont ensuite pondérées suivant l'aspect auquel elles se rattachent, avec les coefficients suivants : la finalité et la conception du programme (20%), la planification stratégique (10%), la gestion (20%), les résultats et les comptes rendus par les responsables (50%). La somme résultante permet d'obtenir une note sur 100 reflétant les performances du programme. Le tableau ci-après présente l'éventail des notes sanctionnant les programmes au terme de leur évaluation par l'OMB à l'aide de l'outil PART.

⁶ Selon les termes d'une déclaration du directeur de l'OMB au Congrès en 2002, "Agencies spend an inordinate amount of time preparing reports to comply with [GPRA], producing volumes of information of questionable value". Selon le site Internet de l'OMB, "In 1993, Congress enacted the Government Performance and Results Act (GPRA) to get the federal government to focus federal programs on performance. After eight years of experiences, progress toward the use of performance information for program management has been discouraging. According to a General Accounting Office (GAO) survey of federal managers, agencies may, in fact, be losing ground in their efforts to building organizational cultures that support a focus on results. The American people should be able to see how government programs are performing and compare performance and cost across programs.

⁷ Les sept catégories identifiées sont les suivantes : *Direct Federal, Competitive Grant, Block/Formula Grant, Regulatory, Capital Assets and Service Acquisition, Credit, and Research and Development*.

Tableau 5 – Notes et appréciations attribuées aux programmes à l’aide de l’outil PART

Note	Appréciation	Signification
0-49	<i>Ineffective</i>	<i>Programs receiving this rating are not using your tax dollars effectively. Ineffective programs have been unable to achieve results due to a lack of clarity regarding the program's purpose or goals, poor management, or some other significant weakness.</i>
50-69	<i>Adequate</i>	<i>This rating describes a program that needs to set more ambitious goals, achieve better results, improve accountability or strengthen its management practices.</i>
70-84	<i>Moderately effective</i>	<i>In general, a program rated Moderately Effective has set ambitious goals and is well-managed. Moderately Effective programs likely need to improve their efficiency or address other problems in the programs' design or management in order to achieve better results.</i>
85-100	<i>Effective</i>	<i>This is the highest rating a program can achieve. Programs rated Effective set ambitious goals, achieve results, are well-managed and improve efficiency</i>
Pas de note	<i>Results not demonstrated</i>	<i>A rating of Results Not Demonstrated (RND) indicates that a program has not been able to develop acceptable performance goals or collect data to determine whether it is performing.</i>

Source : OMB

Lorsque plus de 10% des programmes d’un département ministériel ou d’une agence ne peuvent être notés, il est impossible pour cette entité de bénéficier d’un « feu vert » au chapitre de la *Budget and Performance Integration Initiative*. Si plus de 50% des programmes ne peuvent être notés, l’ensemble est obligatoirement sanctionné par un feu rouge. Les entités sont donc incitées à se prêter à l’exercice de notation plutôt que de l’esquiver.

C. Les suites des évaluations réalisées à l’aide de PART

Les programmes fédéraux ont été évalués par vague de l’année fiscale 2004 à la date du présent rapport. Au total, l’OMB a évalué à ce jour 98% des programmes fédéraux à l’aide de l’outil PART. Compte tenu des notes attribuées, 28% des programmes fédéraux sont considérés comme n’étant pas performants (*Ineffective* ou *Results not Demonstrated*). Le tableau ci-après rend compte des notes attribuées aux programmes fédéraux évalués à ce jour.

Tableau 6 – Répartition des programmes entre les différentes notes attribuées à l’aide de PART

Note	Nombre de programmes
<i>Effective</i>	193
<i>Moderately Effective</i>	326
<i>Adequate</i>	298
<i>Ineffective</i>	27
<i>Results not Demonstrated</i>	173
Nombre total de programmes évalués	1 017

Source : OMB

Les conclusions des évaluations réalisées à l’aide de PART sont systématiquement mises en ligne sur un site Web spécialisé intitulé www.expectmore.gov, sous deux formats : une courte synthèse de quelques paragraphes et un développement détaillant les réponses à chacune des questions posées dans le cadre de l’évaluation et renvoyant aux références étayant ces réponses (*evidence*).

Encadré : un exemple de synthèse d'évaluation

Agency: *Department of Labor*

Program: *Senior Community Service Employment Program*

The Community Service Employment for Older Americans program provides grants to public and private non-profit organizations, and States to provide training and to hire older low-income people part-time to perform community service.

Rating: *NOT PERFORMING (Ineffective)*

Programs receiving this rating are not using your tax dollars effectively. Ineffective programs have been unable to achieve results due to a lack of clarity regarding the program's purpose or goals, poor management, or some other significant weakness.

- *Grantees have not been selected through a competitive process that considers performance. Historically, the program's 10 national grantees have been the sole recipients of grant funds, regardless of performance. Competition would help strengthen service delivery and open the door to new grantees, including faith-based and community based organizations.*
- *Improvements to performance measures needed. Until recently, the program did not have measures of employment, retention, and earnings to assess the impact on program participants.*
- *Updates to performance reporting systems needed. The program did not have a grantee reporting system to capture important outcome data on employment, retention, and earnings which would aid in assessing program impact.*

Improvement Plan

We are taking the following actions to improve the performance of the program :

- *Continuing to strengthen program accountability through common performance measures, including developing a new measure to gauge cost-effectiveness.*
- *Publishing a proposed rule to implement the 2006 OAA amendments.*
- *Adopting efficiency measures that are linked to performance outcomes, account for all costs, and facilitate comparisons across Department of Labor training and employment programs.*

Source : www.expectmore.gov

Le bilan tiré de l'utilisation de l'outil PART est aujourd'hui mitigé, comme le montre le tableau ci-après, extrait d'une étude comparative réalisée par un haut fonctionnaire du ministère néerlandais des finances ayant séjourné pour ce faire plusieurs semaines auprès des responsables de l'OMB⁸.

⁸ Maarten de Jong, *Assessing the PART, An analysis of OMB's program assessment rating tool and comparison to the NL policy review*, avril 2008.

Tableau 7 – Bilan de l'utilisation de l'outil PART

<i>Intended results of PART</i>	<i>Results reported up until FY 2008</i>
<i>Shifts in budget allocation from poor performing to better performing programs</i>	<i>No significant effect on Congress' budget resolution</i>
<i>Increased role of performance information in budget deliberations by President and Congress</i>	<i>More explicit and probably larger role as far as the President's budget is concerned. No known effect on Congress' deliberation</i>
<i>Improve agencies' performance</i>	<i>PART effectively stimulated agencies to: increase evaluation resources improve quality of goal setting and performance measures use of performance information in decision making improve program management Whether it helped build a lasting effect on result oriented culture is undecided</i>
<i>Strengthen central performance planning and guidance by White House</i>	<i>More constructive and disciplined dialogue between OMB and Agencies, as well as within OMB itself. No effect on strategic performance planning by White House</i>
<i>Increase transparency of government performance</i>	<i>PART results on www.expectmore.gov brought an unprecedented level of openness towards government performance</i>

CONCLUSION

Le système d'audit et d'évaluation de l'administration fédérale américaine présente quatre traits saillants.

En premier lieu, le système d'audit tout entier est mû par le Congrès, qui exerce formellement ou informellement son autorité aussi bien sur le *Government Accountability Office*, qui lui est rattaché, que sur les *Inspectors Generals* des départements ministériels et agences, formellement indépendants mais dont la mission consiste, pour l'essentiel, à tenir le Congrès informé de l'organisation et du fonctionnement des différentes entités de l'administration fédérale. L'implication du Congrès dans le système d'audit exerce une pression vertueuse en faveur d'un degré élevé d'indépendance des auditeurs et, surtout, de transparence de leurs travaux. C'est parce qu'ils en informent le Congrès et que le celui-ci en débat en séance publique que le contenu des rapports du GAO comme des *Inspectors Generals* est, sauf exception, systématiquement mis à disposition des citoyens *via* des rapports publics. La pression générale en faveur d'une transparence accrue explique que l'évaluation elle aussi, telle que conduite par l'*Office of Management and Budget*, vise également à mieux informer le Congrès et les citoyens sur les performances de l'administration fédérale.

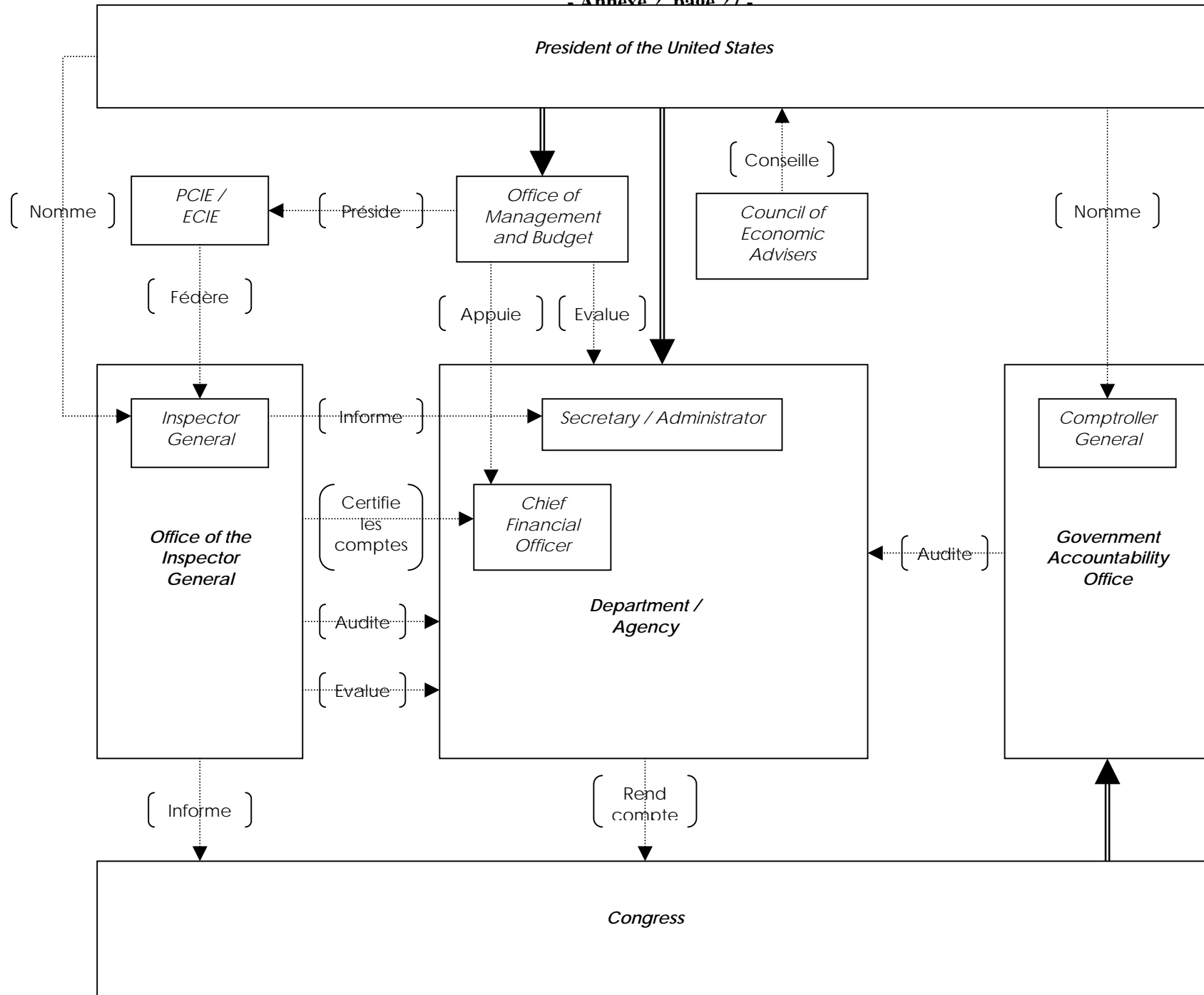
En deuxième lieu, il n'existe pas de distinction marquée entre l'audit interne et l'audit externe. Les *Inspectors General* ont toutes les apparences d'auditeurs internes des entités auxquelles ils sont rattachés. Mais, dans le même temps, ils sont aussi chargés d'en certifier les comptes, remplissant ainsi des fonctions d'audit externe au sens des référentiels internationaux. Leur indépendance vis-à-vis des entités qu'ils ont pour attribution d'auditer les empêche dans les faits de rendre des comptes aussi bien à la personne placée à la tête de cette entité qu'à un éventuel comité d'audit placée auprès de cette dernière. Il en résulte une relative unité du système d'audit de l'administration fédérale. Le GAO et les *Inspectors General* se réfèrent aux mêmes normes, rassemblées dans le *Yellow Book*. Ils recourent aux mêmes outils et aux mêmes méthodes de travail. Seule les distingue l'étendue de leurs compétences, puisque les *Inspectors General* sont tenus de se limiter au périmètre de leur entité de rattachement, tandis que le GAO, compétent pour auditer l'administration dans son ensemble, est donc à même d'aborder des problématiques plus transversales.

En troisième lieu, en dépit de la formalisation du cadre s'appliquant à la fonction comptable et financière dans l'administration fédérale, les audits financiers sont une activité de faible importance et de faible enjeu comparativement aux audits de performance. Nombreux sont les états financiers qui, tels ceux du département de la défense, ne sont jamais certifiés ou ne le sont qu'avec réserve, sans que cette situation appelle particulièrement l'attention du Congrès. Compte tenu d'un relatif désintérêt du Congrès comme du GAO pour la certification des comptes, ce dernier s'est en quelque sorte « débarrassé » de cette mission au profit des *Inspectors General* – dès lors positionnés, comme on vient de le voir, à mi-chemin entre l'audit interne et l'audit externe des entités auxquelles ils sont rattachés. A quelques rares exceptions près, les *Inspectors General* eux-mêmes ne voient qu'un intérêt limité à exercer eux-mêmes la mission de certification des comptes, préférant la sous-traiter à des auditeurs spécialisés issus du secteur privé. Il en résulte que les audits financiers en amont comme au stade de la certification des comptes sont considérés de toutes parts comme une activité de moindre intérêt et présentant des enjeux stratégiques plus modestes.

En quatrième lieu, il existe une distinction nette entre l'audit et l'évaluation. Le premier relève d'une entité indépendante déterminant librement son programme de travail et se référant tout au long de ses travaux à des référentiels généraux et communs à l'ensemble des auditeurs. La seconde est conçue comme une activité moins formalisée et directement à la main de l'autorité politique, récemment développée pour remédier aux errements constatés en matière de pilotage des politiques publiques par la performance. L'évaluation relève à la fois des responsables des départements ministériels et agences, du fait de leur obligation de rendre des comptes sur les résultats de leur action, et, à l'échelle de l'ensemble de l'administration fédérale, du président des Etats-Unis, pour le compte duquel l'*Office of Management and Budget* a mis en place des outils et des méthodes *ad hoc*.

PIÈCE JOINTE N°1

SCHEMA GENERAL D'ORGANISATION



PIÈCE JOINTE N°2 - EXTRAITS DE L'INSPECTOR GENERAL ACT DE 1978

§ 1. Short title

This Act be cited as the “Inspector General Act of 1978”.

§ 2. Purpose and establishment of Offices of Inspector General; departments and agencies involved

In order to create independent and objective units—

(1) to conduct and supervise audits and investigations relating to the programs and operations of the establishments listed in section 11;

(2) to provide leadership and coordination and recommend policies for activities designed

(A) to promote economy, efficiency, and effectiveness in the administration of, and

(B) to prevent and detect fraud and abuse in, such programs and operations; and

(3) to provide a means for keeping the head of the establishment and the Congress fully and currently informed about problems and deficiencies relating to the administration of such programs and operations and the necessity for and progress of corrective action;

there is established—

(A) in each of such establishments an office of Inspector General, subject to subparagraph; and

(B) in the establishment of the Department of the Treasury—

(i) an Office of Inspector General of the Department of the Treasury; and

(ii) an Office of Treasury Inspector General for Tax Administration.

§ 3. Appointment of Inspector General; supervision; removal; political activities; appointment of Assistant Inspector General for Auditing and Assistant Inspector General for Investigations

(a) There shall be at the head of each Office an Inspector General who shall be appointed by the President, by and with the advice and consent of the Senate, without regard to political affiliation and solely on the basis of integrity and demonstrated ability in accounting, auditing, financial analysis, law, management analysis, public administration, or investigations. Each Inspector General shall report to and be under the general supervision of the head of the establishment involved or, to the extent such authority is delegated, the officer next in rank below such head, but shall not report to, or be subject to supervision by, any other officer of such establishment. Neither the head of the establishment nor the officer next in rank below such head shall prevent or prohibit the Inspector General from initiating, carrying out, or completing any audit or investigation, or from issuing any subpoena during the course of any audit or investigation.

(b) An Inspector General may be removed from office by the President. The President shall communicate the reasons for any such removal to both Houses of Congress.

(c) For the purposes of section 7324 of title 5, United States Code, no Inspector General shall be considered to be an employee who determines policies to be pursued by the United States in the nationwide administration of Federal laws.

(d) Each Inspector General shall, in accordance with applicable laws and regulations governing the civil service—

(1) appoint an Assistant Inspector General for Auditing who shall have the responsibility for supervising the performance of auditing activities relating to programs and operations of the establishment, and

(2) appoint an Assistant Inspector General for Investigations who shall have the responsibility for supervising the performance of investigative activities relating to such programs and operations.

§ 4. Duties and responsibilities; report of criminal violations to Attorney General

(a) It shall be the duty and responsibility of each Inspector General, with respect to the establishment within which his Office is established—

(1) to provide policy direction for and to conduct, supervise, and coordinate audits and investigations relating to the programs and operations of such establishment;

(2) to review existing and proposed legislation and regulations relating to programs and operations of such establishment and to make recommendations in the semiannual reports required by section 5 (a) concerning the impact of such legislation or regulations on the economy and efficiency in the administration of programs and operations administered or financed by such establishment or the prevention and detection of fraud and abuse in such programs and operations;

(3) to recommend policies for, and to conduct, supervise, or coordinate other activities carried out or financed by such establishment for the purpose of promoting economy and efficiency in the administration of, or preventing and detecting fraud and abuse in, its programs and operations;

(4) to recommend policies for, and to conduct, supervise, or coordinate relationships between such establishment and other Federal agencies, State and local governmental agencies, and nongovernmental entities with respect to

(A) all matters relating to the promotion of economy and efficiency in the administration of, or the prevention and detection of fraud and abuse in, programs and operations administered or financed by such establishment, or

(B) the identification and prosecution of participants in such fraud or abuse; and

(5) to keep the head of such establishment and the Congress fully and currently informed, by means of the reports required by section 5 and otherwise, concerning fraud and other serious problems, abuses, and deficiencies relating to the administration of programs and operations administered or financed by such establishment, to recommend corrective action concerning such problems, abuses, and deficiencies, and to report on the progress made in implementing such corrective action.

(b)

(1) In carrying out the responsibilities specified in subsection (a)(1), each Inspector General shall—

(A) comply with standards established by the Comptroller General of the United States for audits of Federal establishments, organizations, programs, activities, and functions;

(B) establish guidelines for determining when it shall be appropriate to use non-Federal auditors; and

(C) take appropriate steps to assure that any work performed by non-Federal auditors complies with the standards established by the Comptroller General as described in paragraph (1).

(2) For purposes of determining compliance with paragraph (1)(A) with respect to whether internal quality controls are in place and operating and whether established audit standards, policies, and procedures are being followed by Offices of Inspector General of establishments defined under section 11 (2), Offices of Inspector General of designated Federal entities defined under section 8F (a)(2), and any audit office established within a Federal entity defined under section 8F (a)(1), reviews shall be performed exclusively by an audit entity in the Federal Government, including the Government Accountability Office or the Office of Inspector General of each establishment defined under section 11 (2), or the Office of Inspector General of each designated Federal entity defined under section 8F (a)(2).

(c) In carrying out the duties and responsibilities established under this Act, each Inspector General shall give particular regard to the activities of the Comptroller General of the United States with a view toward avoiding duplication and insuring effective coordination and cooperation.

(d) In carrying out the duties and responsibilities established under this Act, each Inspector General shall report expeditiously to the Attorney General whenever the Inspector General has reasonable grounds to believe there has been a violation of Federal criminal law.

§ 5. Semiannual reports; transmittal to Congress; availability to public; immediate report on serious or flagrant problems; disclosure of information; definitions

(a) Each Inspector General shall, not later than April 30 and October 31 of each year, prepare semiannual reports summarizing the activities of the Office during the immediately preceding six-month periods ending March 31 and September 30. Such reports shall include, but need not be limited to—

(1) a description of significant problems, abuses, and deficiencies relating to the administration of programs and operations of such establishment disclosed by such activities during the reporting period;

(2) a description of the recommendations for corrective action made by the Office during the reporting period with respect to significant problems, abuses, or deficiencies identified pursuant to paragraph (1);

(3) an identification of each significant recommendation described in previous semiannual reports on which corrective action has not been completed;

(4) a summary of matters referred to prosecutive authorities and the prosecutions and convictions which have resulted;

(5) a summary of each report made to the head of the establishment under section 6 (b)(2) during the reporting period;

(6) a listing, subdivided according to subject matter, of each audit report issued by the Office during the reporting period and for each audit report, where applicable, the total dollar value of questioned costs (including a separate category for the dollar value of unsupported costs) and the dollar value of recommendations that funds be put to better use;

(7) a summary of each particularly significant report;

(8) statistical tables showing the total number of audit reports and the total dollar value of questioned costs (including a separate category for the dollar value of unsupported costs), for audit reports—

(A) for which no management decision had been made by the commencement of the reporting period;

(B) which were issued during the reporting period;

(C) for which a management decision was made during the reporting period, including—

(i) the dollar value of disallowed costs; and

(ii) the dollar value of costs not disallowed; and

(D) for which no management decision has been made by the end of the reporting period;

(9) statistical tables showing the total number of audit reports and the dollar value of recommendations that funds be put to better use by management, for audit reports—

(A) for which no management decision had been made by the commencement of the reporting period;

(B) which were issued during the reporting period;

(C) for which a management decision was made during the reporting period, including—

(i) the dollar value of recommendations that were agreed to by management; and

(ii) the dollar value of recommendations that were not agreed to by management; and

(D) for which no management decision has been made by the end of the reporting period;

(10) a summary of each audit report issued before the commencement of the reporting period for which no management decision has been made by the end of the reporting period (including the date and title of each such report), an explanation of the reasons such management decision has not been made, and a statement concerning the desired timetable for achieving a management decision on each such report;

(11) a description and explanation of the reasons for any significant revised management decision made during the reporting period;

(12) information concerning any significant management decision with which the Inspector General is in disagreement; and

(13) the information described under section 05(b) [1] of the Federal Financial Management Improvement Act of 1996.

(b) Semiannual reports of each Inspector General shall be furnished to the head of the establishment involved not later than April 30 and October 31 of each year and shall be transmitted by such head to the appropriate committees or subcommittees of the Congress within thirty days after receipt of the report, together with a report by the head of the establishment containing—

(1) any comments such head determines appropriate;

(2) statistical tables showing the total number of audit reports and the dollar value of disallowed costs, for audit reports—

(A) for which final action had not been taken by the commencement of the reporting period;

(B) on which management decisions were made during the reporting period;

(C) for which final action was taken during the reporting period, including—

(i) the dollar value of disallowed costs that were recovered by management through collection, offset, property in lieu of cash, or otherwise; and

(ii) the dollar value of disallowed costs that were written off by management; and

(D) for which no final action has been taken by the end of the reporting period;

(3) *statistical tables showing the total number of audit reports and the dollar value of recommendations that funds be put to better use by management agreed to in a management decision, for audit reports—*

(A) *for which final action had not been taken by the commencement of the reporting period;*

(B) *on which management decisions were made during the reporting period;*

(C) *for which final action was taken during the reporting period, including—*

(i) *the dollar value of recommendations that were actually completed; and*

(ii) *the dollar value of recommendations that management has subsequently concluded should not or could not be implemented or completed; and*

(D) *for which no final action has been taken by the end of the reporting period; and*

(4) *a statement with respect to audit reports on which management decisions have been made but final action has not been taken, other than audit reports on which a management decision was made within the preceding year, containing—*

(A) *a list of such audit reports and the date each such report was issued;*

(B) *the dollar value of disallowed costs for each report;*

(C) *the dollar value of recommendations that funds be put to better use agreed to by management for each report; and*

(D) *an explanation of the reasons final action has not been taken with respect to each such audit report,*

except that such statement may exclude such audit reports that are under formal administrative or judicial appeal or upon which management of an establishment has agreed to pursue a legislative solution, but shall identify the number of reports in each category so excluded.

(c) *Within sixty days of the transmission of the semiannual reports of each Inspector General to the Congress, the head of each establishment shall make copies of such report available to the public upon request and at a reasonable cost. Within 60 days after the transmission of the semiannual reports of each establishment head to the Congress, the head of each establishment shall make copies of such report available to the public upon request and at a reasonable cost.*

(d) *Each Inspector General shall report immediately to the head of the establishment involved whenever the Inspector General becomes aware of particularly serious or flagrant problems, abuses, or deficiencies relating to the administration of programs and operations of such establishment. The head of the establishment shall transmit any such report to the appropriate committees or subcommittees of Congress within seven calendar days, together with a report by the head of the establishment containing any comments such head deems appropriate.*

(e)

(1) *Nothing in this section shall be construed to authorize the public disclosure of information which is—*

(A) *specifically prohibited from disclosure by any other provision of law;*

(B) *specifically required by Executive order to be protected from disclosure in the interest of national defense or national security or in the conduct of foreign affairs; or*

(C) *a part of an ongoing criminal investigation.*

(2) *Notwithstanding paragraph (1)(C), any report under this section may be disclosed to the public in a form which includes information with respect to a part of an ongoing criminal investigation if such information has been included in a public record.*

(3) *Except to the extent and in the manner provided under section 6103(f) of the Internal Revenue Code of 1986 [26 U.S.C. 6103 (f)], nothing in this section or in any other provision of this Act shall be construed to authorize or permit the withholding of information from the Congress, or from any committee or subcommittee thereof.*

(f) *As used in this section—*

(1) *the term “questioned cost” means a cost that is questioned by the Office because of—*

(A) *an alleged violation of a provision of a law, regulation, contract, grant, cooperative agreement, or other agreement or document governing the expenditure of funds;*

(B) *a finding that, at the time of the audit, such cost is not supported by adequate documentation; or*

(C) *a finding that the expenditure of funds for the intended purpose is unnecessary or unreasonable;*

(2) *the term “unsupported cost” means a cost that is questioned by the Office because the Office found that, at the time of the audit, such cost is not supported by adequate documentation;*

(3) *the term “disallowed cost” means a questioned cost that management, in a management decision, has sustained or agreed should not be charged to the Government;*

(4) *the term “recommendation that funds be put to better use” means a recommendation by the Office that funds could be used more efficiently if management of an establishment took actions to implement and complete the recommendation, including—*

(A) *reductions in outlays;*

(B) *deobligation of funds from programs or operations;*

(C) *withdrawal of interest subsidy costs on loans or loan guarantees, insurance, or bonds;*

(D) *costs not incurred by implementing recommended improvements related to the operations of the establishment, a contractor or grantee;*

(E) *avoidance of unnecessary expenditures noted in preaward reviews of contract or grant agreements; or*

(F) *any other savings which are specifically identified;*

(5) *the term “management decision” means the evaluation by the management of an establishment of the findings and recommendations included in an audit report and the issuance of a final decision by management concerning its response to such findings and recommendations, including actions concluded to be necessary; and*

(6) *the term “final action” means—*

(A) *the completion of all actions that the management of an establishment has concluded, in its management decision, are necessary with respect to the findings and recommendations included in an audit report; and*

(B) *in the event that the management of an establishment concludes no action is necessary, final action occurs when a management decision has been made.*

§ 6. Authority of Inspector General; information and assistance from Federal agencies; unreasonable refusal; office space and equipment

(a) *In addition to the authority otherwise provided by this Act, each Inspector General, in carrying out the provisions of this Act, is authorized—*

(1) to have access to all records, reports, audits, reviews, documents, papers, recommendations, or other material available to the applicable establishment which relate to programs and operations with respect to which that Inspector General has responsibilities under this Act;

(2) to make such investigations and reports relating to the administration of the programs and operations of the applicable establishment as are, in the judgment of the Inspector General, necessary or desirable;

(3) to request such information or assistance as may be necessary for carrying out the duties and responsibilities provided by this Act from any Federal, State, or local governmental agency or unit thereof;

(4) to require by subpoena the production of all information, documents, reports, answers, records, accounts, papers, and other data and documentary evidence necessary in the performance of the functions assigned by this Act, which subpoena, in the case of contumacy or refusal to obey, shall be enforceable by order of any appropriate United States district court: Provided, That procedures other than subpoenas shall be used by the Inspector General to obtain documents and information from Federal agencies;

(5) to administer to or take from any person an oath, affirmation, or affidavit, whenever necessary in the performance of the functions assigned by this Act, which oath, affirmation, or affidavit when administered or taken by or before an employee of an Office of Inspector General designated by the Inspector General shall have the same force and effect as if administered or taken by or before an officer having a seal;

(6) to have direct and prompt access to the head of the establishment involved when necessary for any purpose pertaining to the performance of functions and responsibilities under this Act;

(7) to select, appoint, and employ such officers and employees as may be necessary for carrying out the functions, powers, and duties of the Office subject to the provisions of title 5, United States Code, governing appointments in the competitive service, and the provisions of chapter 51 and subchapter III of chapter 53 of such title relating to classification and General Schedule pay rates;

(8) to obtain services as authorized by section 3109 of title 5, United States Code, at daily rates not to exceed the equivalent rate prescribed for grade GS-18 of the General Schedule by section 5332 of title 5, United States Code; and

(9) to the extent and in such amounts as may be provided in advance by appropriations Acts, to enter into contracts and other arrangements for audits, studies, analyses, and other services with public agencies and with private persons, and to make such payments as may be necessary to carry out the provisions of this Act.

(b)

(1) Upon request of an Inspector General for information or assistance under subsection (a)(3), the head of any Federal agency involved shall, insofar as is practicable and not in contravention of any existing statutory restriction or regulation of the Federal agency from which the information is requested, furnish to such Inspector General, or to an authorized designee, such information or assistance.

(2) Whenever information or assistance requested under subsection (a)(1) or (a)(3) is, in the judgment of an Inspector General, unreasonably refused or not provided, the Inspector General shall report the circumstances to the head of the establishment involved without delay.

(c) *Each head of an establishment shall provide the Office within such establishment with appropriate and adequate office space at central and field office locations of such establishment, together with such equipment, office supplies, and communications facilities and services as may be necessary for the operation of such offices, and shall provide necessary maintenance services for such offices and the equipment and facilities located therein.*

(d) *For purposes of the provisions of title 5, United States Code, governing the Senior Executive Service, any reference in such provisions to the “appointing authority” for a member of the Senior Executive Service or for a Senior Executive Service position shall, if such member or position is or would be within the Office of an Inspector General, be deemed to be a reference to such Inspector General.*

(e)

(1) *In addition to the authority otherwise provided by this Act, each Inspector General appointed under section 3, any Assistant Inspector General for Investigations under such an Inspector General, and any special agent supervised by such an Assistant Inspector General may be authorized by the Attorney General to—*

(A) carry a firearm while engaged in official duties as authorized under this Act or other statute, or as expressly authorized by the Attorney General;

(B) make an arrest without a warrant while engaged in official duties as authorized under this Act or other statute, or as expressly authorized by the Attorney General, for any offense against the United States committed in the presence of such Inspector General, Assistant Inspector General, or agent, or for any felony cognizable under the laws of the United States if such Inspector General, Assistant Inspector General, or agent has reasonable grounds to believe that the person to be arrested has committed or is committing such felony; and

(C) seek and execute warrants for arrest, search of a premises, or seizure of evidence issued under the authority of the United States upon probable cause to believe that a violation has been committed.

(2) *The Attorney General may authorize exercise of the powers under this subsection only upon an initial determination that—*

(A) the affected Office of Inspector General is significantly hampered in the performance of responsibilities established by this Act as a result of the lack of such powers;

(B) available assistance from other law enforcement agencies is insufficient to meet the need for such powers; and

(C) adequate internal safeguards and management procedures exist to ensure proper exercise of such powers.

(3) *The Inspector General offices of the Department of Commerce, Department of Education, Department of Energy, Department of Health and Human Services, Department of Homeland Security, Department of Housing and Urban Development, Department of the Interior, Department of Justice, Department of Labor, Department of State, Department of Transportation, Department of the Treasury, Department of Veterans Affairs, Agency for International Development, Environmental Protection Agency, Federal Deposit Insurance Corporation, Federal Emergency Management Agency, General Services Administration, National Aeronautics and Space Administration, Nuclear Regulatory Commission, Office of Personnel Management, Railroad Retirement Board, Small Business Administration, Social Security Administration, and the Tennessee Valley Authority are exempt from the requirement of paragraph (2) of an initial determination of eligibility by the Attorney General.*

(4) *The Attorney General shall promulgate, and revise as appropriate, guidelines which shall govern the exercise of the law enforcement powers established under paragraph (1).*

(5)

(A) Powers authorized for an Office of Inspector General under paragraph (1) may be rescinded or suspended upon a determination by the Attorney General that any of the requirements under paragraph (2) is no longer satisfied or that the exercise of authorized powers by that Office of Inspector General has not complied with the guidelines promulgated by the Attorney General under paragraph (4).

(B) Powers authorized to be exercised by any individual under paragraph (1) may be rescinded or suspended with respect to that individual upon a determination by the Attorney General that such individual has not complied with guidelines promulgated by the Attorney General under paragraph (4).

(6) A determination by the Attorney General under paragraph (2) or (5) shall not be reviewable in or by any court.

(7) To ensure the proper exercise of the law enforcement powers authorized by this subsection, the Offices of Inspector General described under paragraph (3) shall, not later than 180 days after the date of enactment of this subsection, collectively enter into a memorandum of understanding to establish an external review process for ensuring that adequate internal safeguards and management procedures continue to exist within each Office and within any Office that later receives an authorization under paragraph (2). The review process shall be established in consultation with the Attorney General, who shall be provided with a copy of the memorandum of understanding that establishes the review process. Under the review process, the exercise of the law enforcement powers by each Office of Inspector General shall be reviewed periodically by another Office of Inspector General or by a committee of Inspectors General. The results of each review shall be communicated in writing to the applicable Inspector General and to the Attorney General.

(8) No provision of this subsection shall limit the exercise of law enforcement powers established under any other statutory authority, including United States Marshals Service special deputation.

§ 7. Complaints by employees; disclosure of identity; reprisals

(a) The Inspector General may receive and investigate complaints or information from an employee of the establishment concerning the possible existence of an activity constituting a violation of law, rules, or regulations, or mismanagement, gross waste of funds, abuse of authority or a substantial and specific danger to the public health and safety.

(b) The Inspector General shall not, after receipt of a complaint or information from an employee, disclose the identity of the employee without the consent of the employee, unless the Inspector General determines such disclosure is unavoidable during the course of the investigation.

(c) Any employee who has authority to take, direct others to take, recommend, or approve any personnel action, shall not, with respect to such authority, take or threaten to take any action against any employee as a reprisal for making a complaint or disclosing information to an Inspector General, unless the complaint was made or the information disclosed with the knowledge that it was false or with willful disregard for its truth or falsity.

ANNEXE 3

PAYS-BAS

SOMMAIRE

I.	POSITIONNEMENT DES DIFFÉRENTES FONCTIONS.....	1
A.	LES MINISTÈRES.....	1
B.	LE MINISTÈRE DES FINANCES.....	2
C.	LE PREMIER MINISTRE.....	3
D.	L’AUDITEUR EXTERNE : LA COUR NATIONALE D’AUDIT.....	4
E.	LE PARLEMENT.....	5
II.	L’AUDIT	5
A.	LE CADRE GÉNÉRAL.....	5
B.	LA COUR NATIONALE D’AUDIT	5
1.	<i>Le programme de travail.....</i>	<i>5</i>
2.	<i>La typologie des audits de la Cour nationale d’audit</i>	<i>8</i>
3.	<i>La procédure générique d’audit.....</i>	<i>9</i>
4.	<i>Les rapports.....</i>	<i>10</i>
C.	LES SERVICES MINISTÉRIELS D’AUDIT INTERNE.....	10
1.	<i>La typologie des audits.....</i>	<i>10</i>
2.	<i>Les compétences du ministère des finances.....</i>	<i>11</i>
III.	L’ÉVALUATION.....	12
A.	LE CADRE LÉGISLATIF ET RÉGLEMENTAIRE	12
B.	L’ÉVALUATION PAR LES MINISTÈRES : LES ANALYSES MINISTÉRIELLES DE POLITIQUES PUBLIQUES	15
C.	L’ÉVALUATION PAR LE MINISTÈRE DES FINANCES : LES REVUES INTERMINISTÉRIELLES DE POLITIQUES PUBLIQUES	17
	CONCLUSION.....	18
	PIÈCE JOINTE N°1 : L’INSPECTION DE L’EMPLOI ET DES REVENUS	19
	PIÈCE JOINTE N°2 : SCHEMA GÉNÉRAL D’ORGANISATION.....	20

A l'occasion d'un séjour La Haye, la mission a rencontré des interlocuteurs au sein de différentes structures de l'administration néerlandaise : la direction générale du budget au sein du ministère des finances, en particulier l'inspection des finances, la Cour nationale d'audit, auditeur externe de l'administration, le service d'audit interne du ministère des affaires sociales, l'inspection de l'emploi et des revenus rattachée à ce ministère et le service d'audit interne du ministère des transports et du génie maritime et fluvial.

La présente annexe rend compte de façon détaillée de ces investigations. Sa première partie est consacrée à décrire l'ensemble du système institutionnel néerlandais du point de vue de l'audit et de l'évaluation. Les parties suivantes approfondissent les thématiques particulières de l'audit, puis de l'évaluation, à travers l'exploitation d'une documentation abondante reprise dans des tableaux et encadrés. La conclusion de la présente annexe a pour objet de tirer les principaux enseignements du système américain tel qu'appréhendé par la mission.

I. POSITIONNEMENT DES DIFFÉRENTES FONCTIONS¹

A. Les ministères

Chacun des quinze ministères néerlandais est placé sous l'autorité d'un ministre de plein exercice, membre du cabinet et participant à toutes les réunions du conseil des ministres. Certains ministres sont assistés de secrétaires d'Etat, compétents seulement sur certains dossiers et qui ne participent au conseil des ministres que si leur présence y est requise par l'ordre du jour.

Chaque ministre est secondé par un secrétaire général, qui est le chef de l'entité ministérielle, responsable de l'organisation et du fonctionnement du ministère. Les directeurs généraux et directeurs sont placés sous l'autorité du secrétaire général.

Dans chaque ministère, un service ministériel d'audit interne est chargé de conduire des audits au sein du périmètre de l'organisation. Placé directement auprès du secrétaire général, le service ministériel d'audit interne rend compte à un comité d'audit. La nomination de son dirigeant est subordonnée à l'agrément du ministre des finances et la Cour nationale d'audit, auditeur externe, en est obligatoirement informée.

Chaque ministère est doté d'un comité d'audit, présidé par le secrétaire général du ministère et associant, outre le secrétaire général du ministère et son directeur financier, une ou plusieurs personnalités extérieures et rémunérées. Le service d'audit rend des comptes au comité d'audit et peut faire appel à lui en cas d'atteinte à son indépendance. Les comités d'audit se réunissent trois à quatre fois par an.

Comme le montre l'encadré ci-dessous, la loi relative au budget et aux comptes publics autorise les ministres, avec l'accord du ministre des finances, à confier des travaux d'audit à des tiers de préférence au service d'audit interne de leur ministère.

Encadré – Possibilité de confier les travaux d'audit à des tiers

Section 68. 1. *In agreement with Our Minister of Finance and after consulting the Court of Audit, Our Ministers may arrange to have an audit performed in another manner instead of instructing their ministries' audit departments to perform an audit.*

Source : Loi relative au budget et aux comptes publics (2001).

¹Cf. le schéma général d'organisation en pièce jointe.

Tous les ministères disposent également d'une direction économique et financière, rattachée au secrétaire général et placée sous l'autorité d'un dirigeant portant le titre de contrôleur. Le contrôleur bénéficie d'une relative indépendance dans l'exercice de ses fonctions puisqu'il rend des comptes aussi bien au ministre et au secrétaire général de son ministère qu'au ministère des finances, compétent pour encadrer la gestion financière dans l'ensemble de l'administration. Il a théoriquement accès à tous les documents et toutes les données au sein du ministère. Il est l'interlocuteur ministériel de l'inspection des finances, service de la direction générale du budget du ministère des finances. Il est également en charge de l'évaluation des politiques publiques conduites par le ministère, en lien avec le pilotage par la performance.

Certains ministères sont dotés de services d'inspection compétents pour contrôler des entités extérieures au ministère, soit pour s'assurer du bon emploi de ressources allouées par le ministère, soit pour vérifier le respect de la réglementation en vigueur. Ainsi le ministère des affaires sociales inclut-il une inspection de l'emploi et des revenus, compétentes pour inspecter l'emploi des fonds alloués aux collectivités territoriales et aux caisses d'assurance sociale. Le ministère des transports et du génie maritime et fluvial comporte également une inspection chargée de contrôler les infrastructures publiques de transport et de protection contre les eaux.

Il existe trois statuts distincts pour les entités dépendant d'un ministère donné. Les directions et services font partie intégrante du ministère. Les agences administratives sont adossées au ministère pour ce qui est des fonctions soutien et support, mais bénéficient d'une large autonomie dans leur organisation et leur fonctionnement : l'inspection de l'emploi et des revenus est par exemple une agence administrative dépendant du ministère des affaires sociales. Enfin, les organismes administratifs indépendants sont rigoureusement indépendants des ministères.

B. Le ministère des finances

Le ministère néerlandais des finances, distinct du ministère de l'économie, est compétent pour les questions budgétaires, fiscales et financières. Dirigé par un secrétaire général et un secrétaire général adjoint chargé de l'administration générale, il comporte en tout quatre directions générales, chargées, respectivement, de l'administration fiscale, de la législation fiscale, du budget et du trésor.

Au sein de la direction générale du budget figurent la direction des affaires budgétaires (environ 80 employés), chargée d'appuyer les ministères dans l'exécution de leur budget et de la préparation et de la consolidation du budget de l'Etat, l'inspection des finances (environ 100 employés), chargée de l'analyse, de l'évaluation et des négociations budgétaires avec les ministères, et la direction de la coordination de la politique d'audit, qui est l'interlocuteur de l'ensemble des services ministériels d'audit interne à l'échelon interministériel.

L'inspection des finances est organisée en huit unités. Chaque unité est compétente pour suivre un portefeuille de deux ou trois ministères et réaliser pour le compte du directeur général du budget des analyses dont la finalité est budgétaire : il s'agit d'analyser les politiques publiques, d'examiner l'organisation et le fonctionnement du ministère, d'identifier les sources d'économies et, sur ce fondement, de pouvoir aborder favorablement les négociations budgétaires avec les ministères, dans une logique de contre-expertise. Les analyses réalisées par l'inspection des finances portent sur les arbitrages budgétaires les plus importants, sur les propositions de politiques publiques nouvelles émanant des ministères ou encore sur les risques liés à l'exécution du budget. Deux unités de l'inspection des finances ont des attributions transversales : l'une est chargée de superviser l'évaluation des politiques publiques, tandis que l'autre est chargée de travaux d'analyse sur les questions budgétaires stratégiques. Au total, l'inspection des finances a pour mission d'être « les yeux et les oreilles » (*eyes and ears*) du ministre des finances dans la procédure budgétaire et, à ce titre, est en contact permanent avec les directions financières des ministères. Ses employés ont généralement des profils d'économistes, de spécialistes de la gestion publique ou de juristes.

La direction de la coordination de la politique d'audit est l'interlocuteur de l'ensemble des services ministériels d'audit interne. Elle édicte les normes applicables aux activités de ces services, anime un réseau des auditeurs internes des ministères et diffuse en son sein des bonnes pratiques. Elle exerce de plus en plus des attributions de pilotage de la politique d'audit interne à l'échelle interministérielle : ainsi est-elle à l'origine d'un projet de rapprochement entre plusieurs services ministériels d'audit interne visant à préfigurer un futur service interministériel d'audit interne. La direction générale du budget a un intérêt direct à ce projet dans la mesure où elle renforcerait la position du ministère des finances en matière d'audit interne et lui permettrait d'être mieux informé de l'organisation et du fonctionnement des différents ministères.

Comme le montre l'encadré ci-dessous, le service d'audit interne du ministère des finances est compétent pour auditer les comptes consolidés de l'ensemble de l'administration préalablement à leur certification.

Encadré – Les compétences interministérielles du service d'audit interne du ministère des finances

Section 67

1. Our Minister of Finance shall instruct his ministry's internal audit department to audit:

- a. the central records of the National Treasury;*
- b. the central government annual financial report;*
- c. the central government trial balance.*

2. The audit department shall seek to establish:

- a. whether the central records match the records referred to in section 21 (2);*
- b. whether the central records meet the requirements laid down in section 26 (2);*
- c. whether the statement of expenditures and receipts included in the central government annual financial report matches the financial statements included in the annual reports referred to in section 51;*
- d. whether the central government annual financial report and the central government trial balance have been prepared in accordance with the regulations;*
- e. whether the central government trial balance matches the ministerial trial balances.*

3. The audit findings shall be recorded each year in a report addressed to Our Minister of Finance. In addition to the main audit findings, the report shall contain an announcement on the statement of the central records of the National Treasury, on the central government annual financial report and on the central government trial balance.

Source : Loi relative au budget et aux comptes publics (2001).

C. Le Premier ministre

Le Premier ministre, chef du gouvernement, est entouré du cabinet, qui inclut aussi bien les ministres de plein exercice que les secrétaires d'Etat chargés de les assister.

Le Premier ministre n'a pas d'attributions directes en matière d'audit et d'évaluation, l'essentiel des attributions interministérielles dans ces domaines relevant du ministère des finances.

En revanche, le Premier ministre dispose auprès de lui d'entités chargées de le conseiller sur différents sujets, tel le Conseil scientifique des politiques publiques (*Scientific Board of Government Policy*), composé d'universitaires de toutes disciplines et chargé de réaliser des études à l'attention du gouvernement.

D. L'auditeur externe : la Cour nationale d'audit

La Cour nationale d'audit (*Rekenkamer*) est l'auditeur externe de l'administration, dont elle certifie les comptes (*approval*) afin de préparer la décharge par le Parlement et dont elle audite la performance du point de vue de l'efficacité et de l'efficacités. Régie par la Constitution et la loi relative au budget et aux comptes publics (*Government Accounts Act*), elle est indépendante aussi bien du gouvernement que du parlement. Elle établit toutefois ses rapports à l'attention du Parlement, qu'elle assiste par ailleurs sur toutes les questions touchant à la fonction d'audit dans l'administration.

Encadré – Les missions de la Cour nationale d'audit

The Netherlands Court of Audit aims to audit and improve the regularity, efficiency, effectiveness and integrity with which the State and associated bodies operate. It also audits compliance with the Netherlands' obligations under international agreements. As part of this process, it passes on the results of its audits, as well as its accumulated experience, to the government, parliament and those responsible for the bodies audited. This information is, as a rule, also available to the public. It consists of audit findings, opinions and recommendations concerning organisation, management and policy.

Another task of the Netherlands Court of Audit is to contribute to sound public administration through cooperation and knowledge exchange, both within the Netherlands and internationally.

The Netherlands Court of Audit sees quality, reliability and utility as the hallmarks of its work, and independence, efficiency and effectiveness as the hallmarks of its working methods. It strives to be a transparent organisation, continually investing in the quality of its staff and procedures.

Source : Cour nationale d'audit (2008).

L'indépendance de la Cour nationale d'audit est assurée par une totale autonomie de gestion et par les modalités de nomination des trois membres de son directoire. Ils détiennent un mandat à durée indéterminée, qui ne prend fin que lorsqu'ils atteignent l'âge limite de 70 ans. Lorsqu'un poste est vacant au conseil d'administration de la Cour, il fait l'objet d'un appel public à candidature. Parmi les candidats auditionnés par les deux membres en place, six sont inscrits, dans l'ordre de préférence, sur une liste adressée au Parlement. A réception de la liste de candidats, le Parlement exerce son choix soit sur la liste, soit en dehors. Le candidat désigné est ensuite nommé par le gouvernement dans les fonctions de membre du conseil d'administration de la Cour.

Encadré – La nomination des membres du directoire de la Cour nationale d'audit

Section 70

1. The Court of Audit shall consist of three ordinary members who jointly form the Board, together with at most three extraordinary members. The President shall be appointed by Royal Decree from among the ordinary members, on the recommendation of Our Minister of the Interior and Kingdom Relations.

2. The Court of Audit shall at the earliest opportunity notify Us and the House of Representatives of any vacancy among its members.

3. The notification sent to the House of Representatives shall be accompanied by a list of six candidates recommended by a majority of the members of the Board, to which the House shall have such regard as it sees fit in making its recommendation.

Source : Loi relative au budget et aux comptes publics (2001).

En interne, la Cour nationale d'audit est organisée en trois directions, subdivisées à leur tour en trois ou quatre bureaux. La plupart des bureaux sont compétents pour suivre un ensemble de ministères ou de politiques publiques. Certains ont des attributions transversales, tels les audits de gestion transversaux, les audits de performance ou les audits d'entités ayant un statut particulier (*public/private bodies*). Pour conduire ses travaux d'audit dans les ministères, la Cour nationale d'audit dispose d'équipes à demeure de sept ou huit personnes dans chacun d'eux, qui représentent au total la moitié des auditeurs appartenant à la Cour.

La Cour nationale d’audit s’appuie sur les services ministériels d’audit interne, dont elle passe préalablement les travaux en revue, et qu’elle peut elle-même auditer. L’encadré ci-dessous précise les prérogatives de la Cour nationale d’audit vis-à-vis des auditeurs internes.

Encadré – Les prérogatives de la Cour nationale d’audit vis-à-vis des auditeurs internes

Section 86

1. *In performing its duties, the Court of Audit may, without prejudice to its right to conduct its own audits, make use of the findings of audits conducted by others.*

2. *At the Court of Audit’s request, Our Ministers shall supply it with the audit programmes of those charged with the audit function and shall give it full information on audit findings by handing over reports or in such other manner as the Court of Audit may determine.*

Source : Loi relative au budget et aux comptes publics (2001).

Les rapports établis par la Cour nationale d’audit font l’objet d’une contradiction avec le ministre concerné, puis sont transmis à la commission des comptes publics du Parlement. Ils peuvent faire l’objet d’une présentation formelle par l’un des membres du conseil d’administration, accompagné du chef de mission, aussi bien au Parlement qu’au ministre entouré de ses proches collaborateurs.

E. Le Parlement

Le Parlement néerlandais est constitué de la Chambre, qui compte 150 membres, et du Sénat, qui en compte 75. Les 75 sénateurs sont désignés par les élus des provinces néerlandaises, tandis que les membres de la Chambre sont élus au suffrage universel direct.

Bien qu’indépendante, la Cour nationale d’audit est un interlocuteur privilégié pour le Parlement, dont elle alimente les travaux par l’intermédiaire de ses rapports. Le Parlement est destinataire de tous les rapports de la Cour, qui en assure la présentation à huis clos à la Commission des comptes publics (*Public Accounts Committee*) avant leur publication et leur mise à disposition du grand public.

II. L’AUDIT

A. Le cadre général

Aussi bien les auditeurs internes que la Cour nationale d’audit se réfèrent aux normes internationales de l’audit. Les référentiels internationaux sont déclinés par la Cour nationale d’audit sous la forme de référentiels d’audit dans le secteur public, plus stricts que ne le sont les normes internationales du point de vue des prérogatives et des sujétions des auditeurs. Ces référentiels s’imposent tels quels aux services ministériels d’audit, qui font d’ailleurs l’objet d’un examen tous les quatre ans par le *Royal Dutch Institute of Chartered Public Accountants* pour vérifier la conformité de leurs travaux aux principes en vigueur.

B. La Cour nationale d’audit

1. Le programme de travail

Dans son plan stratégique pour la période 2004-2009, la Cour nationale d’audit expose les motifs ayant présidé à l’élaboration de son programme de travail.

La stratégie de la Cour s’organise autour de deux piliers : d’une part l’obligation de rendre des comptes et la surveillance (*accountability and supervision*) ; d’autre part, les liens entre les politiques publiques et leur mise en œuvre (*link between policy and implementation*). Ces deux piliers se déclinent en cinq objectifs de performance, détaillés dans l’encadré ci-dessous.

Encadré – La stratégie de la Cour nationale d’audit

The Accountability and Supervision Pillar

Effects goal

We want our activities in the first pillar to offer all interested parties, including ministers, parliament and civil society stakeholders, an insight into the state of supervision and accountability within central government and the institutions associated with it. We want to show, for example, whether ministerial responsibility is fulfilled, whether parliament can fulfil its control function and whether the public and civil society organisations have an insight into the application of public funds, the services provided and the effects.

To this end, we shall seek chiefly the following effects in the forthcoming period:

- by means of systematic audits, we shall contribute to a visible improvement in the budget and accountability and the relationship between the two;*
- we shall help reconcile the accountability and supervision chains with regard to the application of public funds, the promotion of public interests and the provision of services by the civil service, institutions that perform public tasks with public funds (‘legal persons with statutory tasks’), other public authorities (including the EU) and supervisors.*

Performance goals: what must we do to achieve these effects in the period 2004 – 2009?

Performance goal 1: Approval of central government accounts, audits of the annual reports prepared by the ministries.

The annual preparation of the approval of central government accounts, and the audits of the annual reports prepared by the ministries (‘RJV’) will remain the backbone of the Court of Audit’s work. We express our opinion on the central government annual financial report and the ministries’ annual reports (‘are the figures correct?’) on the third Wednesday in May. We also consider the quality of the accounts for the year and outline developments over the years (‘are the figures about the right things?’). In doing so, the Court of Audit wishes to contribute to accounts that integrate goals, performance and finances and that enable a comparison to be made between the various parts and previous years. We shall also determine the extent to which cutbacks are implemented consistently and realistically in the budget and accounts. In addition to the RJV, we shall conduct risk analyses to report periodically on arm’s length implementation, paying particular attention to special-purpose grants and legal persons with statutory tasks.

Performance goal 2: EU Trend Report

The Court of Audit periodically issues the EU Trend Report on the status of the financial management of EU funds in the Netherlands and other EU member states, so that trends can be identified over a series of years. By means of the EU Trend Report, the Court of Audit wishes to contribute to improving the financial management of EU funds in the member states, particularly in the Netherlands, and to enter into alliances with fellow SAIS in EU member states and with the European Court of Auditors.

Performance goal 3: Audit of policy information

Policy information is important in the context of accountability and, as the From Policy Budgets to Policy Accountability (VBTB) operation progresses, will increasingly be integrated into the ministries’ annual reports, on which we express an opinion each year. Policy information is also important in the policy cycle: it clarifies whether the policy needs adjustment or not. We express an opinion on both these functions of policy information. During the VBTB operation, we shall conduct annual reviews of how the ministries guarantee the quality of policy information, in part by means of policy evaluations. For the time being, we shall issue an annual report on these guarantees at the same time as, but separately from, the RJV. We expect this activity to be gradually absorbed into the RJV.

Performance goal 4: Audit of supervision

We carry out several audits in the field of supervision and accountability. These audits are concerned mainly with issues for which standards are still being developed or that include objects of supervision that are new to the Court of Audit. Examples include: supervision and accountability in relation to public-private partnerships; supervision of financial ties and markets; supervision and accountability in respect of cost control for large projects; supervision of flows of EU funds. During the strategic period, performance goals 2, 3 and 4 will have both a standalone function and will supply data that will eventually be incorporated into the RJV.

The Link between Policy and Implementation Pillar

Effect goal

The Court of Audit's audits in the Link between Policy and Implementation pillar will seek to improve the responsiveness, effectiveness and efficiency of government. We want our audits to make a visible contribution to improving the link between policy and implementation. The information we produce must therefore be usable and the effects of our work must be visible in the public sector. Further priorities must be set for the use of the Court of Audit's limited capacity. The link between policy and implementation will be audited principally in those areas that are concerned with basic public services, particularly those where lack of agreement has the greatest consequences. Priority will consequently be given first to public services and then to security. We have also chosen the field of sustainable development because good governance must also respect the needs of future generations and the consequences of a gap between policy and implementation may not become apparent until some time in the future. We wish to achieve the following concrete performance goal in 2004 – 2009 to realise this effect:

Performance goal 5: Audits of the link between policy and implementation

We shall audit the link between policy and implementation in the three fields of government activity named above (1. public services, 2. security and 3. sustainable development) in order to answer the following questions:

- a. what is government policy and what public funds are involved?
- b. what are the services, in other words: is policy being implemented and is it being implemented properly?
- c. where there is a gap between policy and implementation: what are the causes of policy not being implemented properly, if at all?

Source : Cour nationale d'audit, plan stratégique 2004-2009.

Les liens entre les politiques publiques et leur mise en œuvre sont approfondis dans trois secteurs, dont la Cour nationale d'audit justifie l'intérêt, comme le montre l'encadré ci-dessous.

Encadré – Les critères de sélection des secteurs audités

Our selection of the audit fields is based on the following considerations.

Public services. These are basic services (and sometimes goods) that are provided to individual members of the public and are heavily influenced by government regulation, funding or implementation. The government will be economising on many of these services during the strategic period. At the same time, it will be making substantial additional investments in other basic services, such as education and health care. The link between policy and implementation is particularly relevant during periods of both contraction and expansion. During intensifications, for example, it must be determined whether the intensifications actually occur and, if so, whether they help achieve the set policy goals. Where cutbacks are made, there is a risk of the link between policy and implementation deteriorating. Within this field, we shall concentrate on care, education, work & income. Within these sectors we shall also focus on generational aspects. In particular, we shall determine whether the preparation of government policy takes sufficient account of the ageing population and the decline in the number of young people and whether generational policy is sufficiently coherent. We shall build on the audits conducted in the previous period and consider, for example, the coherence in policy for young people (chiefly between 16 and 23 years old) and elderly people (55 and older).

Security. Substantial investments are expected in security during this period. They will have a very direct impact on the public's living and working environments. The Court of Audit will concentrate on security in living and working environments, food safety, combating terrorism.

Sustainable development. Sustainable development meets current needs without endangering the ability to meet future needs. The Court of Audit will pay attention to the development of sustainable energy, the sustainable use of natural resources, biodiversity.

Source : Cour nationale d'audit, plan stratégique 2004-2009.

Enfin, la Cour nationale d'audit précise les critères qui présideront au choix des audits particuliers qu'elle conduira dans le cadre de sa stratégie.

Encadré – Les critères de détermination des audits particuliers

The selection of audits within the two pillars will be based on the following criteria:

The social added value of our activities. *We put good governance and the public interest first. We want our work to generate clear added value in relation to what is already known within central government and in relation to the work performed by others.*

Complex policy chains. *Where possible, we shall focus our activities on subjects for which policy is prepared and implemented in complex policy chains, for example because several ministries or several local actors are involved. A growing number of ministries are preparing and implementing policy in consultation with actors in the field.*

Presence of risks. *Apart from our statutory obligations, we shall base our activities on analyses that show there are considerable risks with regard to the regularity, efficiency and effectiveness of government policy.*

Unique powers. *Where possible, we shall focus our activities on areas that make the most effective use of our unique powers or on areas in which only we, on account of our powers, may conduct audits.*

Structural interventions. *We shall attempt to distil trends from the individual audits and use them to provide insights into a structure of the government system that is in need of improvement. This requires a combination of in-depth auditing, and supraministerial and pan-government auditing.*

Financial importance. *Where possible, we shall focus our activities on policy that is of considerable financial importance.*

Source : *Cour nationale d'audit, plan stratégique 2004-2009.*

2. La typologie des audits de la Cour nationale d'audit

La Cour nationale d'audit réalise des audits de régularité (dont des audits comptables et financiers), des audits de performance, des audits d'entités soumis à des obligations légales et des audits relatifs à l'emploi des fonds structurels européens. Les audits de régularité mobilisent environ 40% des ressources de la Cour nationale d'audit.

a) Les audits de régularité

Les audits de régularité des ministères et de l'ensemble de l'administration relèvent d'une mission de la Cour nationale d'audit dont les origines remontent en 1814. Les compétences de la Cour pour réaliser ces audits ont été étendues en 1989 aux organisations non gouvernementales allocataires de ressources publiques.

Les audits de régularité sont centrés sur la fonction comptable et financière. Ils sont régis par le *Government Accounts Act* de 2001, dont l'encadré ci-après donne les extraits correspondants : l'article 82 est relatif aux audits de la situation particulière des ministères, tandis que l'article 83 traite des audits de l'administration dans son ensemble.

Encadré – Les audits de régularité dans la loi relative au budget et aux comptes publics

Section 82

1. The Court of Audit shall examine each year:

- a. the financial and material management pursued;*
- b. the records kept for the purpose of pursuing the above management;*
- c. the financial information in the annual reports referred to in section 51;*
- d. the ministerial trial balances;*
- e. the preparation of the information on the policy pursued and operational management.*

2. The Court of Audit shall verify whether financial management, material management and the records kept for these purposes meet the standards of regularity, orderliness and auditability set out in section 22 (1), section 25 (1) and section 26 (1).

3. When auditing an annual report, the Court of Audit shall seek to establish:

- a. whether it has been compiled in accordance with the reporting requirements for financial information;*

- b. whether the requirements laid down in section 58 (1) have been met.*
4. When auditing a trial balance, the Court of Audit shall seek to establish:
- a. whether it has been compiled in accordance with the reporting requirements;*
- b. whether the requirements laid down in section 59 have been met.*
5. The Court of Audit shall record its findings and opinion each year in reports.

Section 83

1. The Court of Audit shall examine each year:
- a. the central records of the National Treasury;*
- b. the central government annual financial report;*
- c. the central government trial balance;*
- to establish whether they meet the requirements set out in section 67 (2).
2. The Court of Audit shall record its findings and its opinion each year in a report.
3. The Court of Audit shall issue a statement of approval regarding the statement of expenditures and receipts included in the central government annual financial report, and also regarding the central government trial balance.
4. The statement of approval shall be issued on condition that the Final Budget Bills and, where relevant, an Indemnity Bill are adopted.

Source : Loi relative au budget et aux comptes publics (2001).

b) Les audits de performance

Les audits de performance ont été inclus dans les missions de la Cour nationale d’audit après la deuxième guerre mondiale. Depuis 1976, ils trouvent leur fondement juridique dans la loi relative au budget et aux comptes publics (*Government Accounts Act*).

Encadré – Les audits de performance dans la loi relative au budget et aux comptes publics

Section 85. *The Court of Audit shall examine the effectiveness and efficiency of the policy pursued, and the efficiency of financial and material management, of the records kept for this purpose and of the organisation of central government.*

Source : Loi relative au budget et aux comptes publics (2001).

3. La procédure générique d’audit

La réalisation d’un audit par la Cour nationale d’audit dure environ une année. L’audit est initié conformément au programme annuel de travail. Le rapport qui le conclut est issu d’une procédure complexe comportant notamment une revue interne systématique appelée *four-way consulting*, préalable à l’ébauche du rapport, qui associe le responsable de l’audit, le chef de la division compétente au sein de la Cour, un membre du service de communication et le membre compétent du conseil d’administration.

Le tableau ci-dessous montre le déroulement de la procédure d’audit.

Tableau 1 – Déroulement d’une procédure d’audit

Etape	Résultat
	<i>Policy framework</i>
<i>Selection</i>	
	<i>Audit programme</i>
<i>Planning</i>	
	<i>Operational annual plan</i>

Étape	Résultat
<i>Preparation</i>	
	<i>Audit proposal</i>
<i>Implementation</i>	
	<i>Report of findings</i>
<i>Four-way consultation</i>	
	<i>Report design</i>
<i>Reporting</i>	
	<i>Draft report</i>
<i>Clearance procedure</i>	
	<i>Publication text</i>
<i>Publication</i>	
	<i>Presentation</i>
<i>Follow-up</i>	
	<i>Self evaluation</i>

Source : Cour nationale d'audit, support de présentation (2008).

4. Les rapports

La Cour nationale d'audit établit trois sortes de rapports : les rapports annuels rendant compte de son activité, les rapports au Parlement concluant les travaux d'audit, les rapports au gouvernement (*management letters*) précisant les suites à apporter aux audits.

Au total, la Cour nationale d'audit publie chaque année environ 25 rapports de certification des comptes, 14 rapports de performance, 15 rapports relatifs à la gestion financière des ministères ainsi que divers autres rapports (*EU trends report, Oversight policy evaluation*).

C. Les services ministériels d'audit interne

1. La typologie des audits

Les auditeurs internes dans les ministères ont des attributions plus resserrées que ne le sont celles de la Cour nationale d'audit. Compétents également pour conduire des audits comptables et financiers afin de préparer la certification des comptes par la Cour nationale d'audit (*audit opinion on financial statements*), ils ne le sont en revanche pas pour conduire des audits de performance. Comme le montre l'encadré ci-dessous, seules la gestion opérationnelle et les données relatives aux politiques publiques peuvent faire l'objet de travaux par les auditeurs internes, qui réalisent alors des audits opérationnels. Ils ne peuvent en revanche auditer la performance des politiques publiques en tant que telle, pour laquelle seule la Cour nationale d'audit est explicitement compétente.

Toutefois, il a été indiqué à la mission que les audits conduits par les services ministériels d'audit interne revêtaient en réalité des formes variées : audit de performance, audit opérationnel, audit de système d'information. Les services ministériels d'audit interne assurent également des missions de conseil sur leur champ de compétence.

D'une manière générale, les services ministériels d'audit interne réalisent un audit annuel des états financiers du ministère, des audits opérationnels permettant de s'assurer de la qualité de la gestion financière au sein du ministère et des prestations de conseil à la demande du secrétaire général.

Encadré – Les missions des services ministériels d’audit interne

Section 66

1. Our Ministers, each in respect of the budgets for which he is responsible, shall instruct their ministries’ internal audit departments to audit:

- a. the financial and material management pursued;
- b. the records kept for the purpose of the above management;
- c. the financial information in the annual reports, as referred to in section 51;
- d. the ministerial trial balances;
- e. the preparation of the information on the policy pursued and operational management.

2. The audit department shall verify whether financial management, material management and the records kept for these purposes meet the standards of regularity, orderliness, auditability and efficiency set out in section 22 (1), section 25 (1) and section 26 (1).

3. When auditing an annual report, the audit department shall seek to establish:

- a. whether it has been compiled in accordance with the reporting requirements for financial information;
- b. whether it meets the requirements laid down in section 58 (1) (a and b).

4. When auditing a trial balance, the audit department shall seek to establish:

- a. whether it has been compiled in accordance with the reporting requirements;
- b. whether it meets the requirements laid down in section 59.

5. The audit findings shall be recorded each year in reports addressed to Our Minister concerned. The summary report shall contain, apart from the main audit findings, an auditor’s report on the financial information in the annual report and the trial balance.

6. The auditor’s report referred to in subsection 5 shall relate to the requirements laid down in section 58 (1) (a) and section 59, and shall also state whether the reporting requirements for financial information have been observed.

Source : Loi relative au budget et aux comptes publics (2001).

Les restrictions budgétaires en cours imposent à chacun des ministères de diminuer de 10% le volume de ses effectifs. Les services ministériels d’audit interne ne sont pas épargnés par cet effort. A terme, le volume des effectifs de ces services devrait donc passer d’environ 800 à l’heure actuelle à environ 600 personnes d’ici deux ou trois ans. Les réductions d’effectifs affecteront principalement les audits opérationnels, puisque les audits comptables et financiers sont obligatoires aux termes de la loi.

2. Les compétences du ministère des finances

Comme indiqué *supra*, le service d’audit interne du ministère des finances est compétent pour conduire des audits comptables et financiers, non seulement sur le périmètre du ministère, mais également en ce qui concerne les états financiers consolidés de l’ensemble de l’administration.

Par ailleurs, le ministère des finances, au travers de sa direction de la coordination de la politique d’audit, dont les attributions sont interministérielles, joue un rôle central en matière de qualité de l’audit interne au sein de l’administration. Il actionne pour cela les leviers suivants :

- la coopération et les échanges au sein du conseil des dirigeants de services ministériels d’audit interne (*council of directors of internal audit departments*), qui se réunit une fois par mois sous la présidence du ministère des finances ;
- l’édiction de manuels d’audit interne promouvant une approche unique fondée sur l’appréciation des risques, qui traitent successivement des audits financiers et des audits opérationnels ;
- la formation des auditeurs internes à la *National Academy for Finance and Economics*.

Dans l'ensemble, le ministère des finances est responsable de l'uniformité des outils et méthodes de l'audit interne dans l'ensemble de l'administration, qui permettent la coopération entre les auditeurs internes et les auditeurs externes relevant de la Cour nationale d'audit.

Le ministère des finances souhaite transformer à terme la fonction d'audit interne au sein de l'administration et constituer un unique service interministériel d'audit interne, piloté par lui et intégrant l'ensemble des actuels services ministériels. La fusion de quatre services ministériels d'audit interne est d'ores et déjà programmée pour l'année 2009 : il s'agit des services d'audit interne des ministères de l'intérieur, des sports, de la santé et des finances.

Le projet soulève de fortes réticences de la part des services d'audit interne des autres ministères. Pour signifier ces réticences, deux d'entre eux, ceux des ministères de la défense et des affaires sociales et de l'emploi, ont noué un partenariat prévoyant des échanges de bonnes pratiques et même de collaborateurs. La Cour nationale d'audit se méfie, elle aussi, d'un projet qui pourrait la priver de ses relais au plus près des services opérationnels des ministères.

Selon les interlocuteurs de la mission, il n'est pas exclu que la fusion de services ministériels issus de ministères distincts donne lieu, tôt ou tard, à la recréation de services ministériels pour remplacer ceux qui auront disparu du fait de cette opération.

III. L'ÉVALUATION

Les Pays-Bas ont mis en place une fonction centrale d'évaluation des politiques publiques, dont l'objectif est de compléter le dispositif du pilotage des politiques publiques par la performance (dispositif VBTB, mis en place en 1999 et transcrit par la suite dans la loi relative au budget et aux comptes publics).

Il est considéré que la mise en place des objectifs et indicateurs de performance a permis de renforcer la transparence de l'action publique. En revanche, elle n'a guère servi à optimiser l'allocation des ressources budgétaires. Si les indicateurs de performance permettent de s'assurer que les objectifs des politiques publiques sont atteints ou non, seule l'évaluation permet d'apprécier l'efficacité et l'efficacités des dispositifs en place. En cela, l'évaluation est un complément et un renfort des outils et méthodes de pilotage par la performance.

L'évaluation obéissant à des motifs avant tout budgétaires, elle s'est développée à l'initiative du ministère des finances et, en son sein, de l'inspection des finances, qui est l'acteur central de l'évaluation des politiques publiques. Les objectifs assignés par le ministère des finances à l'évaluation sont la maîtrise du volume des ressources engagées et, surtout, l'amélioration de l'efficacité et de l'efficacités de la dépense publique. L'évaluation est utile *ex ante*, lorsqu'elle prend la forme d'études d'impact, comme elle l'est *ex post*, lorsqu'il s'agit de porter un regard rétrospectif et critique sur une politique publique donnée.

A. Le cadre législatif et réglementaire

Conformément à la loi relative au budget et aux comptes publics (*Government Accounts Act*), l'évaluation des politiques publiques incombe au premier chef aux ministères concernés.

Encadré – La responsabilité des ministères dans l'évaluation des politiques publiques

Section 1

1. The central government budget shall comprise:

a. the budgets for the various ministries (hereinafter referred to as 'the ministry budgets');

(...)

2. Budgets shall comprise a budget statement as referred to in section 4 (1), including the budget articles, and a set of explanatory notes.

(...)

Section 5

1. The explanatory notes accompanying a budget statement shall in any event provide, in respect of each budget article, information on the following aspects of policy:

a. the general and, where appropriate, the specific operational objectives being pursued;

b. the policy instruments to be deployed for achieving these objectives;

(...)

3. The explanatory notes accompanying the budget statement shall provide the following information on each budget article:

a. effectiveness information on the general and/or specific operational objectives referred to in subsection 1, and information on the efficiency of policy, the information possibly being obtained from policy evaluations;

b. if possible, information on the efficiency of the administrative expenditure referred to in subsection 1, the information possibly being obtained from policy evaluations;

c. information on the extent to which the multiyear funds available for central government expenditure have been ring-fenced by statutory regulation or are tied in any other way;

d. information on the assumptions underlying the impact, efficiency and estimates.

(...)

Section 20

1. Our Ministers shall be responsible for the effectiveness and efficiency of the policy underlying their budgets.

2. Our Ministers shall also be responsible for conducting regular audits of the effectiveness and efficiency of the policy.

3. Our Ministers shall inform the Court of Audit in good time of the audits they order, as referred to in subsection 2, and of their findings.

Source : Loi relative au budget et aux comptes publics (2001).

Les dispositions de la loi relative au budget et aux comptes publics ont été déclinées dans un décret du ministre des finances relatif à la mesure de la performance et à l'évaluation (*Regeling Prestatiegegevens en Evaluatieonderzoek* ou RPE), qui précise les formes et les modalités de l'évaluation des politiques publiques.

Jusqu'en 2006, date de sa plus récente modification, le décret comprenait les dispositions suivantes :

- il est obligatoire de réaliser une évaluation *ex ante* avant de mettre en place un dispositif nouveau, si possible en y joignant une analyse mettant en regard les coûts et les bénéfices attendus ;
- l'évaluation *ex ante* doit envisager différentes options pour mettre en œuvre la politique publique considérée, sauf en cas d'urgence, de disponibilité d'informations suffisantes issues d'autres travaux d'évaluation ou d'obstacles résultant d'engagements internationaux ;
- tous les dispositifs de politiques publiques (*instruments*) doivent faire l'objet d'une évaluation *ex post* au minimum tous les cinq ans ;

- les dispositifs d'évaluation doivent remplir un certain nombre d'exigences, notamment s'agissant de l'impartialité des évaluateurs ;
- enfin, les conclusions des travaux d'évaluation doivent faire l'objet d'une information du ministre concerné, du secrétaire général du ministère et du Parlement.

En 2004, une évaluation globale du système néerlandais de pilotage par la performance (VBTB) et d'évaluation des politiques publiques (RPE) a débouché sur un diagnostic particulièrement critique. Bien que nombreux (250 par an), les évaluations de politiques publiques présentaient de nombreux défauts :

- les constats, fondés sur des investigations peu rigoureuses (*soft work*²), étaient insuffisamment étayés ;
- les évaluations ignoraient majoritairement l'impact des politiques publiques ;
- il n'était pas prêté une attention suffisante à l'impartialité des évaluateurs par rapport aux responsables des politiques publiques évaluées ;
- l'impact de l'évaluation sur la conception des politiques publiques était minime.

Les dispositions du décret ont été mises en cause. Il a été constaté que l'obligation d'évaluer les politiques publiques à échéance régulière débouchait sur des travaux dépourvus d'opportunité au moment de leur réalisation et que la désignation des ministres comme principaux responsables de l'évaluation portait atteinte à l'impartialité des travaux.

Le décret a donc été modifié de façon à préciser la forme que devait revêtir les évaluations *ex post*, qui se rattachent désormais à trois catégories :

- les analyses ministérielles de politiques publiques (*departmental policy analysis*), réalisées par les ministères eux-mêmes dans un cadre fixé par le ministère des finances, qui engagent la responsabilité des ministres concernés devant le Parlement conformément à l'article 20 de la loi relative au budget et aux comptes publics ;
- les revues de politiques publiques (*beleidsdoorlichting* ou, en anglais, *policy review*), conduites par le ministère des finances mais associant les ministères concernées ;
- les analyses internes au ministère des finances, qui relèvent de l'inspection des finances et sont utilisées par elle dans les négociations budgétaires avec les directions financières des ministères.

Par ailleurs, certaines dispositions ont été amendées ou complétées. Désormais :

- l'évaluation porte non plus sur les dispositifs mais sur les politiques publiques elles-mêmes, identifiées à partir des objectifs de performance figurant dans les documents budgétaires ;
- l'évaluation doit être étayée par des données (*evidence*) objectives, incluant les résultats de calculs économiques réalisés dans le cadre des analyses d'impact ;
- l'évaluation demeure périodique, mais les travaux doivent être programmés en tenant compte de l'agenda politique, en particulier des échéances budgétaires, la proximité d'échéance électorales ou encore les décisions à prendre dans le cadre du contrat de gouvernement liant les partenaires de la coalition au pouvoir ;
- les travaux doivent associer des experts indépendants afin d'assurer la rigueur et l'impartialité des conclusions ;
- l'évaluation par les ministères doit avoir pour finalité de répondre à un petit nombre de questions simples mais fondamentales, décrites dans l'encadré ci-dessous.

² Interviews, perception, opinions, customer satisfaction, etc.

Encadré – Les questions auxquelles l'évaluation vise à répondre

What is the problem? What are the supposed causes of the problem?

What is the role of the government?

What objective has the government formulated?

What instruments are used? What is the relationship between the instruments? Is there overlap?

What is the effect of the instruments on the formulated objectives? Are there positive and negative side effects?

What contribution do the proposed instruments make to the objectives?

What are the costs? What is the underpinning of the costs?

Source : Ministère des finances, support de présentation (2008).

B. L'évaluation par les ministères : les analyses ministérielles de politiques publiques

Dans le cadre du nouveau régime mis en place en 2006, les ministères sont désormais responsables des évaluations *ex ante* et, s'agissant des évaluations *ex post*, de l'évaluation de l'impact des politiques publiques et de la conduite des analyses ministérielles de politiques publiques (*departmental policy analysis*). Il revient également aux ministères, par l'intermédiaire de leur direction économique et financière, d'assurer la programmation pluriannuelle des travaux d'évaluation et d'en assurer l'impartialité.

La commission du budget du Parlement a procédé en 2007 à une étude approfondie des quatre premières analyses ministérielles de politiques publiques et, dans une lettre au ministre des finances en date du 14 juin 2007, a relevé les difficultés présentées dans l'encadré ci-dessous. Toutes conduisent le Parlement à appeler de ses vœux une implication plus forte encore du ministre des finances dans le pilotage de l'évaluation des politiques publiques – autrement dit, l'évaluation par les ministères eux-mêmes est largement décriée par le Parlement, qui lui préfère de toute évidence le dispositif des revues de politiques publiques (*policy reviews*), pilotée par le ministère des finances.

Encadré – Appréciations du Parlement sur les quatre premières analyses ministérielles de politiques publiques

Guaranteeing impartiality of reviews – Parliament feels that reviews should always be conducted by an independent third party, preferably one from outside government itself.

No formal reaction regarding follow-up – Usefulness of policy reviews is thought to increase if a policy review is accompanied by a formal reaction of the Council of Ministers as it is sent to Parliament.

Inconsistent evaluation planning – Because there is no requirement regarding the frequency of reviews being held, some policy reviews are postponed to too long a horizon. Parliament suggests the Ministry of Finance to strengthen its central guidance on this point or to re-institute the requirement to review every five years, be it on a comply or explain basis.

Timing of the evaluation – Two of the four policy reviews examined aren't genuine ex-post evaluations as they review policies that started only recently. As a result, there is not enough reliable performance information available. According to Parliament, this calls for stronger central guidance by the Ministry of Finance as well. On a separate note, Parliament asks for a mid-term review on the progress concerning all priorities of the Coalition Agreement.

Quality of analysis – The quality and the degree to which the ten questions are answered is sometimes disappointing. Once again Parliament's calls for more central guidance from the Ministry of Finance.

Source : Maarten de Jong, *Assessing the PART, An analysis of OMB's program assessment rating tool and comparison to the NL policy review*, avril 2008.

Les éléments ci-après peuvent également être soulignés :

- le fait d'avoir supprimé l'obligation d'évaluer toutes les politiques publiques au moins une fois tous les cinq ans – même si une période de cinq à sept ans a été maintenue à titre indicatif dans les directives émanant du ministère des finances – a effectivement ralenti le rythme des travaux d'évaluation par rapport à la période antérieure à 2006. A la fin de l'année 2007, seulement 18 analyses ministérielles de politiques publiques avaient été menées à bien, couvrant 35 programmes (*sub-articles*) – ce qui impliquerait une durée de 20 ans pour analyser l'ensemble des politiques publiques ;
- sur 18 analyses ministérielles de politiques publiques, seulement 11 ont répondu explicitement aux questions posées, les autres ayant opté pour une reformulation des questions ou un simple renvoi à certaines parties du document d'évaluation ;
- seulement cinq analyses, sur 18, ont débouché sur des recommandations explicites et, sur ces cinq analyses, seulement trois ont décliné ces recommandations en termes budgétaires ;
- un tiers des 18 analyses examinées ont été conduites dans les faits exclusivement par les ministères concernés, sans implication d'experts indépendants ou de hauts fonctionnaires du ministère des finances. Plusieurs ont été sous-traitées à des prestataires privés, théoriquement non subordonnés aux ministères mais dont l'impartialité vis-à-vis de leurs clients peut être mise en doute ;
- l'implication du ministère des finances est en limitée à l'approbation *a priori* du programme pluri-annuel des analyses ministérielles de politiques publiques et au visa des pré-rapports d'évaluation avant leur transmission au Parlement. Seules un tiers des 18 analyses ministérielles achevées fin 2007 ont associé des hauts fonctionnaires du ministère des finances.

Un accord récent conclu entre les ministères, le Parlement et la Cour nationale d'audit a permis de compléter le dispositif des analyses de politiques publiques de la façon suivante :

- une annexe aux rapports de performance présentés chaque année au Parlement précisera les conséquences tirées des travaux d'évaluation menés à bien sur le champ d'attributions du ministère concerné (*lessons learned section*) ;
- tous les ministères sont désormais tenus d'annexer à leur rapport annuel de performance au minimum une analyse ministérielle de politiques publiques, qui a vocation à être inscrite à l'ordre du jour de la discussion budgétaire relative au ministère concerné ;
- chaque année, le débat sur les comptes rendus par le Gouvernement au Parlement sera en partie consacrée à un petit nombre de priorités issues de l'accord de gouvernement (*Coalition Agreement*), désignées un an auparavant et qui, théoriquement, auront fait l'objet dans l'intervalle d'au moins une analyse ministérielle de politiques publiques ;
- les deux premières mesures prendront effet dès 2008 avec des expériences pilotes conduites par les ministères de la santé, de l'agriculture et des affaires étrangères. La troisième mesure entrera également en vigueur dès 2008.

C. L'évaluation par le ministère des finances : les revues interministérielles de politiques publiques

De son côté, le ministère des finances et, en son sein, l'inspection des finances, est le chef de file dans la conduite des revues interministérielles de politiques publiques, dont la méthodologie est la suivante :

- les revues interministérielles de politiques publiques sont des travaux d'aide à la décision pour l'avenir plus que des analyses rétrospectives des politiques publiques dans le passé. A leur création, en 1995, elles avaient obligatoirement pour finalité une réduction de 20% du coût de la politique publique considérée. Mais cette disposition a été ensuite supprimée de façon à orienter les travaux avant tout sur l'efficacité et l'efficacité des politiques publiques ;
- les revues interministérielles de politiques publiques font l'objet d'une lettre de mission du gouvernement, sur le fondement d'une programmation annexée au projet de budget présenté au Parlement au mois de septembre. La lettre de mission engage aussi bien le ministre concerné que le ministre des finances et le Premier ministre ;
- les revues sont confiées à des commissions incluant des hauts fonctionnaires du ministère des finances, des représentants du ministère concerné et des experts indépendants, issus par exemple du bureau de la prévision (*Central Planning Bureau*) ou du conseil scientifique des politiques publiques (*Scientific Board of Government Policy*) ;
- les commissions chargées de conduire les revues interministérielles sont présidées par une personnalité indépendante, souvent un ancien haut fonctionnaire ou un ancien responsable politique. Leur secrétariat est assuré par l'inspection des finances ou conjointement par le ministère des finances et le ou les ministères concernés ;
- il ne peut être opposé aucune limite aux travaux des évaluateurs, qui peuvent formuler toutes propositions quels que soient les dispositifs en place, la législation en vigueur et les intérêts en présence ;
- la finalité des revues interministérielles étant l'aide à la décision, les évaluateurs doivent présenter au gouvernement plusieurs options. Le choix de l'option retenue revient au seul gouvernement et les évaluateurs ne doivent pas prendre partie entre les différentes options proposées ;
- une fois achevés, les rapports sont rendus publics et adressés au Parlement accompagnés d'une lettre du gouvernement explicitant les suites qu'il compte donner aux travaux d'évaluation.

La principale difficulté à laquelle est aujourd'hui confronté le ministère des finances dans la conduite des revues de politiques publiques est la résistance des ministères, qui cherchent à éviter les revues ou à entraver le travail des évaluateurs.

Il est vrai que le ministre des finances, en dépit de ses fonctions interministérielles éminentes, n'est qu'un ministre parmi d'autres au sein d'un gouvernement souvent issu d'une coalition à l'équilibre politique particulièrement fragile. Il n'a donc pas l'ascendant qu'ont des entités assurant des fonctions budgétaires directement rattachées au chef de l'exécutif³.

Toutefois, l'existence de services ministériels d'audit interne relativement indépendants des ministres et le rôle que joue le ministère des finances lui-même dans la coordination des travaux de ces services est une garantie de pouvoir accéder aux données disponibles et pertinentes pour la détermination et la conduite des travaux d'évaluation des politiques publiques.

³ Comme l'*Office of Management and Budget* aux États-Unis.

CONCLUSION

Le système d'audit et d'évaluation de l'administration néerlandaise présente trois traits saillants.

En premier lieu, l'organisation de la fonction d'audit est conforme au modèle générique issu des normes internationales partagées avec le secteur privé. Les audits sont conduits principalement sur la fonction comptable et financière et, pour ce qui est des auditeurs internes, s'étendent à la dimension opérationnelle. Des comités d'audit ministériels approuvent le programme de travail des auditeurs internes et garantissent leur indépendance. Les audits internes comptables et financiers sont réutilisés dans un second temps par l'auditeur externe afin de procéder à la certification des comptes. L'auditeur externe réalise par ailleurs des audits de performance dont la finalité est d'apprécier l'efficacité et l'efficacités des politiques publiques. L'ensemble est soumis à un cadre juridique unique, issu de la loi relative au budget et aux comptes publics, qui traite aussi bien des missions de la Cour nationale d'audit que des attributions des auditeurs internes dans l'administration. Contrairement à la situation observée dans d'autres pays, la certification des comptes est un sujet qui suscite un intérêt prononcé de la part des membres du gouvernement comme du Parlement.

En deuxième lieu, les outils et les méthodes de l'évaluation des politiques publiques ont été considérablement modernisés durant les dernières années. L'évaluation des politiques publiques est considérée aux Pays-Bas comme faisant partie intégrante de la conception et du pilotage des politiques publiques. Parallèlement aux audits de performance conduits par la Cour nationale d'audit, le pouvoir exécutif a donc fait du développement de l'évaluation une priorité, notamment pour tenir compte des lacunes et des limites du pilotage des politiques publiques par la performance. Longtemps le fait des seuls ministères, l'évaluation des politiques publiques est désormais de plus en plus encadrée au niveau interministériel par le ministère des finances. Les analyses ministérielles de politiques publiques sont conduites sous l'autorité des ministères avec l'appui du ministère des finances. Les revues interministérielles de politiques publiques sont conduites par des équipes appuyées par l'inspection des finances, service de la direction générale du budget, et associant hauts fonctionnaires du ministère des finances, hauts fonctionnaires du ministère concerné et personnalités indépendantes. Enfin, le ministère des finances lui-même a développé en son sein une capacité d'évaluation des politiques publiques qui lui permet d'aborder plus favorablement les négociations budgétaires avec les autres ministères.

En troisième lieu, le ministère des finances joue donc un rôle central pour ce qui est aussi bien de l'audit que de l'évaluation. Son service d'audit interne est chargé d'auditer les comptes consolidés de l'Etat, ce qui l'amène à connaître des comptes rendus par les autres ministères. Le ministère des finances encadre par ailleurs le travail des auditeurs internes des ministères sur le plan méthodologique et en anime et en coordonne le travail au travers du conseil interministériel des auditeurs internes. Le ministère des finances est à l'initiative du projet, en cours mais encore incertain, de fusion à terme de l'ensemble des services ministériels d'audit interne en un unique service interministériel, qui serait placé sous son autorité. En ce qui concerne l'évaluation, le ministère des finances en est également l'acteur principal, puisqu'en son sein, l'inspection des finances, composante de la direction générale du budget, en assure l'encadrement méthodologique lorsqu'il s'agit des analyses ministérielles de politiques publiques et le pilotage pour ce qui est des revues interministérielles de politiques publiques. Au total, l'audit comme l'évaluation sont perçus comme des instruments au service d'une gestion publique modernisée et d'une efficacité et d'une efficacité accrues des politiques publiques. Il est donc normal que le ministère des finances soit le chef de file interministériel sur les fonctions d'audit interne comme sur celles d'évaluation.

PIÈCE JOINTE N°1 : L'INSPECTION DE L'EMPLOI ET DES REVENUS

L'inspection de l'emploi et des revenus est une agence administrative placée sous la tutelle du ministère des affaires sociales. Sa mission est de s'assurer du bon emploi des ressources allouées par le ministère aux collectivités territoriales et à d'autres entités afin de mettre en œuvre la politique d'assurance sociale en vigueur. Le ministère lui-même est donc exclu de son champ de compétence : l'inspection de l'emploi et des revenus est le bras armé du ministère pour aller s'assurer de l'activité d'opérateurs concourant à la mise en œuvre de sa politique.

Le statut d'agence administrative ménage une indépendance à l'inspection vis-à-vis du ministère. Sa gestion, notamment des ressources humaines, est autonome. Son responsable, qui porte le titre d'inspecteur général, est nommé par la Reine après avis et consentement du Parlement. Il lui incombe la responsabilité de signer les rapports de l'inspection, d'arrêter son programme de travail et de rendre des comptes au travers des différents rapports d'activité. Le ministre a formellement autorité sur l'inspection, sauf en ce qui concerne son programme de travail et le contenu de ses rapports.

L'inspection détermine seule son programme de travail, sur le fondement d'une appréciation des risques encourus dans la mise en œuvre de la politique du ministère des affaires sociales et à la suite de consultations avec le ministre et le Parlement. Le programme de travail de l'inspection est présenté chaque année au Parlement et au ministre. Le ministre ne peut le modifier qu'avec l'assentiment du Parlement – situation rarissime dans la pratique compte tenu des consultations préalables.

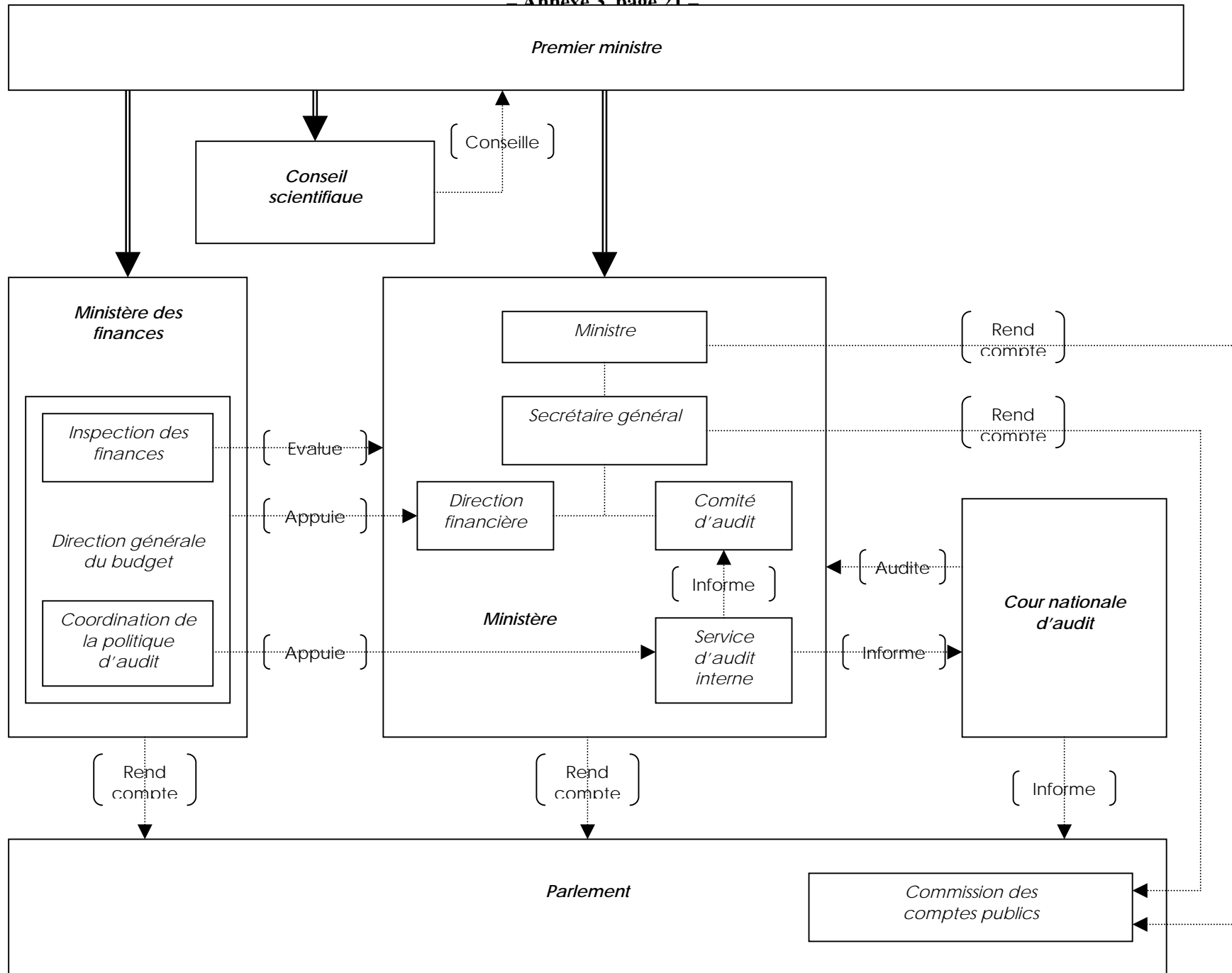
Longtemps mobilisée sur des considérations de régularité, l'inspection a dû adapter ses méthodes de travail à l'assouplissement tendanciel du cadre des politiques sociales aux Pays-Bas. Désormais, elle se concentre de plus en plus sur des problématiques d'efficacité et d'efficacités dans la mise en œuvre de ces politiques par les opérateurs concernés. Les diagnostics formulés dans les rapports font l'objet d'une procédure contradictoire avec les responsables des entités inspectées, dont le point de vue est intégré au rapport ou mentionné en annexe de celui-ci.

Les rapports de l'inspection sont systématiquement rendus publics, dans une logique de transparence de l'action publique. L'inspection recommande elle-même au ministre les rapports devant, selon elle, faire l'objet d'une transmission expresse au Parlement. Si le ministre ne suit pas spontanément cette recommandation, il est tenu de procéder à la transmission à titre obligatoire passé un délai de quatre semaines.

Les rapports se bornent à formuler un diagnostic sur la situation constatée, dans une logique de signalement, et se gardent de toute recommandation ou proposition – qui seraient considérées comme une atteinte à l'indépendance de l'inspection. En conséquence, il revient au ministre, au Parlement, à la presse ou aux citoyens de s'emparer des conclusions des rapports de l'inspection pour en tirer toutes les conséquences. A la suite de leurs rapports, tout au plus les membres de l'inspection consentent-ils à assurer une fonction de conseil en toute informalité et sans que cela donne lieu à l'établissement d'un document écrit.

L'inspection de l'emploi et des revenus compte environ 190 employés, dont la moyenne d'âge est actuellement de 49 ans – compte tenu du tarissement des recrutements dus aux restrictions budgétaires – et donc les profils sont variés : professionnels de la gestion publique, économistes, comptables, sociologues et politologues. Lorsqu'ils quittent l'inspection, ses anciens employés rejoignent l'administration, des sociétés privées de conseil ou encore créent leur propre société. L'inspection de l'emploi est organisée en sept services d'inspection et trois services de soutien et support. Chaque service d'inspection est spécialisé sur l'une des composantes du programme stratégique de l'inspection.

PIÈCE JOINTE N°2 : SCHEMA GÉNÉRAL D'ORGANISATION



ANNEXE 4

LE ROYAUME-UNI

SOMMAIRE

INTRODUCTION.....	1
I. ORGANISATION ET POSITIONNEMENT DES DIFFÉRENTES FONCTIONS.....	1
A. LES DÉPARTEMENTS MINISTÉRIELS ET AGENCES	1
B. LE DÉPARTEMENT DU TRÉSOR (<i>HM TREASURY</i>).....	3
C. LE PREMIER MINISTRE.....	4
D. L'AUDITEUR EXTERNE : LE <i>NATIONAL AUDIT OFFICE</i>	4
E. LE PARLEMENT.....	5
II. L'AUDIT	6
A. LE CADRE GÉNÉRAL.....	6
B. L'AUDIT EXTERNE	7
1. <i>Les audits financiers</i>	7
2. <i>Les reviews of departmental systems</i>	9
3. <i>Les value for money audits</i>	10
4. <i>La détermination du programme de travail</i>	12
5. <i>Les processus qualité</i>	12
6. <i>Les indicateurs de performance</i>	13
C. L'AUDIT INTERNE DANS LES MINISTÈRES.....	15
1. <i>Les normes applicables à l'audit interne</i>	15
2. <i>Les spécificités des normes de l'audit interne dans l'administration</i>	15
3. <i>Les comités d'audit</i>	16
D. AUDIT ET CONSEIL.....	17
III. L'ÉVALUATION.....	18
A. L'ÉVALUATION DE LA DÉPENSE PUBLIQUE : LES <i>SPENDING REVIEWS</i>	18
B. L'ÉVALUATION DES SERVICES PUBLICS : LES <i>PRIORITY REVIEWS</i>	20
C. L'ÉVALUATION DE LA STRATÉGIE ET DE L'ENCADREMENT DES MINISTÈRES : LES <i>CAPABILITY REVIEWS</i>	20
CONCLUSION.....	25
PIÈCE JOINTE N°1 : DÉCLARATION DE CERTIFICATION DES COMPTES À L'ATTENTION DU PARLEMENT.....	26
PIÈCE JOINTE N°2 : SCHEMA GENERAL D'ORGANISATION.....	28

A l'occasion d'un séjour à Londres, la mission a rencontré des interlocuteurs au sein de différentes structures de l'administration britannique : un représentant de la *Prime Minister Delivery Unit* et le responsable de l'unité de l'assurance, du contrôle et des risques du *Treasury*. Elle a également rencontré des représentants du *National Audit Office*, auditeur externe de l'administration de l'Etat, ainsi que le secrétaire (*clerk*) de la commission parlementaire des comptes publics (*Committee of Public Accounts*). Enfin, elle a échangé sur la problématique de l'audit dans le secteur public au Royaume-Uni avec une représentante du *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* (CIPFA).

La présente annexe rend compte de façon détaillée de ces investigations. Sa première partie est consacrée à décrire l'ensemble du système institutionnel britannique du point de vue de l'audit et de l'évaluation. Les parties suivantes approfondissent les thématiques particulières de l'audit, puis de l'évaluation, à travers l'exploitation d'une documentation abondante reprise dans des tableaux et encadrés. La conclusion de la présente annexe a pour objet de tirer les principaux enseignements du système britannique tel qu'appréhendé par la mission.

I. ORGANISATION ET POSITIONNEMENT DES DIFFÉRENTES FONCTIONS¹

A. Les départements ministériels et agences

Les départements ministériels (*ministerial departments*) sont placés sous l'autorité d'un ministre (*Secretary of State*), membre du *Cabinet*. Le ministre est généralement entouré de ministres délégués (*Junior Ministers*) chargés de l'assister dans ses fonctions politiques et de le représenter sur certains dossiers ou auprès de certains interlocuteurs.

L'administration d'un département ministériel est placée sous l'autorité d'un haut fonctionnaire portant le titre de *Permanent Secretary* et dont la nomination est théoriquement affranchie de toute considération politique. Conformément aux principes régissant l'organisation et le fonctionnement de l'administration britannique, le *Permanent Secretary* porte le titre d'*Accounting Officer*. A ce titre, il est chargé de rendre des comptes au nom du ministère devant la commission des comptes publics de la Chambre des Communes (*House of Commons Public Accounts Committee* ou PAC) – du moins en ce qui concerne l'organisation et le fonctionnement du ministère, comme le montre l'encadré ci-après, à l'exclusion de toute question politique. Tout comme les ministres, les *Permanent Secretaries* sont donc investis d'une responsabilité directe devant le Parlement.

Encadré – Responsabilité des *Permanent Secretaries* devant le Parlement

The minister in charge of the department is responsible and answerable to Parliament for the exercise of the powers on which the administration of department depends. He or she has a duty to Parliament to account, and to be held to account, for the policies, decisions and actions of the department including its executives agencies.

Under the minister, the head of department, as its Accounting Officer, is personally responsible and accountable to Parliament for the management and organisation of the department, including the use of public money and the stewardship of its assets.

(...)

The official at the head of the department is normally appointed as its Accounting Officer (AO). The Accounting Officer should establish and document a clear allocation of responsibilities amongst officials in the department, but he or she retains personal responsibility and accountability to Parliament for:

- *propriety and regularity;*
- *prudent and economical administration;*
- *avoidance of waste and extravagance;*
- *efficient and effective use of available resources; and*
- *the organisation, staffing and management of the department.*

Source : *HM Treasury*, Corporate governance in central government departments: code of good practice, 2005.

¹ Cf. le schéma général d'organisation en pièce jointe.

Pour exercer son autorité sur le ministère, le ministre est obligatoirement assisté d'un conseil d'administration (*corporate board*), présidé par le *Permanent Secretary*, et qui inclut obligatoirement des personnalités n'exerçant pas de responsabilités au sein du ministère (*independent non-executive members*).

Encadré – Le Board

Each department should be managed by an effective board which, within the strategic framework set by the minister (or, in the case of a non-ministerial department, by legislation), supports the head of the department by advising ministers and taking ownership of the department's performance.

(...)

The board should have a balance of skills and experience appropriate to directing the business of the department.

(...)

The board should include independent non-executive members to ensure that executive members are supported and constructively challenged in their role.

(...)

The board should ensure that effective arrangements are in place to provide assurance on risk management, governance and internal control. In this respect, the board should be independently advised by:

- *An audit committee chaired by an independent non-executive member;*
- *An internal audit service operating in accordance with Government Internal Audit Standards.*

Source : HM Treasury, Corporate governance in central government departments: code of good practice, 2005.

Le conseil d'administration du ministère est tenu de s'assurer de la gestion des risques et de la mise en place d'un contrôle interne adapté. Pour cette raison, il est flanqué d'un comité d'audit (*audit committee*), obligatoirement présidé par une personnalité n'exerçant pas de responsabilités au sein du ministère (*independent non-executive member*). Le comité d'audit, indépendant du conseil d'administration comme du ministre, est chargé de surveiller l'activité du service d'audit interne du ministère (*internal audit service*), qui accomplit sa mission lui aussi en toute indépendance dans le cadre des normes *Government Internal Audit Standards*.

Le dispositif dans son ensemble permet à l'*Accounting Officer* d'établir chaque année une déclaration relative au contrôle interne au sein du ministère, dont le texte figure dans l'encadré ci-après. La déclaration permet de rendre compte de la gestion des risques et des contrôles associés, qui doivent être intégrés à l'activité de l'organisation aux différents échelons.

Encadré – Le Statement on Internal Control (SIC)

"I have responsibility for reviewing the effectiveness of the system of internal control. My review (...) is informed by the work of the internal auditors and the executive managers (...) and comments made by the external auditors (...). I have been advised on the implications of the result of my review of the effectiveness of the system of internal control by the board, the Audit Committee (...) and a plan to address weaknesses and ensure continuous improvement of the system is in place."

Source : HM Treasury, 2008.

Par ailleurs, les départements ministériels sont tous dotés d'une entité, le plus souvent une direction d'administration centrale, chargée de la stratégie, de la performance ou de l'évaluation, dont la principale mission est la collecte et le traitement des données statistiques relatives à l'activité du ministère. Tel est le cas, par exemple, du *Department for Children, Schools and Families*, doté d'une direction de la stratégie, de la performance et de l'analyse.

Une partie de l'administration britannique est organisée sous la forme d'agences (*executive agencies*), placées sous la tutelle des départements ministériels. Une agence bénéficie d'une large autonomie de gestion dans l'exercice de ses missions opérationnelles, dont elle rend compte à un ou plusieurs ministres. Les départements ministériels de tutelle sont compétents pour allouer aux agences les ressources nécessaires à leur fonctionnement et pour en déterminer la stratégie. L'organisation et le fonctionnement des agences sont régis selon les mêmes principes que ceux qui s'appliquent aux départements ministériels. En particulier, le dirigeant d'une agence porte le titre d'*Accounting Officer* et est responsable devant le Parlement comme le sont les *Permanent Secretaries* des ministères.

Il existe également des départements non-ministériels, affranchis de toute intervention politique pour des motifs tenant à la nature de leurs missions et aux prérogatives qui s'y attachent. Ainsi de l'administration fiscale (*HM Revenue and Customs*), de l'office de lutte contre la fraude (*Serious Fraud Office*) ou encore de l'administration statistique (*UK Statistical Authority*). Comme les agences, les départements non-ministériels sont dirigés par des hauts fonctionnaires directement responsables devant le Parlement.

B. Le département du Trésor (*HM Treasury*)

HM Treasury exerce les attributions très larges, qui incluent aussi bien l'économie que les finances ou le budget. A ce dernier titre, il remplit des missions éminentes à l'échelle interministérielle aussi bien en ce qui concerne la gestion publique que l'audit ou l'évaluation.

Au sein d'*HM Treasury*, un rôle central revient au comptable central du Trésor (*Treasury Officer of Accounts*), haut fonctionnaire membre de la direction des services publics et de la croissance (*Public Services and Growth Directorate*) qui a pour attribution de superviser à l'échelle interministérielle les relations avec le Parlement sur toute question touchant aux finances publiques. A ce titre, le *Treasury Officer of Accounts* est l'interlocuteur privilégié des *Accounting Officers* des différents départements ministériels. Il édicte les principes régissant l'organisation et le fonctionnement de l'administration et les explicite dans des documents tels que *Managing Public Money*. Il diffuse des instructions particulières par l'intermédiaire de lettres aux *Accounting Officers* (*Dear Accounting Officer letters*). Il assure enfin des missions de conseil sur toutes questions touchant à la gestion des finances publiques.

Un autre service, intitulé *Assurance, Control and Risks*, est chargé d'édicter les normes d'audit interne dans l'administration, ou *Government Internal Audit Standards* (GIAS), qui s'imposent à l'ensemble des auditeurs internes des départements ministériels et des agences. Il établit également les guides de bonnes pratiques (*good practice guidance*), dont le suivi est fortement recommandé pour tous les auditeurs soumis aux normes GIAS. Les guides disponibles sont consacrés à l'élaboration des stratégies d'audit, aux activités de conseil, à l'établissement des rapports, à l'appréciation des risques ou encore aux relations avec les auditeurs externes. Un manuel permet également aux responsables des services d'audit interne de s'assurer de la formation de leurs collaborateurs. Au travers de ce service, *HM Treasury* sert donc de plate-forme d'expertise et de diffusion des bonnes pratiques pour tout ce qui concerne l'activité des comités ministériels d'audit et des services ministériels d'audit interne.

Enfin, une troisième composante d'*HM Treasury*, la *Prime Minister Delivery Unit* (PMDU), est chargée du pilotage des politiques publiques par la performance et de leur évaluation. Créée en 2001 à l'initiative de Tony Blair, elle était, jusqu'au remplacement de ce dernier par Gordon Brown, rattachée directement au Premier ministre pour l'assister dans le pilotage des politiques publiques comptant au nombre de ses priorités personnelles. A son installation au 10, Downing Street, Gordon Brown a souhaité élargir les missions de la PMDU à l'ensemble des politiques publiques et la rattacher à *HM Treasury*, de façon à en articuler les missions avec la fonction budgétaire.

C. Le Premier ministre

Le Premier ministre, *leader* du parti majoritaire à la Chambre des Communes, gouverne collégialement avec le *Cabinet*, dont tous les membres sont tenus de rendre des comptes devant le Parlement. Le travail interministériel au niveau du *Cabinet* se déroule dans le cadre de comités interministériels (*Cabinet Committees*), subdivisions du *Cabinet* chargées de définir et de conduire la politique gouvernementale pour le compte du Premier ministre. Les *Cabinet Committees* sont présidés soit par un ministre, soit par le Premier ministre lui-même. Le *Cabinet*, ultime instance d'arbitrage, n'a ainsi à connaître que des dossiers les plus importants ou les plus délicats.

Pour conduire l'action gouvernementale, le Premier ministre et le *Cabinet* s'appuient sur une structure de coordination, le *Cabinet Office*, dirigée par un membre du *Cabinet* placé auprès de lui (le *Minister for Cabinet Office*), à laquelle sont également rattachés les membres du gouvernement chargés de fonctions transversales ou travaillant auprès du Premier ministre.

Le *Cabinet Office* est le complément d'*HM Treasury* pour régler et conduire à l'échelle interministérielle l'action du gouvernement dans son ensemble. Les trois missions du *Cabinet Office* sont l'appui du Premier ministre dans la définition et la réalisation des objectifs de la politique gouvernementale, l'appui au *Cabinet* afin d'assurer la cohérence, la qualité et l'efficacité de l'action des différents ministères et enfin l'encadrement et la gestion de la fonction publique (*Civil Service*) au service de l'action du Gouvernement. Pour remplir ces missions, le *Cabinet Office* assure des fonctions de secrétariat auprès des différents comités interministériels.

Parmi les entités qui composent le *Cabinet Office*, le *Parliamentary Counsel Office* est chargé de préparer les textes de loi soumis pour discussion au Parlement, tandis que l'*Economic and Domestic Affairs Secretariat* et l'*European Secretariat* assurent des fonctions de coordination interministérielle sur les dossiers de leur compétence.

Toujours au sein du *Cabinet Office*, la *Strategy Unit* est chargée d'identifier et analyser les grands enjeux auxquels est confronté le Royaume-Uni et de concevoir des éléments de stratégie pour y faire face. A ce titre, elle remplit des missions de conseil auprès du Premier ministre sur la conception des politiques publiques et auprès des départements ministériels pour la définition de leurs propres stratégies. Pour conduire ses travaux, elle recourt aux outils statistiques et socio-économiques, selon une méthode empruntant à la recherche en sciences sociales.

Depuis le rattachement de la PMDU à *HM Treasury*, le Premier ministre n'est plus directement impliqué dans l'évaluation des politiques publiques.

D. L'auditeur externe : le *National Audit Office*

la fonction d'audit externe relève du *National Audit Office*, service à disposition du *Comptroller & Auditor General* (C&AG), officier de la Chambre des Communes est chargé de l'audit externe et de l'évaluation de l'administration pour le compte du Parlement. La mission du C&AG est double : d'une part, il est chargé de certifier que les comptes rendus par les *accounting officers* sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle de la situation financière des ministères ; d'autre part, il concourt à l'évaluation de l'action du gouvernement par la réalisation d'audits de performance de certaines politiques publiques et des entités qui les mettent en œuvre.

Le C&AG bénéficie de garanties d'indépendance particulièrement affirmées puisque, sous le régime en vigueur depuis 1983 (*National Audit Act*), il bénéficie d'une nomination à vie par la Reine sur proposition du Parlement et d'une totale liberté dans l'organisation de ses services tout comme dans l'élaboration de son programme d'audit. Ce programme n'est contraint que par le caractère obligatoire des missions de certification des comptes. Il fait par ailleurs l'objet d'échanges informels avec les membres de la commission des comptes publics de la Chambre des Communes (PAC). Tous les rapports du C&AG sont publics et font l'objet d'une communication à l'attention des médias. Le budget du NAO est alloué directement par le PAC, sans intervention du pouvoir exécutif.

Le NAO a pour mission d’auditer les états financiers présentés par les ministères, les agences, les entreprises publiques et l’ensemble de l’administration (*Whole of Government Accounts*) afin de certifier qu’ils sont réguliers, sincères et offrent une image fidèle de la situation financière des entités concernées. Au total, le NAO procède à l’audit des états financiers de quelque 500 entités, qui mobilise la majorité de ses ressources. Il réalise également une soixantaine de rapports par an concluant des *value for money audits*, qui dépassent la seule fonction comptable et financière pour s’intéresser aux performances des politiques publiques de l’administration dans son ensemble.

L’organisation du NAO obéit aux principes généraux de la *corporate governance* en vigueur dans l’administration britannique. Comme les départements ministériels et les agences, le NAO est doté d’un conseil d’administration, d’un comité d’audit et d’un auditeur interne. Il fait également l’objet à échéance régulière d’un audit externe par un professionnel désigné par la *Public Accounts Commission* (distincte du *Committee of Public Accounts*), la commission du Parlement compétente pour surveiller l’activité du NAO. Il emploie 850 personnes, dont 530 auditeurs financiers certifiés, membres d’une association professionnelle ou en cours de formation.

Un scandale ayant provoqué la démission du C&AG au début de l’année 2008 a conduit à réfléchir à son régime de responsabilité et au statut de ses services. Une loi actuellement en discussion au Parlement devrait ménager plusieurs évolutions importantes : reconnaissance de l’existence du NAO en tant que tel – alors qu’auparavant seul le C&AG lui-même avait une existence légale ; mise en place d’un comité directeur du NAO pouvant exercer un contrôle sur l’action individuelle du C&AG – mais pas sur les travaux d’audit en tant que tels ; limitation à dix ans de la durée du mandat du C&AG.

Il est à noter qu’une institution spécifique, l’*Audit Commission*, a pour mission d’auditer les collectivités territoriales, qui échappent par conséquent aux attributions du NAO.

E. Le Parlement

Le Parlement joue un double rôle en matière d’audit et d’évaluation, au travers de deux instances aux fonctions particulières : d’une part, le *Committee of Public Accounts* et, d’autre part, la *Public Accounts Commission*.

Le *Committee of Public Accounts* est l’acteur parlementaire central en matière de contrôle parlementaire. C’est lui qui est destinataire des rapports d’audit financier réalisés par le NAO dans le cadre de sa mission de certification des comptes. Il examine également les rapports concluant les *value for money audits* réalisés par le NAO pour s’assurer du bon emploi des ressources publiques par l’administration. Le *Committee of Public Accounts* consacre environ 50 réunions par an à l’audition du C&AG et des représentants du Gouvernement et de l’administration sur le fondement des rapports d’audit réalisés par le NAO. Le NAO assiste également le *Committee of Public Accounts* pour le suivi des recommandations formulées à la suite de ses rapports.

Les modalités d’élaboration des rapports de *value for money audits* marquent bien que le C&AG, quoique libre de la détermination de son programme d’audit et de la formulation de ses recommandations, est au service du Parlement.

Lorsqu’un rapport est inscrit à l’ordre du jour du *Committee of Public Accounts*, il donne lieu à un *briefing* à l’attention du président de la commission, puis à des auditions publiques auxquelles sont convoquées, outre le C&AG lui-même, les ministres et secrétaires généraux concernés ainsi que toutes autres personnalités susceptibles d’éclairer les parlementaires sur le point à l’ordre du jour. Au terme de ces auditions, le C&AG est chargé par le Parlement d’établir un nouveau rapport, dont les conclusions sont à la discrétion des parlementaires, sont endossées par eux et font ensuite l’objet d’une communication spécifique à l’attention des médias.

Une fois le rapport du *Committee of Public Accounts* publié, le gouvernement est tenu d'y apporter des réponses et d'indiquer comment et dans quel délai il compte procéder à la mise en œuvre des recommandations qui lui sont adressées. Le NAO évalue la réponse du gouvernement, puis assure le suivi de la mise en œuvre des recommandations. En général, un nouvel audit programmé un ou deux ans plus tard permet de faire un point complet sur la situation puis de rendre compte à nouveau au *Committee of Public Accounts*.

Le NAO n'entretient *a priori* aucun lien avec les commissions parlementaires autres que le *Committee of Public Accounts*. De cette façon, il se considère comme affranchi des discussions en opportunité sur les politiques publiques, qui n'ont pas leur place dans l'enceinte du PAC et sont réservées aux autres commissions parlementaires, aux attributions plus politiques.

La *Public Accounts Commission* est quant à elle l'autorité de surveillance du NAO. C'est elle qui assure le suivi et le contrôle de l'action individuelle des dirigeants du NAO, alloue les fonds nécessaires à son fonctionnement, désigne un *accounting officer* en son sein et commande les prestations d'audit externe destinées à s'assurer de la qualité du contrôle interne mis en place au sein du NAO.

En marge de son travail pour le *Committee of Public Accounts*, le NAO peut aussi réaliser des analyses et dispenser des conseils individuellement aux membres du Parlement qui en font la demande, soit au travers de réponses à leurs questions, soit à l'aide d'un rapport complet sur la question en objet de la saisine.

II. L'AUDIT

A. Le cadre général

Contrairement aux Etats-Unis, il n'existe pas au Royaume-Uni de référentiel de normes unique et commun à l'ensemble des auditeurs du secteur public. Le NAO applique à son activité d'audit financier les normes internationales fixées par le référentiel *International Standards of Auditing* (ISA). L'*Audit Commission*, compétente pour auditer les collectivités territoriales, a fait établir ses propres normes dans le cadre du *Chartered Institute of Public Financial Accountants* (CIPFA). Enfin, *HM Treasury* a établi des normes applicables à l'audit interne au sein de l'administration britannique, les *Government Internal Audit Standards*.

Les normes comptables applicables à l'administration sont aujourd'hui fondées sur les normes comptables applicables au secteur privé au Royaume-Uni ou *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP). Les administrations publiques britanniques sont néanmoins en train de préparer l'adoption des normes *International Financial Reporting Standards* (IFRS), prévue à titre définitif pour 2011 et qui sera expérimentée pour la première fois en 2009². Les normes GAAP comme les IFRS s'ancrent directement dans les référentiels internationaux.

Elles viennent s'articuler avec un cadre de gestion publique consistant en une série de principes édictés selon l'approche de la normalisation comptable. Il s'agit bien de principes, non de règles. Ils sont donc susceptibles d'interprétation et, le cas échéant, de dérogation. Leur mise en œuvre n'est pas une obligation légale, mais un engagement de responsabilité vis-à-vis du Parlement, qui est le contrôleur ultime de la qualité de gestion publique au sein de l'administration.

La citation dans l'encadré ci-dessous est extraite du guide *Managing Public Money*, guide récemment substitué au code *Government Accounting*, dont l'origine remonte à 1921, et qui complète un autre guide intitulé *Corporate governance in central departments : code of good practice*. *Managing Public Money* est décliné dans un manuel technique consacré à la gestion financière, qui s'intitule *Financial Reporting Manual*.

² En 2008-2009, pour la première fois, les administrations, tout en continuant de rendre des comptes selon le régime actuel, devront établir une version de leurs états financiers conformes aux normes IFRS. Ces états financiers « à blanc » feront l'objet d'un examen par le NAO afin de lui permettre de s'assurer ultérieurement de la continuité des méthodes et de la qualité de la conversion du modèle actuel dans les normes IFRS.

Encadré – Statut du guide de gestion *Managing Public Money*

This document sets out the main principles for dealing with resources used by public sector organisations in the UK. Its origin lies in the requirements for departments in central government. Some of the specifics, especially those in the annexes, relate to England only rather than the devolved administrations which have their own detailed rulebooks. But the same basic principles generally apply in all parts of the UK public sector, with adjustments for context as necessary. And everyone working in public services in the UK should be aware of the need to manage and deploy public resources responsibly in the public interest.

Vital as these principles are, the advice in this document cannot stand forever. The law moves forward; the standards used in business and public life evolve; new techniques emerge; and public expectations change. Through all these shifts, Parliament rightly expects that public funds, whether raised through taxation or public sector charges, will be used properly. And Parliament looks to the Treasury to help the government and its public servants meet these expectations in a transparent, responsible and consistent fashion. So it will expect the guidance and standards in this document to be followed.

The duty to safeguard public funds is invariant. But how it is carried out will change over time. Public sector organisations can and should innovate in carrying out their responsibilities, using new technology and taking advantage of best practice in business efficiency. This could mean new kinds of organisation, new institutional arrangements or new delivery methods. Each will need to be evaluated and implemented carefully to protect Parliament's rights to authorise and oversee use of public resources. Nothing in this document is intended to prevent such healthy developments.

Nor should anything in this document discourage the application of sheer common sense.

Source : HM Treasury, Managing Public Money, 2007.

B. L'audit externe

Les audits réalisés par le NAO sont de deux types. Il s'agit, d'une part, des audits financiers et, d'autre part, des audits de performance ou *value for money audits*.

1. Les audits financiers

Les audits financiers réalisés par le NAO relèvent de sa mission de certification des comptes. Ils sont confiés à des auditeurs employés par le NAO lui-même ou par des cabinets privés d'audit ayant passé un marché avec lui. Les audits financiers portent sur les états financiers de quelque 500 entités : départements ministériels, agences, autres entités publiques.

En 2008 le NAO sera compétent pour la première fois pour auditer les états financiers présentés par les entreprises publiques. Le recours au NAO sera obligatoire pour les entreprises publiques à but non lucratif (*non-profit making companies*). Il sera optionnel pour les entreprises publiques à but lucratif (*profit making companies*), qui, compte tenu de leur statut, sont libres du choix de leur commissaire aux comptes et, en tout état de cause, sont tenues de rémunérer sa prestation.

Le NAO joue également un rôle dans la préparation des futurs comptes consolidés du gouvernement britannique (*Whole of Government Accounts*), qui seront présentés et audités pour la première fois en 2010 pour l'année comptable 2009-2010. L'établissement de ces comptes consolidés soulève de nombreuses difficultés du point de vue des normes comptables (*Generally Accepted Accounting Principles* ou GAAP).

La certification des comptes consiste, au travers d'opinions délivrées par l'auditeur (*audit opinions of financial statements*), à donner au Parlement une double assurance : d'une part, que les comptes présentés au Parlement sont réguliers (*the reporting requirements set down by the Treasury have been met*), sincères (*the financial situation is presented fairly*) et donnent une image fidèle de la situation financière de l'entité (*the financial situation is presented truthfully*) ; d'autre part, que les opérations sous-jacentes aux états financiers sont conformes aux règles édictées par le Parlement et toutes autres autorités (*regularity opinion*). Lorsque le NAO ne peut donner ces assurances, il émet des réserves (*the opinion is qualified*), détaillées dans un rapport au Parlement et examinées par le *Committee of Public Accounts*, comme le montre l'exemple détaillé dans l'encadré ci-dessous.

Encadré – Un exemple de certification avec réserves discutée par le Parlement

The Public Accounts Committee considered the C&AG's reports on the Revenue and Customs Prosecutions Office 2005-06 and 2006-07 resource accounts at a hearing in May 2008. The Reports explained the background of the C&AG's qualification of the opinion on the 2005-06 resource accounts and the impropriety in the appointment by the entity's Chief Operating Officer of his wife as an HR consultant. The Committee was advised by the Accounting Officer that the qualification of the 2005-06 resource accounts prompted the organisation to introduce a more transparent and cost-effective regime for paying counsel.

Source : National Audit Office, Annual Report 2008.

Un audit financier particulier, d'ailleurs évoqué dans l'encadré ci-dessus, est celui qui s'applique aux *Revenue Accounts* établis par les deux administrations chargées du recouvrement de l'impôt : *HM Revenue & Customs* et la *Driver Vehicle Licencing Agency*. Pour le NAO, l'audit des comptes rendus par ces deux administrations est l'occasion de mettre l'accent sur certains enjeux et risques particuliers présentés dans l'encadré ci-dessous et de prolonger les travaux d'audit financier par une approche relevant plus de l'audit de performance (*value for money audits*).

Encadré – Les priorités du NAO dans la réalisation du *Revenue Audit*

Maintaining effective tax administration – *this will be addressed through application of a 'whole of tax' approach in examining and reporting annually on principal tax streams. The Office will also undertake value for money examinations into specific aspects of tax administration.*

Understanding and closing the tax gap³ – *the Office has evaluated HMRC methodologies for measuring the tax gap and will focus on the department's strategies for reducing it.*

Customer service standards and the regulatory burden on taxpayers – *the Office will examine these issues within the context of its value for money programme, using HMRC customer surveys and research of taxpayer's experience.*

Delivering IT enabled change – *IT is the main driver behind improved tax administration and increased efficiency. The Office plans a major programme of information technology audit embracing high level governance as well as new developments such as the transfer of PAYE to the National Insurance Recording System and the Government Banking Project.*

Source : National Audit Office, Corporate Plan, June 2008.

Les audits financiers réalisés par le NAO sont en partie confiés à des prestataires issus de cabinets de conseil privés, à proportion de 30% des ressources allouées. L'encadré ci-dessous précise les motifs de ce recours par le NAO à des cabinets de conseil privés.

Encadré – Motifs du recours à des cabinets de conseil privé pour les audits financiers

The Office uses input from the firms to:

- *help it manage workload peaks and ensure that clients who wish to present their financial statements to Parliament before its summer recess can do so;*
- *provide specialist expertise in particular areas, for example knowledge of the banking sector for the audit of National Savings and Investments; and*
- *allow it to benchmark methodologies and costs.*

Source : National Audit Office, Corporate Plan, June 2008.

Le NAO suit pour chacun de ses audits le budget, les coûts, les échéances et les résultats, ce qui lui permet d'estimer le coût complet moyen d'un audit financier à environ 75 000 livres. Le tableau ci-après montre le coût complet de différents audits financiers tels qu'estimé par le NAO.

³ Le *tax gap* est le montant des créances fiscales non recouvrées.

Tableau 1 – Coût complet des audits financiers conduits par le NAO

Type de compte	Coût complet moyen	Coût d'un audit complexe
<i>Resource account</i>	£200,000	<i>£2.3 million – Ministry of Defence £1.6 million – Department for Work and Pensions</i>
<i>Executive agency</i>	£70,000	<i>Over £200,000 – Highways Agency, Courts Service, Defence Procurement</i>
<i>Non-departmental public bodies</i>	£50,000	<i>£0.8 million – Nuclear Decommissioning Authority £0.7 million – National Savings £0.5 million – Jobcentre Plus</i>

Source : National Audit Office, Corporate Plan, June 2008.

Le calcul du coût complet d'un audit financier permet au NAO de facturer le coût de ses travaux aux entités dont il audite les comptes – à l'exception des départements ministériels et des agences qui leur sont rattachées. Des difficultés se font jour du fait des contraintes budgétaires des entités concernées, souvent réticentes à l'idée de rémunérer le NAO pour ses travaux d'audit. Le NAO conserve néanmoins l'objectif de généraliser la facturation de ses audits financiers aux entités auditées.

Les normes applicables aux audits financiers imposent au NAO comme aux auditeurs internes un processus d'assurance qualité de leurs travaux, conçu pour s'assurer du respect par l'entité d'audit des normes professionnelles applicables. L'encadré ci-après présente la teneur de l'assurance qualité en vigueur au sein du NAO. Il montre que la qualité des travaux d'audit tient, d'une part, à celle des ressources humaines, d'autre part, au respect des normes éthiques et professionnelles en vigueur et, enfin, au pilotage de l'activité d'audit par la performance.

Encadré – Assurance qualité des audits financiers au sein du NAO

The National Audit Office's quality assurance arrangements (...) relate to establishing, and monitoring adherence to, policies and procedures for business risk management, including:

- *the Office's skills mix, competence and capacity, and engagement management practices;*
- *compliance with ethical and professional requirements, including continuing professional development, recruitment and training; and*
- *monitoring of engagement performance.*

Source : National Audit Office, Corporate Plan, June 2008.

2. Les reviews of departmental systems

Les audits financiers donnent au NAO un aperçu détaillé des systèmes ministériels de gestion et lui permettent de prolonger ses travaux sous la forme des *reviews of departmental systems*. Assimilables à des audits d'organisation, ces travaux consistent à donner au Parlement l'assurance que les risques sont convenablement pris en compte dans le système de gestion financière du ministère et à auditer les indicateurs utilisés dans le cadre des *Public Service Agreements*, contrats de performance liant les différents départements ministériels au *Treasury*.

Encadré – Le NAO et les systèmes ministériels de gestion

Recent Examples of the Office's reviews of departmental systems

Examining financial management within audited bodies – Report on the NHS Summarised accounts which discusses achieving financial balance in the National Health Service and more general financial management issues.

Following up issues arising from the audit of accounts – managing the debt arising from overpayment of welfare benefits.

Identifying opportunities to improve the funding of public services – seeking to reduce the complexity of the way large national charities are funded for the public services they provide.

Reviewing financial and other planning models – evaluating whether the current forecasting model of the Office of Criminal Justice Reform provides reliable information about the likely impact of policy changes on the Criminal System.

Improving corporate governance in departments – working with the Prison Service Audit Committee to improve the effectiveness of its approach.

Spreading good practice through workshops and seminars – sharing good practice on the introduction of international financial reporting standards.

Delivering beneficial change from small scale projects – acting on issues raised in correspondence to improve cost recovery in the health sector.

Focus of the National Audit Office's reviews of departmental systems

High standards of financial management – the Office will be producing a new series of reports focusing on financial management. The reports cover all major Government departments over a three year cycle and will be available to the Committee of Public Accounts.

Sound procurement practice – central Government buys in more than £15 billion goods and services a year. In addition to issues such as ensuring competition, procurement increasingly involves wider issues such as sustainability, and ensuring that small and medium-sized enterprises have opportunities to compete. Using its procurement toolkit, the Office will seek to improve public service procurement.

Effective risk management supported by reliable business information – organisations need to have robust systems to manage risks to the efficient and effective delivery of service and management information to give senior management early warning of problems. Drawing on its experience across central Government, the Office will promote best practice.

The development and capabilities of audit committees – all central Government entities are required to have audit committees with a majority of non-executive members, which play an important role in stimulating improvements and the adoption of best practice. The Office has developed a self-assessment toolkit to help committees compare their approach against Treasury guidance and to provide benchmarking information across central Government.

Source : National Audit Office, Corporate Plan, June 2008.

3. Les value for money audits

Le NAO établit une soixantaine de rapports chaque année à la suite de *value for money audits*. L'encadré ci-après cite les termes dans lesquels le NAO présente ces audits.

Encadré – Les *Value for money audits*

The National Audit Office's value for money workstream delivers a programme of reports to Parliament across the whole range of Government activity. It also includes performance validation work and reviews of regulatory activity. Value for money work is evidence-based and analytical, and results in practical recommendations to spread good practice and improve the delivery of public services. (...) Through its value for money work, the National Audit Office provides independent analysis and assurance to Parliament on the way in which public money has been spent, and makes recommendations that lead directly to improvements in public services.

Source : National Audit Office, Corporate Plan, June 2008.

Contrairement aux audits financiers, les *value for money audits* ne sont pas obligatoires aux termes de la loi. Il revient donc au seul NAO, conformément aux prérogatives qui sont les siennes, d'établir le programme annuel des audits qu'il va conduire pour le compte du Parlement. Une batterie de critères, détaillée dans l'encadré ci-après, permet d'identifier les entités ou politiques publiques à auditer. Le projet de programme de travail est systématiquement soumis aux membres du *Committee of Public Accounts*, qui peuvent émettre des suggestions à son sujet, dont le NAO tient compte.

Encadré – *Balanced scorecard for the corporate NAO value for money programme*

Delivery to Service Users:

- *Helps improve performance as spending growth slows*
- *Provides authoritative assessment of performance*
- *Highlights good practice*
- *Covers changes in service delivery models*

Materiality and risk:

- *Substantial resources at stake – level of expenditure, asset base, value of procurement, including PFI/PPP deals*
- *Potentially serious impact of VFM risk on the overall business*
- *Significant control weakness, or complexity of control environment*
- *Highly relevant to Accounting Officer's agenda and concerns*

Stewardship of taxpayer's money:

- *Opportunity for enhanced financial impact to meet the £9:1 target*
- *Scope for savings in overheads and back-office costs*
- *Use of costings and analysis of financial data*
- *Potential for benchmarking and comparative analysis, including international comparisons*

Topicality:

- *Responds to important issues raised with the Office by MPs*
- *Examines key Government initiatives or challenges*
- *Has strong media profile or is central to public debate*
- *Deals with crisis management issues*

Source : National Audit Office, Corporate Plan, June 2008.

Les *value for money audits* portent le plus souvent sur une entité ou un programme de la compétence d'un ministère donné. Toutefois, un certain nombre de ces audits concernent des problématiques transversales, communes à l'ensemble de l'administration, telles que *providing a good start in life, personalisation of services* ou *productivity and skills*.

Le NAO inclut également au programme de ses *value for money audits* l'examen des systèmes de données concourant au pilotage des politiques publiques par la performance dans le cadre des *Public Service Agreements* mis en place à la suite de la *Comprehensive Spending Review* conduite en 2007. Le NAO a pour mission d'informer chaque année le Parlement de la qualité des systèmes de mesure et de pilotage sous-tendant les *Public Service Agreements*.

La réalisation des *value for money audits* dépend largement de l'exhaustivité et de la qualité des données disponibles. Pour cette raison, le NAO s'est donné pour priorité de développer ses capacités d'analyse dans les années à venir. De préférence à un recours accru à des prestataires extérieurs, qui ne donnent pas satisfaction dans le champ des *value for money audits* comme ils le font en matière d'audit financier, le NAO prévoit le recrutement en 2008-2009 d'une trentaine d'analystes détenteurs de compétences en économie, statistique et recherche opérationnelle. Des centres d'expertise interne apportent aux auditeurs contribuant aux *value for money audits* leur savoir-faire en matière de mesure de la performance, d'analyse financière, de gestion de projet ou d'économie et statistiques. Des partenariats avec des entités diverses, telles que Accenture, la *London School of Economics* ou l'université d'Oxford permettent des échanges sur l'analyse de données et les techniques quantitatives.

4. La détermination du programme de travail

L'action du NAO s'inscrit dans le cadre d'un plan stratégique (*Corporate Plan*) annuel, dans lequel le NAO livre son analyse de l'action publique et des risques auxquels elle est exposée compte tenu des prévisions économiques disponibles et du contenu des documents budgétaires – lesquels couvrent une période de trois ans. L'encadré ci-dessous montre comment le NAO tient compte des réformes mises en œuvre afin d'améliorer la qualité des services publics dans l'orientation de ses travaux.

Encadré – La prise en compte de la qualité des services publics dans le programme de travail du NAO

The Government's drive to improve the quality of public services and value for money includes introducing greater personalisation into the delivery of services. In the NHS for example, the intention is to make it possible for patients to choose services from a range of hospital providers. Encouraging plurality of provision is intended to create a level playing field between competing local providers and allow money to follow the patient. There are inevitably some risks which need to be managed carefully, most notably ensuring consistency in service quality, preventing social exclusion and avoiding expensive spare capacity. A significant proportion of the National Audit Office's work will continue to focus on reporting to Parliament on the quality and cost effectiveness of public service delivery.

Source : National Audit Office, Corporate Plan, June 2008.

5. Les processus qualité

Conformément aux normes internationales en vigueur, les processus d'assurance de la qualité des audits financiers font obligatoirement intervenir des prestataires externes pour passer en revue le travail de l'entité d'audit. Le NAO recourt aux services de la direction de l'assurance qualité de l'*Institute of Chartered Accountants in England and Wales* pour s'assurer du respect des normes du référentiel *International Standards of Auditing* (ISA) par ses auditeurs. Il envisage de recourir à terme aux services de l'unité d'audit et d'inspection du *Financial Reporting Council's Professional Oversight Board* afin de passer en revue sa politique de gestion des risques et de pouvoir comparer ses outils et méthodes de travail avec ceux en usage dans le secteur privé.

Contrairement aux audits financiers, les *value for money audits* ne peuvent être confrontés à des référentiels pré-existants afin de s'assurer de leur qualité. Pour cette raison, les outils et méthodes utilisés pour assurer la qualité de ces audits sont plus divers. Des réunions d'échanges internes permettent à des responsables du NAO et à des spécialistes de la méthodologie de passer en revue le travail des auditeurs. Par ailleurs, tous les projets de rapport sont soumis à l'appréciation de référents appartenant à la *London School of Economics* ou à l'université d'Oxford, avec lesquelles le NAO a conclu un partenariat, pour recevoir leurs remarques et suggestions par rapport à un certain nombre de critères, dont la méthodologie, la structure et la présentation du rapport et la qualité des recommandations et conclusions.

Les travaux du NAO sur la qualité des *value for money audits* ont débouché en 2008 sur l'édition de nouvelles normes relatives à ces audits ainsi qu'à la mise à jour du manuel associé, le *VFM HandBook*. Pour la première fois l'année prochaine, une procédure d'assurance qualité *a posteriori* sera expérimentée sur un échantillon de *value for money audits*.

6. *Les indicateurs de performance*

Les indicateurs d'impact des travaux du NAO sont au nombre de quatre. Un indicateur d'impact financier porte sur les économies réalisées à la suite des audits du NAO. Il est complété par trois indicateurs d'impact portant sur l'amélioration de la qualité du service rendu, l'amélioration de la gestion et la gouvernance d'ensemble des politiques publiques.

Le principal indicateur de performance du NAO concerne les gains financiers induits par ses travaux d'audit, qu'il s'agisse de moindres dépenses engagées, d'un surcroît de recettes recouvrées ou tout simplement de gains d'efficience. Le NAO s'engage sur un objectif de rendement de ses travaux. Pour la dernière année budgétaire, il s'était engagé à rapporter au moins neuf fois le montant de son budget annuel et a dépassé cet objectif, contre seulement huit fois ce montant durant les années précédentes.

La mesure de l'impact financier des audits du NAO suppose la mise en place de méthodes adaptées et rigoureuses faisant l'objet d'un accord avec les services audités. Les gains financiers doivent être directement liés aux travaux du NAO. Ils doivent faire l'objet d'un accord avec les dirigeants de l'entité auditée, en ce qui concerne aussi bien leur montant que leur lien direct avec les conclusions des travaux du NAO. Le calcul des gains financiers liés aux travaux du NAO fait l'objet d'une attention particulière aussi bien des auditeurs internes du NAO que des auditeurs externes mandatés par la *Public Accounts Commission*. L'ensemble des gains financiers est rassemblé dans un état annexé au rapport d'activité du NAO, lui-même audité par les auditeurs externes.

Au-delà des seuls gains financiers, le NAO cherche à suivre et à maximiser l'impact de ses travaux, notamment *via* l'établissement de rapports de suivi ou le renforcement des liens et échanges avec les comités d'audit des départements ministériels. L'encadré ci-dessous donne un exemple d'impact non financier des travaux du NAO.

Encadré – Exemple d'impact non financier des travaux du NAO

The National Audit Office's impact is not only reflected in financial terms. Recommendations based on rigorous analysis of performance can lead to better outcomes for users of public services or improvements in the standards of service provided. For example, the 2007 report showed that dementia was on a steeply rising trend and was being given too low a priority by health and social services. The report showed dementia presents an increasing challenge to health and social care, and costs the economy £14.3 billion a year, including direct costs to the NHS and social care of £3.3 billion a year. The recommendations highlighted how the Department of Health could improve dementia services and raise awareness of the problem amongst health professionals. The Government welcomed the work and is giving dementia new priority in the light of the Office's findings.

Source : National Audit Office, Corporate Plan, June 2008.

Pour améliorer la mesure et la prise en compte des impacts non financiers de ses travaux, le NAO s'est rapproché d'autres entités d'audit pour établir une cartographie des impacts des audits dans le secteur public, présentée dans l'encadré ci-après.

Encadré – Impact des audits du NAO

The contribution to clients:

- *Objective reporting on the management and use of public money*
- *Providing assurance on the financial and performance data produced by Government*
- *Improving processes and practices to enhance user satisfaction with public services*
- *Delivering financial impacts*
- *Improving risk management through better preventative measures and improved controls*

The impact on the citizen :

- *Providing greater transparency for the citizen*
- *Increasing public confidence that resources have been used as intended*
- *Better outcomes for customers through more effective service delivery*
- *Economic benefits such as helping to reduce the cost to society of crime and congestion*
- *Deterrent effect of the auditor's presence in restraining irregularity*

Source : National Audit Office, Corporate Plan, June 2008.

En ce qui concerne le déroulement des travaux du NAO, il en est rendu compte à partir d'un tableau de performance dans le cadre du rapport annuel établi à l'attention du Parlement. Le tableau ci-après rend compte des performances du NAO pour l'année fiscale 2007-2008. Il en ressort que le NAO a rempli tous les objectifs proposés l'année précédente à ses autorités de tutelle, à l'exception de celui portant sur les délais d'achèvement des *value for money audits* : seuls 28% de ces audits sont achevés en moins de huit mois, alors que le NAO s'était engagé à en achever 75% dans ce délai.

Tableau 2 – Aperçu des performances du NAO

	Achieved 2007-08	Target 2007-08	Achieved 2006-07
Inputs			
<i>Resources used on front-line activity</i>	73%	74%	73%
<i>Reduction in corporate costs, excluding staff, consultancy and travel</i>	5,2%	2,5%	3,7%
Outputs			
<i>Accounts audited within four months of the year end</i>	70%	65%	64%
<i>Independent confirmation of compliance with auditing standards</i>	YES	YES	YES
<i>Value for money studies taking less than eight months</i>	28%	75%	37%
Outcomes			
<i>Financial impacts achieved</i>	£9.28:1	£9:1	£8.50:1
<i>(Calendar year 2007)</i>	<i>(£656 million compared to actual running costs of £70.66 million)</i>		<i>(£585 million)</i>

Source : National Audit Office, Annual Report 2008.

Au total, le NAO répartit ses ressources entre les audits financiers (46%), les *value for money audits* (28%), les revues des systèmes ministériels de gestion (11%) et l'assistance aux parlementaires (15%).

C. L’audit interne dans les ministères

1. Les normes applicables à l’audit interne

Les *Government Internal Audit Standards* s’organisent en trois ensembles : d’une part, les principes éthiques, au nombre de quatre ; d’autre part, les normes d’organisation ; enfin, les normes opérationnelles. Le tableau présente les principes éthiques qui sous-tendent les travaux des auditeurs internes.

Tableau 3 – Principes éthiques applicables aux auditeurs internes

Principe	Portée et précisions
<i>Integrity</i>	<i>All members of the internal audit team should demonstrate integrity in all aspects of their work. The relationship with fellow colleagues and external contacts should be one of honesty and fairness. This establishes an environment of trust which provides the basis for reliance on all activities carried out by the internal audit team.</i>
<i>Objectivity</i>	<i>Objectivity is a state of mind that has regard to all considerations relevant to the activity or process being examined without being unduly influenced by personal interest or the views of others. Members of the internal audit team should display appropriate professional objectivity when providing their opinions, assessments and recommendations.</i>
<i>Competency</i>	<i>Members of the internal audit team should apply the knowledge, skills and experience needed in the performance of their duties. They should carry out their work to the standards set out in the Government Internal Audit Standards. They should not accept or perform work that they are not competent to undertake unless they receive adequate advice and support to competently carry out the work.</i>
<i>Confidentiality</i>	<i>Members of the internal audit team should safeguard the information they receive in carrying out their duties. There should not be any unauthorised disclosure of information unless there is a legal or professional requirement to do so. Confidential information gained in the course of audit duties should not be used to effect personal gain.</i>

Source : *HM Treasury*, *Government Internal Audit Standards*, 2001.

2. Les spécificités des normes de l’audit interne dans l’administration

Les normes GIAS applicables aux auditeurs internes dans l’administration britannique complètent les normes internationales édictées par l’*Institute of Internal Auditors* (IIA), souvent pour les préciser, parfois pour y déroger. Le tableau ci-après présente les principales différences recensées par *HM Treasury* entre les deux référentiels de normes applicables à l’audit interne.

Tableau 4 – Principales différences entre les normes GIAS et les normes IIA

Point	Détails
<i>Public accountability</i>	<i>GIAS covers the Accounting Officer and Audit Committees relationships. GIAS contains more on relationships with management, other internal auditors, assurance providers and external auditors. It further promotes the concept of reliance whereas IIA refers to co-ordination.</i>
<i>Opinion</i>	<i>Under IIA, there is no explicit requirement for the Head of Internal Audit to report annually for Statement of Internal Control purposes, but periodically, on internal audit's purpose, authority, responsibility, and performance relative to its plan. Similarly, whilst IIA advocates a systematic disciplined approach, GIAS requires a strategy for providing the Accounting Officer, economically and efficiently, with objective evaluation of, and opinions on, the effectiveness of the organisation's risk management, control and governance arrangements... to inform their completion of the annual Statement of Internal Control (SIC).</i>
<i>Organisational Reporting Lines</i>	<i>GIAS advocates reporting to the Accounting Officer whereas IIA suggests that it should be to a level within the organization that allows the internal audit activity to fulfil its responsibilities.</i>
<i>Independence</i>	<i>Both sets of standards promote independence, but IIA recognises that the Head of Internal Audit may have executive responsibilities that should be overseen by a party outside the internal audit activity.</i>
<i>Qualifications and Experience</i>	<i>GIAS contains more guidance whereas this is not considered appropriate to IIA.</i>
<i>Policy</i>	<i>Both sets of standards state that the Head of Internal Audit should establish policies and procedures. GIAS goes further than IIA with reference to these being captured in a manual.</i>
<i>Consultancy</i>	<i>The GIAS focus is on assurance; IIA contains more references to consultancy. Whereas GIAS restricts consultancy to Risk Management, Control and Governance, IIA is based on the engagement's potential to improve management of risks, add value, and improve the organization's operations.</i>
<i>Risk Based Internal Audit</i>	<i>GIAS advocates using the organisation's objectives and risk assessment as a primary resource. IIA advocates risk-based plans. Whilst not in conflict, this may relate to IIA's international focus and the relative implementation of risk management internationally.</i>
<i>Follow Up</i>	<i>The IIA requires a follow-up process to ensure that management actions have been effectively implemented GIAS goes further in terms of reviewing the effectiveness of management's response ...review with the sponsor before being reported...and...identifying where follow-up reveals a change in the audit opinion.</i>

Source : HM Treasury, Government Internal Audit Standards Review, support de presentation.

3. Les comités d'audit

La mise en place de comités d'audit est obligatoire aux termes des principes en vigueur. Les comités d'audit remplissent des missions de conseil auprès des *boards* des départements ministériels, dont ils sont indépendants. Pour assurer cette indépendance, leur présidence revient obligatoirement à une personnalité extérieure à l'entité concernée (*non-executive independent member*).

Les principes gouvernant les comités d'audit sont rassemblés dans un guide de bonnes pratiques intitulé *Audit Committee Handbook*, dont l'encadré ci-après présente différents extraits.

Encadré – Les comités ministériels d’audit

The Role of the Audit Committee. *The Audit Committee should support the Board and Accounting Officer by reviewing the comprehensiveness of assurances in meeting the Board / Accounting Officer’s assurance needs and reviewing the reliability and integrity of these assurances.*

Membership, independence, objectivity and understanding. *The Audit Committee should be independent and objective; in addition each member should have a good understanding of the objectives and priorities of the organisation and of their role as an Audit Committee member.*

Skills. *The Audit Committee should corporately own an appropriate skills mix to allow it to carry out its overall function.*

Scope of work. *The scope of the Audit Committee’s work should be defined in its Terms of Reference, and encompass all the assurance needs of the Board and Accounting Officer. Within this, the Audit Committee should have particular engagement with the work of Internal Audit, the work of the External Auditor, and Financial Reporting issues.*

Communication. *The Audit Committee should ensure it has effective communication with the Board, the Head of Internal Audit, the External Auditor, and other stakeholders.*

(...)

Annual Report. *The Audit Committee’s Annual Report supports the preparation of the statement on internal control by the Accounting Officer, will form part of the basis for the Board’s report and summarizes the Audit Committee’s work for the year.*

(...)

Chair. *The Chair of the Audit Committee has particular responsibility for ensuring that the work of the Audit Committee is effective, that the Audit Committee is appropriately resourced and is maintaining effective communication with stakeholders.*

Committee Support. *The Audit Committee should be provided with appropriate Secretariat support to enable it to be effective.*

(...)

Key Audit Committee interest: *strategic processes for risk management, control and governance; planned activity and results of both internal and external audit; accounting policies, the accounts and the annual report of the organisation; adequacy of management response to issues identified by audit activity; assurances relating to the corporate governance requirements for the organisation; the effectiveness of the Audit committee’s own work.*

Source : HM Treasury, Corporate Governance for Central Government, support de présentation.

D. Audit et conseil

Le NAO réalise rarement des prestations de conseil à proprement parler. Tout au plus se met-il à disposition des entités auditées pour éventuellement les accompagner, *via* par exemple la diffusion de bonnes pratiques, dans la mise en œuvre de ses recommandations. En définitive, le NAO ne travaille sur requête expresse que lorsqu’il est saisi de tel ou tel sujet par une commission ou un membre du Parlement.

En revanche, les auditeurs internes sont en mesure d’assurer des prestations de conseil pour le compte des responsables de leur entité de rattachement. Le *Treasury* consacre un guide au sujet des prestations de conseil susceptibles d’être assurées par les auditeurs internes des ministères. Il s’agit, selon lui, d’une activité destinée à se développer compte tenu de la multiplication des enjeux liés à l’amélioration des performances des administrations et à la prise en compte croissante des risques dans l’organisation et le fonctionnement des entités publiques, comme le montre l’encadré ci-après.

Encadré – Les motifs du développement des activités de conseil des auditeurs internes

What may now be new is the provision of consultancy as part of a programme of work planned to primarily meet management need rather than purely assurance needs. As managers continue to recognise the value of internal auditor's systematic, disciplined and independent approach to areas of governance, risk and control, the profession will increasingly be called upon by management to engage in consultancy activities. Managers do not want internal auditors to come along and criticise after they have either conducted an analysis and evaluation of risks or developed or redesigned a control system or process, and then report on what could have been done better or on alternative approaches which might have been helpful. Similarly management may want internal audit advice in "emergency situations", for example, following a major fraud or identification of a major risk exposure. It is important that Internal Audit should plan to make appropriate resources available to deliver the intended consultancy service.

Internal auditors are trained to have particular skills in the understanding of risk and the development of appropriate control to constrain these risks. Making these skills available to management at their request helps the organisation as a whole to be economic, efficient and effective in its approach to risk and control and offers a route to maximising the value added by the Internal Audit function and enriches the overall assurance which can be delivered.

Source : HM Treasury, Good practice guidance: the consultancy role of internal audit.

L'offre de prestations de conseil est donc loisible aux auditeurs, mais doit s'accompagner de garde-fous afin de limiter les atteintes consécutives à leur indépendance. L'encadré ci-après cite les *Government Internal Audit Standards* à ce sujet.

Encadré – Les prestations de conseil assurées par les auditeurs internes

Internal Audit also provides an independent and objective consultancy service specifically to help line management improve the organisation's risk management, control and governance. The service applies the professional skills of internal audit through a systematic and disciplined evaluation of the policies, procedures and operations that management put in place to ensure the achievement of the organisation's objectives, and through recommendations for improvement. Such consultancy work contributes to the opinion which internal audit provides on risk management, control and governance.

(...)

Objectivity is presumed to be impaired when individual auditors review any activity in which they have previously had executive responsibility, or in which they have provided consultancy advice. Auditors should not be assigned to assurance work in business areas where they have had an executive or other involvement, and where the Head of Internal Audit deems that this may impair their objectivity, until a suitable period has elapsed. The Head of Internal Audit should develop appropriate guidelines for determining the duration of such periods.

(...)

The scope and objectives, timing, and reporting arrangements should be agreed for consultancy assignments in the same way as for assurance assignments. The objectives should make it clear that the internal auditor's involvement is a consultancy role. The Head of Internal Audit will reserve the right to audit any risk management, control and governance process developed with Internal Audit acting in its consultancy role.

Source : HM Treasury, Government Internal Audit Standards, 2001.

III. L'ÉVALUATION

A. L'évaluation de la dépense publique : les *spending reviews*

Depuis 1998, le gouvernement britannique conduit à échéance régulière des travaux d'évaluation de l'efficacité de la dépense publique, ou *spending reviews*. Pilotés par HM Treasury et, en son sein, par des équipes spécialisées d'évaluation (*evaluation teams*), les *spending reviews* sont destinées à éclairer le gouvernement et le Parlement dans la discussion budgétaire, notamment grâce à l'élaboration d'un budget tri-annuel ménageant une visibilité accrue sur la dépense publique.

Les *spending reviews* mobilisent principalement l'expertise du *Treasury* et s'apparentent à des négociations budgétaires dans le cadre d'une discussion des budgets en « base zéro ». L'encadré ci-après décrit le rôle des uns et des autres dans la conduite des *spending reviews* et l'élaboration et le suivi des PSA.

Encadré – Les différents acteurs des *spending reviews*

There are no legal requirements for departments to develop performance measures, conduct evaluations or develop mission statements, although all departments have been required to develop and commit to a PSA and all have participated in the spending review process. The PSA performance framework, including its development and evolution, has been led by the Treasury, with rigorous attention paid to performance measures and evaluations by dedicated teams. Additionally, the work of each department is overseen by Treasury "spending teams". Treasury also works in conjunction with the Prime Minister's Delivery Unit – set up to bring extra resources and focus to those areas of performance that are key priorities for the Prime Minister – and the Office of Government Commerce, which works with the Treasury in developing and improving performance measures for the government's programme to deliver over GBP 20 billion of annual efficiencies.

The Chancellor of the Exchequer, the Prime Minister and ministers have all played key roles in ensuring the success of this framework by providing leadership and input. Parliament has also played a key role by providing oversight and accountability.

Source : OCDE, Performance Budgeting in OECD Countries, 2007.

L'exercice de *spending review* conduit en 2007 a concerné l'ensemble du budget de l'Etat et non seulement certaines priorités identifiées pour tenir compte de la stratégie gouvernementale. La *Comprehensive Spending Review* a permis de rattacher chacune des politiques publiques à un contrat de service public (*public service agreement* ou PSA) liant les ministères à *HM Treasury*, notamment sur la mesure des performances à l'aide d'une batterie de 153 indicateurs. Des cibles ont été fixées pour une quarantaine de ces indicateurs, tandis que, sur les autres indicateurs, les ministères ont simplement l'obligation d'améliorer leurs performances chaque année comparativement à l'année passée.

Encadré – La *Comprehensive Spending Review* conduite en 2007

With 90% of Public Service Agreements (PSA) targets coming to an end in the next spending review period, there is an opportunity to further develop the framework as part of the 2007 CSR. The delivery landscape is progressively more devolved to local government, the front line, executive agencies and other delivery units. As the framework evolves, it will become clear that objectives, targets and measures set at a national level do not exist in isolation, and that successful delivery of outcomes requires coherent alignment of all the levers, drivers and incentives that exist throughout complex delivery chains.

In summary, the reforms announced in the recent 2006 Pre-Budget Report will go further to rebalance public sector performance management, by implementing an evolved PSA model that:

- *Sets clear national priorities, through a more focused set of "corporate" PSAs that express the key cross-government priority outcomes for the spending period and serve to unite efforts across departmental and organisational boundaries.*
- *Strengthens accountability for delivery through published delivery agreements, which will serve to ensure that sustained improvements are delivered across diverse public service outcomes.*
- *Incentivises responsive public services, by allowing for increased use of measures that capture user experience and satisfaction, and attaching precise targets or standards to PSA indicators only where these are the most effective way to drive delivery, with consideration to the effect on the front line.*
- *Empowers communities and citizens to engage, by using delivery agreements to systematically increase the use of mechanisms that enable citizens to hold public services more directly to account.*

These PSAs will be complemented by a wider set of high-level strategic objectives within each department that will drive the totality of their business.

Along with the other changes to the framework, they will establish the conditions for continued improvements in performance in the CSR years, when public expenditure growth is projected to slow down.

Source : OCDE, Performance Budgeting in OECD Countries, 2007.

B. L'évaluation des services publics : les *priority reviews*

Depuis 2007, la *Prime Minister Delivery Unit* (PMDU) ne suit plus seulement les politiques publiques qui sont au nombre des priorités du Premier ministre, mais l'ensemble des politiques publiques composant l'action gouvernementale telles que balisées par les 30 contrats de performance présentés ci-dessus. Chaque PSA a son propre comité directeur, au sein duquel la PMDU est systématiquement représentée.

Si un programme s'écarte de ses objectifs, cela peut déclencher une démarche d'évaluation intitulée *priority review*, confiée à une équipe composite incluant des représentants du département ministériel concerné, des membres de la PMDU et des consultants n'appartenant pas à l'administration.

La *priority review* intervient en cas d'insuffisance des données à disposition des services opérationnels et de la PMDU pour comprendre les motifs des écarts par rapport aux objectifs. Durant les 6 à 8 semaines que dure la *priority review*, l'accent est donc mis sur du travail d'investigation et de collecte de données sur le terrain.

La PMDU dirige 20 à 25 *priority reviews* par an. Chacune débouche sur un rapport qui doit faire l'objet d'un accord entre l'équipe chargée de la revue et le département ministériel concerné. Le rapport contient des recommandations à l'attention du département ministériel, qui conduisent celui-ci à élaborer ou à ajuster le plan d'action correspondant (*delivery plan*).

Les *priority reviews* s'apparentent plus à de l'évaluation externe que les *spending reviews*. La formation d'une équipe *ad hoc*, mixte et impliquant la PMDU est une garantie d'impartialité par rapport à une simple procédure contradictoire entre *HM Treasury* et le ministère concerné, comme le sont les *spending reviews*. Toutefois, les *priority reviews* se concentrent par nature plus sur des questions de mise en œuvre que sur des analyses examinant l'opportunité des politiques publiques elles-mêmes.

C. L'évaluation de la stratégie et de l'encadrement des ministères : les *capability reviews*

Une troisième série de travaux, les *civil service capability reviews*, a pour objet d'évaluer la stratégie et l'encadrement (*leadership*) des départements ministériels et la mise en œuvre des politiques publiques en leur sein.

Les *civil service capability reviews* sont conduites par des équipes *ad hoc* incluant des personnalités issues du secteur privé ou d'autres départements ministériels et appuyée par une équipe spécialisée rattachée au *Cabinet Office* – en tant qu'administration chargée de la fonction publique (*civil service*). Elles sont centrées sur l'encadrement et les missions qui lui incombent. Les *civil service capability reviews* prennent la forme d'une série de questions (*cf. infra*) auxquelles doivent être apportées des réponses objectives et documentées et débouchent sur des plans d'action ministériels.

La mission n'a pas rencontré d'interlocuteurs sur place pour évoquer les *civil service capability reviews*. L'encadré ci-après reprend la présentation de l'exercice disponible sur le site Internet du *Cabinet Office*.

Encadré – Présentation des *civil service capability reviews*

Background

In October 2005, the Cabinet Secretary, Sir Gus O'Donnell announced to the Public Administration Select Committee that he would work with permanent secretary colleagues to develop Capability Reviews that would both assess how well equipped departments are to meet their delivery challenges and provide targeted support to make any improvements required.

The programme is run for the Cabinet Secretary by the Capability Reviews Team in the Cabinet Office. The review programme targets underlying capability issues that impact on effective delivery, such as:

- *Do departments have the right strategic and leadership capabilities?*
- *Do they know how well they are performing, and do they have the tools to fix their problems when they underachieve?*
- *Do their people have the right skills to meet both current and future challenges?*
- *Do they engage effectively with their key stakeholders, partners and the public?*

The reviews are conducted using a standard model of capability developed by the Capability Reviews Team through consultation with senior leaders in Whitehall and external experts.

The Capability Review programme is part of the wider reform of the civil service. The objectives of the programme are to:

- *Bring about a step change in the capability of departments for future delivery.*
- *Improve the capability of the Civil Service to be ready for the challenges of tomorrow as well as to meet today's delivery challenges.*
- *Assure Ministers that departments' Civil Service leadership is suitably equipped to develop and execute Ministerial strategies.*

The overarching aim is to achieve a Civil Service which is better at delivery - that can deliver its existing targets, understand its future challenges and rise to meet them efficiently and effectively.

The first four reviews were conducted in the Home Office, Department for Constitutional Affairs (DCA), Department for Work and Pensions (DWP) and Department for Education and Skills (DfES). The reports were published in July 2006.

The next three reviews were conducted in the Cabinet Office, Department of Trade and Industry (DTI) and Communities and Local Government (CLG). These reports were published in December 2006.

In March 2007 reports on a further 5 departments were published. These were on the Department for Culture, Media and Sport (DCMS), Department for Environment, Food and Rural Affairs (Defra), Department for International Development (DFID), Foreign and Commonwealth Office (FCO) and Ministry of Defence (MOD).

In June 2007 reports were published following the reviews of the Crown Prosecution Service (CPS), Department of Health and Department of Transport (DfT).

Most recently, in December 2007 reports were published on HM Revenue & Customs and HM Treasury.

The review teams included business and public sector leaders from outside Government with national recognition for their achievements and successes. The conclusions are evidence based and the findings have been reviewed for consistency by an external moderating panel.

Capability Review tools

The Capability Reviews assess three specific areas of capability: leadership, strategy and delivery.

The scope of the reviews is to assess the capability of departments' senior leadership in the areas above using the model of capability. The model enables judgements to be made against 10 elements across leadership, strategy and delivery using an underlying group of 49 questions.

The reviews provide an assessment of capability for departments, identify key areas for improvement and set out key actions to address these areas.

Each review has been carried out by the Capability Reviews Team with a team of external reviewers assembled specially for the department under review. These reviewers have been drawn from the private sector, the wider public sector and board-level members of other government departments.

The Capability Reviews Team will regularly review progress and provide support to help ensure that the department is on track to deliver.

Model of Capability

The image below depicts the model of capability. It can be used to navigate to the key questions that test current capability by clicking the relevant section. If you do not have images turned on please use the text links underneath.



The model of capability has been designed specifically for the Capability Reviews. It was developed through consultation with senior leaders in Whitehall and external experts. The model is deliberately selective and designed to focus on the most crucial areas of capability.

Key questions that test current departmental capability

Leadership

L1 Set direction

- How do you set a clear direction and articulate the vision to provide a compelling and coherent view of the future?
- How do you take difficult decisions, and do you follow them through?
- How do you generate common ownership of the vision amongst the board, the department and delivery owners?
- How do you maintain focus when faced with crises/system shocks? How do you balance this with the need to keep the vision up to date when circumstances change?

L2 Ignite passion, pace and drive

- Are you seen as role models in the department, inspiring the respect, trust, loyalty and confidence of superiors, peers and staff? Do you talk, listen and act on feedback and thereby demonstrate an understanding of the business?
- Do you display passion about meeting delivery outcomes?
- How do you engage personally with customers and staff in the department and across the system?
- How do you maintain energy and enthusiasm? How do you inspire staff to be proud to work for the organisation?

L3 Take responsibility for leading delivery and change

- Do you drive delivery by taking responsibility, welcoming challenging feedback on performance and learning lessons from successes and failures?
- How do you role-model an effective corporate culture of teamwork within the system?
- Do you and the senior leadership team act as an effective guiding coalition and initiate work across boundaries to achieve delivery outcomes?

- *Do you accept the pressing need for change? Do you demonstrate your personal commitment to that change?*
- *How do you manage change effectively? How do you champion and drive through that change, addressing and overcoming resistance when it occurs?*
- *Are you open, honest, courageous and unflinching in delivering tough messages to your ministers and the department?*

L4 Build capability

- *How do you nurture talent and encourage innovation in order to build capacity?*
- *Do you have a leadership development/promotion process that is fair and transparent?*
- *How do you manage the performance of everyone by rewarding good performance and tackling poor performance?*
- *Do you get enthusiastically involved in identifying talent and building capability in individuals and teams?*
- *Do your culture, behaviour and staff profile reflect the diversity of the customers you serve?*

Strategy

S1 Focus on outcomes

- *Do you have one overarching set of clear and challenging outcomes, aims and objectives that will improve the overall quality of life for customers and benefit the nation?*
- *How do you work with ministers to develop strategy?*
- *How do you negotiate trade-offs between 'priority' policies?*
- *How do you work with other departments and partners external to government when developing strategy?*

S2 Base choices on evidence

- *How do you understand what your customers and stakeholders want?*
- *How do you identify future trends and plan for them? How well do you identify and manage the associated risks?*
- *How do you innovate by developing creative solutions to challenging problems?*
- *How do you ensure appropriate ambition?*
- *How do you choose between the range of options available?*
- *Once a strategic challenge has been identified, what process do you follow to address it, and who is involved?*
- *How do you ensure that your decisions are informed by sound evidence and analysis?*
- *How do you design systems that deliver your strategic objectives? How do you consider whole systems and understand the cost base?*

S3 Build common purpose

- *How do you align and enthuse the different players in the delivery chain to deliver?*
- *How do you remove obstacles to effective joint working? How do you share learning in order to ensure the strategy is delivered?*

Delivery

D1 Plan, resource and prioritise

- *Do you have the right skills, resources, structures and plans necessary to deliver the strategy as part of a clear model of delivery?*
- *Do you prioritise (and de-prioritise) and sequence deliverables, taking account of a proper risk management strategy, focused on change management priorities?*
- *Are your delivery plans aligned with the strategy? Are they robust and regularly reviewed?*
- *Are your delivery plans consistent with each other? Do they form a coherent whole that will deliver your strategy?*
- *How do you maintain a focus on efficiency and value for money?*

D2 Develop clear roles, responsibilities and business model(s)

- *Is the purpose of the departmental centre and headquarters functions clear?*
- *How do you ensure you have clear roles and responsibilities, rewards and incentives, which are understood across the delivery chain? Do they reflect the business model(s), and are they supported by appropriate governance arrangements?*






- *How well do you understand your business model(s)?*
- *How do you know whether you have the right balance between centralised and decentralised services?*
- *How do you identify and agree accountabilities and responsibilities for delivering desired outcomes across the delivery chain? How do you make sure that they are clear and well understood by all parties?*
- *How do you negotiate and contract with delivery agents, stakeholders and partners? How are these agreements documented and shared?*

D3 Manage performance

- *Do you have high-quality performance information supported by research and analytical capability? Does it allow you to track performance across the delivery chain?*
- *Do you actively respond to performance issues and follow them up?*
- *How effective is high-level programme and risk management across the delivery chain?*
- *How do you ensure and maintain effective control of the department’s resources and the quality of its outputs?*
- *How do you know that your delivery chain understands customer needs and the drivers for satisfaction and responds to them?*
- *How do you ensure that your delivery chain captures and realises benefits?*
- *How do you feed this information back into the development of your strategy?*

Assessment Categories

Assessment categories

Assessment categories	
Category	Description
	Strong - good capability for future delivery in place in line with the capability model. Clear focus on the action and improvement required to deliver transformation over the medium term.
	Well placed - well placed to address any gaps in capability for future delivery through practical actions that are planned or already underway. Is making improvements in capability and expected to improve further in the medium term.
	Development area - the department should be capable of addressing some significant weaknesses in capability for future delivery by taking remedial action. More action is required to close those gaps and deliver improvement over the medium term.
	Urgent development area - significant weaknesses in capability for future delivery that require urgent action. Not well placed to address weaknesses and needs significant additional action and support to secure effective delivery. Not well placed to deliver improvement over the medium term.
	Serious concerns - serious concerns about current capability. Intervention is required to address current weaknesses and secure improvement in the medium term [N.B. Only used infrequently, for the most serious gaps]

Source : Cabinet Office.

CONCLUSION

Le système d’audit et d’évaluation de l’administration britannique présente trois traits saillants.

En premier lieu, les fonctions d’audit s’inscrivent dans un cadre de gestion publique cohérent largement inspiré des modèles de la *corporate governance* en vigueur dans le secteur privé. Les ministères sont gérés par un *board*, qui remplit des fonctions consultatives auprès du ministre, et par un secrétaire général dont l’autorité s’exerce sur l’ensemble de l’organisation. Les services ministériels d’audit interne sont rattachés directement à ces secrétaires généraux. Des comités ministériels d’audit, rattachés au *board* et associant obligatoirement des personnalités indépendantes extérieures au ministère, ont pour mission d’approuver les programmes de travail élaborés par les auditeurs et d’en garantir l’indépendance vis-à-vis de l’organisation, mais également du pouvoir politique. L’ensemble forme un système de *checks and balances* qui assure l’indépendance des auditeurs internes, contrepartie en quelque sorte de l’autonomie qui est largement consentie aux gestionnaires conformément à l’approche consistant à piloter les politiques par la performance. Le dispositif est complété par un régime de certification des états financiers rendus par les différentes entités administratives, de la compétence du *National Audit Office*, auditeur externe, et qui mobilise en amont les services ministériels d’audit interne.

En deuxième lieu, le Parlement joue un rôle décisif au travers de la commission des comptes publics de la Chambre des Communes. Les ministres, mais aussi les secrétaires généraux des ministères, sont directement et personnellement responsables devant cette commission. Le *National Audit Office* en est le bras armé et, bien que déterminant son programme de travail et conduisant ses investigations en toute indépendance, établit des rapports à l’attention de la commission afin que celle-ci puisse mieux demander des comptes aux ministres et à leurs secrétaires généraux sur l’efficacité et l’efficacités des politiques publiques. Les auditions qui résultent de la présentation d’un *value for money audit* par le *National Audit Office* débouchent sur l’établissement d’un second rapport, rédigé à nouveau par l’auditeur externe, mais cette fois endossé par la commission elle-même et dont les recommandations doivent obligatoirement être intégrées aux plans d’action des ministères.

En troisième lieu, le souhait d’améliorer l’efficacité, l’efficacité et la qualité de l’action publique a conduit au développement de l’évaluation des politiques publiques par le pouvoir exécutif. L’évaluation porte sur la dépense publique elle-même dans le cadre des *spending reviews*. Elle se concentre plus sur la mise en œuvre des politiques publiques et sur leurs résultats lorsqu’elle est assurée par la *Prime Minister Delivery Unit* dans le cadre des *priority reviews*. Enfin, elle s’est plus récemment intéressée à la stratégie et à l’encadrement des différents ministères avec les *civil service capability reviews* pilotées par le *Cabinet Office*. Dans la plupart des cas de figure, c’est le ministère des finances (*HM Treasury*) qui est l’acteur central de la détermination et de la conduite des travaux d’évaluation, signifiant ainsi l’orientation budgétaire donnée à cet exercice. Au total, le Royaume-Uni est exemplaire d’une complémentarité entre les outils et méthodes de l’audit, mobilisés avant tout pour rendre des comptes au Parlement dans le cadre du modèle de *corporate governance*, et ceux de l’évaluation, qui permettent au pouvoir exécutif de mieux piloter les politiques publiques dont il a la charge.

PIÈCE JOINTE N°1 : DÉCLARATION DE CERTIFICATION DES COMPTES À L'ATTENTION DU PARLEMENT

HM Treasury

Resource Accounts 2007-08

THE CERTIFICATE AND REPORT OF THE COMPTROLLER AND AUDITOR GENERAL TO THE HOUSE OF COMMONS

I certify that I have audited the financial statements of HM Treasury for the year ended 31 March 2008 under the Government Resources and Accounts Act 2000. These comprise the Statement of Parliamentary Supply, the Operating Cost Statement and Statement of Recognised Gains and Losses, the Balance Sheet, the Cash Flow Statement and the Statement of Operating Costs by Departmental Aim and Objectives and the related notes. These financial statements have been prepared under the accounting policies set out within them. I have also audited the information in the Remuneration Report that is described in that report as having been audited.

Respective responsibilities of the Accounting Officer and auditor

The Accounting Officer is responsible for preparing the HM Treasury Resource Accounts 2007-08, which includes the Remuneration Report, and the financial statements in accordance with the Government Resources and Accounts Act 2000 and HM Treasury directions made thereunder and for ensuring the regularity of financial transactions. These responsibilities are set out in the Statement of Accounting Officer's Responsibilities. My responsibility is to audit the financial statements and the part of the Remuneration Report to be audited in accordance with relevant legal and regulatory requirements, and with International Standards on Auditing (UK and Ireland).

I report to you my opinion as to whether the financial statements give a true and fair view and whether the financial statements and the part of the Remuneration Report to be audited have been properly prepared in accordance with HM Treasury directions issued under the Government Resources and Accounts Act 2000. I report to you whether, in my opinion, the information which comprises the Management Commentary and the Statement of Treasury Group Compliance with Corporate Governance Code of Best Practice included in the HM Treasury Resource Accounts 2007-08, is consistent with the financial statements. I also report whether in all material respects the expenditure and income have been applied to the purposes intended by Parliament and the financial transactions conform to the authorities which govern them.

In addition, I report to you if the Department has not kept proper accounting records, if I have not received all the information and explanations I require for my audit, or if information specified by HM Treasury regarding remuneration and other transactions is not disclosed.

I review whether the Statement on Internal Control reflects the Department's compliance with HM Treasury's guidance, and I report if it does not. I am not required to consider whether this statement covers all risks and controls, or to form an opinion on the effectiveness of the Department's corporate governance procedures or its risk and control procedures.

I read the other information contained in the HM Treasury Resource Accounts 2007-08 and consider whether it is consistent with the audited financial statements. This other information comprises the unaudited part of the Remuneration Report. I consider the implications for my certificate if I become aware of any apparent misstatements or material inconsistencies with the financial statements. My responsibilities do not extend to any other information.

Basis of audit opinions

I conducted my audit in accordance with International Standards on Auditing (UK and Ireland) issued by the Auditing Practices Board. My audit includes examination, on a test basis, of evidence relevant to the amounts, disclosures and regularity of financial transactions included in the financial statements and the part of the Remuneration Report to be audited. It also includes an assessment of the significant estimates and judgments made by the Accounting Officer in the preparation of the financial statements, and of whether the accounting policies are most appropriate to the Department's circumstances, consistently applied and adequately disclosed.

I planned and performed my audit so as to obtain all the information and explanations which I considered necessary in order to provide me with sufficient evidence to give reasonable assurance that the financial statements and the part of the Remuneration Report to be audited are free from material misstatement, whether caused by fraud or error, and that in all material respects the expenditure and income have been applied to the purposes intended by Parliament and the financial transactions conform to the authorities which govern them. In forming my opinion I also evaluated the overall adequacy of the presentation of information in the financial statements and the part of the Remuneration Report to be audited.

Opinions

Audit Opinion

In my opinion:

- the financial statements give a true and fair view, in accordance with the Government Resources and Accounts Act 2000 and directions made thereunder by HM Treasury, of the state of the Department's affairs as at 31 March, and the net cash requirement, net resource outturn, net operating cost, operating costs applied to objectives, recognised gains and losses and cash flows for the year then ended;
- the financial statements and the part of the Remuneration Report to be audited have been properly prepared in accordance with HM Treasury directions issued under the Government Resources and Accounts Act 2000; and
- information which comprises the Management Commentary and the Statement of Treasury Group Compliance with Corporate Governance Code of Best Practice included within the HM Treasury Resource Accounts 2007-08, is consistent with the financial statements.

Opinion on Regularity

In my opinion, in all material respects, the expenditure and income have been applied to the purposes intended by Parliament and the financial transactions conform to the authorities which govern them.

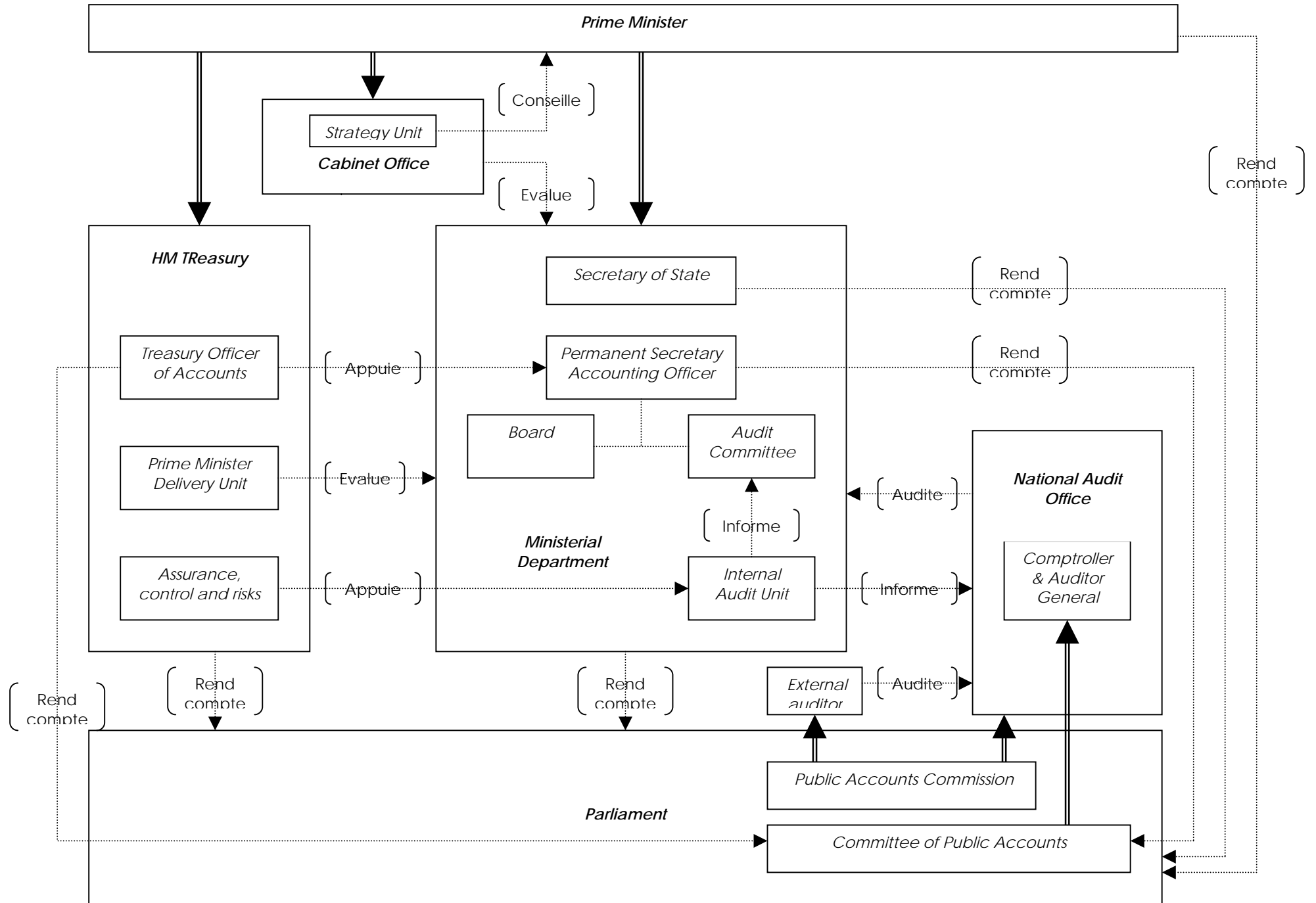
Report

I have no observations to make on these financial statements.

T J Burr
Comptroller and Auditor General
16 July 2008

National Audit Office
151 Buckingham Palace Road
Victoria
London SW1W 0SS

PIÈCE JOINTE N°2 : SCHEMA GENERAL D'ORGANISATION



ANNEXE 5

LA SUÈDE

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
I. POSITIONNEMENT DES DIFFERENTES FONCTIONS	1
A. LES MINISTÈRES ET LES AGENCES	1
B. LES AGENCES D'AUDIT ET D'ÉVALUATION À COMPÉTENCE GÉNÉRALE	2
1. <i>L'agence ESV</i>	2
2. <i>L'agence Statskontoret</i>	3
C. LE PREMIER MINISTRE	3
D. L'AUDITEUR EXTERNE : LE <i>RIKSREVISIONEN</i>	3
E. LE PARLEMENT.....	4
II. L'AUDIT	4
A. LE CADRE GÉNÉRAL.....	4
B. L'AUDIT EXTERNE	4
1. <i>Généralités</i>	4
2. <i>Typologie des audits</i>	5
3. <i>Les ressources humaines</i>	6
C. L'AUDIT INTERNE	6
1. <i>La typologie des audits</i>	6
2. <i>Les normes applicables</i>	7
3. <i>L'indépendance des auditeurs internes</i>	8
III. L'ÉVALUATION	9
CONCLUSION	10
PIÈCE JOINTE N°1 : BILAN DE L'ÉVALUATION DES POLITIQUES PUBLIQUES EN SUEDE	11
PIÈCE JOINTE N°2 : EXEMPLE D'ÉVALUATION CONDUITE PAR <i>STATSKONTORET</i> ..	13
PIÈCE JOINTE N°3 : SCHÉMA GÉNÉRAL D'ORGANISATION	15

INTRODUCTION

En déplacement à Stockholm, la mission a rencontré des interlocuteurs au sein de différentes structures de l'administration suédoise : le *Riksrevisionen*, auditeur externe de l'administration, l'agence administrative ESV (*Ekonomistyrningsverket*), chargée de la gestion des finances de l'État, et le service d'audit interne de la caisse d'assurance sociale (*Försäkringskassan*).

La présente annexe rend compte de façon détaillée de ces investigations. Sa première partie est consacrée à décrire l'ensemble du système institutionnel suédois du point de vue de l'audit et de l'évaluation. Les parties suivantes approfondissent les thématiques particulières de l'audit, puis de l'évaluation, à travers l'exploitation d'une documentation abondante reprise dans des tableaux et encadrés. La conclusion de la présente annexe a pour objet de tirer les principaux enseignements du système suédois tel qu'appréhendé par la mission.

I. POSITIONNEMENT DES DIFFERENTES FONCTIONS

(Cf. schéma général d'organisation en annexe 3).

A. Les ministères et les agences

L'administration suédoise est essentiellement organisée sous forme d'agences, placées chacune sous la tutelle du gouvernement, qui compte 22 membres en plus de son chef. En conséquence, les 12 ministères sont des organisations de petite dimension, ramassées autour d'entités administratives interministérielles de soutien et de support placées directement sous l'autorité du chef du gouvernement. Les ministères et leurs structures de support (*Government Offices*) emploient environ 4 500 personnes, tandis que l'ensemble des agences administratives, au nombre de 250, emploient environ 223 000 personnes, toutes sujettes au code du travail.

Les agences administratives sont liées au gouvernement par un contrat de performance (*instruction*) qui détermine les missions de l'entité et ses attributions pour les exercer. Chaque année, un document spécifique, le *government approval document*, alloue à l'agence les ressources nécessaires à son fonctionnement, précise les conditions de leur utilisation et fixe les objectifs qu'elle doit atteindre au terme de l'exercice budgétaire concerné. Le document prévoit également les modalités selon lesquelles les agences doivent rendre compte de leur activité, en particulier les échéances des rapports d'activité. Le rapport annuel d'activité, qui clôt l'exercice budgétaire et inclut les différents états financiers, fait l'objet d'un audit systématique par le *Riksrevisionen*, auditeur externe de l'administration de l'État.

La fonction d'audit interne dans l'administration a été instaurée et normalisée par un décret de 1985. Depuis cette date, chacune des 56 plus importantes agences administratives – qui, ensemble, représentent plus de 95% du budget de l'État – dispose d'un service d'audit interne, placé auprès de son conseil d'administration – ou, lorsque celui-ci n'existe pas, de son directeur général.

Il n'existe pas de statut d'emploi dans l'administration suédoise. Sauf exception, les agents sont titulaires d'un contrat auquel s'appliquent les mêmes règles que les employés du secteur privé. Les services d'audit interne des agences sont donc relativement autonomes dans la détermination et la mise en œuvre de leur politique de recrutement.

Au total, les services d'audit interne de l'administration suédoise emploient environ 120 personnes. Le nombre d'auditeurs par service est en moyenne de trois. Le service d'audit interne le plus important, celui de la caisse d'assurance sociale (*Försäkringskassan*), emploie 16 personnes. A l'inverse, 17 agences sur 56 ne disposent que d'un unique auditeur, voire partagent un auditeur avec une autre agence. La fonction d'audit interne représente un coût total de 104 millions de couronnes (10,1 millions d'euros), soit 210 000 euros en moyenne par agence concernée, dans une fourchette allant de 10 500 euros par an pour le plus petit service d'audit interne à 1,3 million d'euros pour le plus important.

Il ressort des entretiens conduits par la mission que ces services privilégient le recours à des jeunes diplômés spécialisés dans les métiers de l'audit, forts d'environ deux ou trois ans d'expérience dans ces fonctions et qui, généralement demeurent spécialisés dans ce métier tout au long de leur carrière.

S'agissant de l'évaluation, un certain nombre d'agences réalisent des travaux d'évaluation des politiques publiques de leur compétence. Quelques-unes ont pour cœur de métier l'évaluation d'une politique publique en particulier, mise en œuvre par d'autres entités.

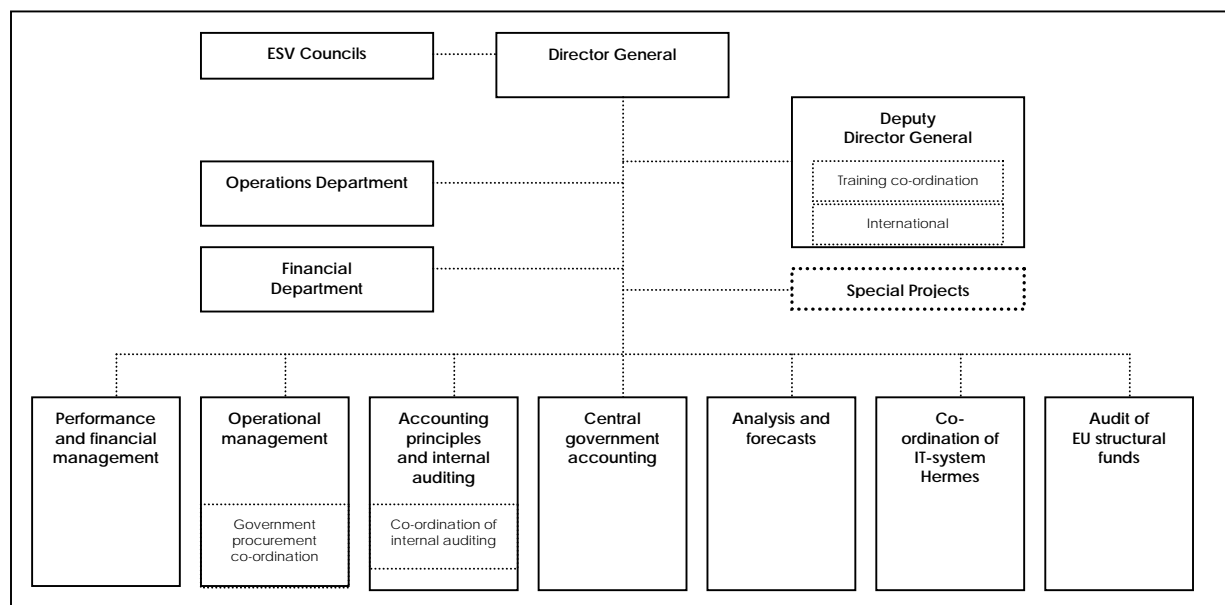
B. Les agences d'audit et d'évaluation à compétence générale

1. L'agence ESV

L'agence ESV (*Ekonomistyrningsverket* ou *Swedish National Financial Management Authority*), agence placée sous la tutelle du ministère des finances, exerce des missions d'animation et de coordination dans le domaine de la gestion publique au sein de l'ensemble de l'administration centrale suédoise. Ses objectifs sont, d'une part, l'efficacité de la gestion financière dans l'administration de l'Etat et l'efficacité de l'emploi des ressources et, d'autre part, la maîtrise de l'évolution des finances publiques, assurée grâce à des travaux de prévision et d'analyse.

L'encadré ci-dessous présente l'organigramme de l'agence ESV. L'une de ses divisions a pour mission d'édicter les normes applicables aux activités d'audit interne dans les agences et d'apporter aux services d'audit interne un appui méthodologique. Si l'agence ESV n'exerce pas elle-même directement de fonction d'audit interne, elle procède chaque année à une évaluation de la fonction d'audit interne au sein de l'administration, à l'attention du gouvernement.

Encadré – Organigramme de l'agence ESV



Source : ESV, support de présentation, 2008.

Les missions d'ESV en matière d'audit interne ne représentent qu'une partie minimale de ses attributions, puisque l'agence assure également des missions de conseil et d'assistance dans les domaines de la gestion, de la comptabilité et des systèmes d'information, ainsi que des travaux de suivi de l'exécution budgétaire et de prévision économique et budgétaire à l'attention du gouvernement. Au sein d'ESV, une division spécialisée est chargée de l'audit des organisations affectataires de fonds européens. Il s'agit de la seule entité centrale d'audit interne dans l'administration suédoise. L'encadré ci-dessous dresse la liste exhaustive des missions d'ESV.

Encadré – Les missions de l’agence ESV

Budget process principles – Performance Management – Financial Management and Internal Control – Financing Principles – Accounting Principles – Training and consulting – Internal audit (CHU) – Audit authority for EU structural funds – Forecasts for the State Budget – Outcome of the State Budget – Financial statistics – Facts and figures for the central government annual report – International reporting.

Source : ESV, support de présentation, 2008.

Au total, sur 160 personnes, trois employés d’ESV sont spécialisés sur les questions d’audit interne. Elles assurent le secrétariat d’un conseil spécialisé, réuni environ quatre fois par an, qui exerce une compétence consultative de normalisation de l’audit interne.

2. L’agence Statskontoret

Une autre agence, *Statskontoret (Swedish National Public Management Agency)*, créée en 1995, exerce elle aussi des missions de coordination et d’animation, mais centrées sur les politiques publiques et leur pilotage par la performance. Alors qu’ESV est spécialisée sur la gestion des organisations, *Statskontoret* exerce donc des compétences plus centrées sur les politiques publiques et leur impact sur la société.

L’agence *Statskontoret* comporte deux départements, spécialisés sur des portefeuilles de politiques publiques : l’un est compétent pour les politiques publiques de la sécurité, des finances, des affaires étrangères, de la santé, de l’aide sociale et de l’éducation primaire et secondaire ; l’autre est compétent pour les politiques publiques de l’emploi, des assurances sociales, de l’enseignement supérieur, de l’industrie, des infrastructures et de l’environnement. Un troisième département assure l’ensemble des fonctions de soutien et de support pour le compte de l’agence.

C. Le Premier ministre

Le Premier ministre, investi par le Parlement, forme le gouvernement. Il n’a pas de compétences directes en matière d’audit et d’évaluation.

Toutefois, indépendamment de l’audit interne dans les agences, l’audit interne au sein des ministères eux-mêmes relève d’un service d’audit interne central, de petite dimension (environ six personnes), placé directement sous l’autorité du chef du gouvernement.

Contrairement aux services d’audit interne des agences, ce service d’audit interne du premier ministre n’est pas régi par le décret de 1995 et n’est donc pas soumis à titre obligatoire aux normes d’audit interne en vigueur dans le reste de l’administration.

D. L’auditeur externe : le *Riksrevisionen*

L’audit externe ressortit aux compétences du *Riksrevisionen*, ou *Swedish National Audit Office*, qui est à la fois le certificateur des comptes de l’État et chargé d’auditer la performance de l’administration pour le compte du Parlement. A ce titre, le *Riksrevisionen* audite les rapports d’activité remis chaque année au gouvernement par les 250 agences administratives suédoises. Cette mission inclut la certification des états financiers, inclus dans les rapports annuels. Pour assurer cette mission, le *Riksrevisionen* s’appuie chaque fois que possible sur les travaux des auditeurs internes.

Le *Riksrevisionen* est issu d’une scission, en 1998, de l’agence chargée d’auditer l’administration, rattachée à l’époque au gouvernement. Deux structures sont nées de cette opération : d’une part, le *Riksrevisionen*, qui a été formellement rattaché au Parlement en 2003 de façon à renforcer ses capacités de contrôle sur le pouvoir exécutif ; d’autre part, l’agence *Ekonomistyrningsverket (ESV)*, demeurée composante de l’administration et qui s’est spécialisée sur des missions de conseil et d’assistance.

La réforme de 1998 visait donc à établir une séparation organique entre les fonctions d'audit et de conseil. De 1998 à 2003, le *Riksrevisionen* a été doté du statut d'agence, mais demeurait formellement placé sous l'autorité du pouvoir exécutif. Depuis 2003, il est régi par la Constitution, qui garantit l'indépendance des trois auditeurs généraux placés à la tête du *Riksrevisionen* et par deux textes de loi : l'*Auditing of State Activities, etc. Act* et le *Riksrevisionen Terms of Reference Act*, tous deux promulgués le 5 décembre 2002, qui règlent l'organisation d'ensemble et le fonctionnement du *Riksrevisionen*.

E. Le Parlement

Le Parlement suédois, ou *Riksdag*, consiste en une unique assemblée dont les 349 membres sont élus tous les quatre ans au terme d'un scrutin proportionnel. Une fois élu, le *Riksdag* investit le Premier ministre qui, à son tour, nomme les membres de son gouvernement.

Les audits de performance réalisés par le *Riksrevisionen*, au nombre d'une trentaine par an, sont formellement adressés au Parlement. Les relations entre le *Riksrevisionen* et le Parlement sont toutefois peu consistantes : ce n'est qu'occasionnellement que les auditeurs auteurs d'un rapport sont entendus par la commission parlementaire compétente. Le rattachement au Parlement est donc plus une garantie d'indépendance vis-à-vis du pouvoir exécutif qu'un lien fonctionnel, constitutif d'un véritable régime de travail en commun avec les parlementaires.

II. L'AUDIT

A. Le cadre général

Le régime de tutelle, l'organisation et le fonctionnement des agences administratives sont encadrés par un décret gouvernemental (*government ordinance*), signé par le ministre des finances, dont la dernière version est datée du 7 juin 2007.

Le décret encadre les pouvoirs des instances de direction des agences et leurs rapports avec le gouvernement. Il prévoit notamment (art. 4) que les instances de direction de l'agence doivent s'assurer de l'existence d'un contrôle interne adapté aux missions de l'agence.

B. L'audit externe

1. Généralités

Le *Riksrevisionen*, qui emploie en tout environ 300 personnes, affecte chaque année une centaine d'auditeurs aux missions de certification des comptes des 12 ministères et 250 agences de l'administration suédoise – chaque audit représentant, selon la taille de l'agence, 40 à 3 500 heures de travail. Le reste des ressources d'audit, soit 100 auditeurs en tout, est alloué aux audits de performance, qui sont au nombre d'une trentaine par an et durent environ une année.

L'indépendance du *Riksrevisionen* est principalement assurée par son rattachement au Parlement et par les modalités de nomination de ses dirigeants. La direction du *Riksrevisionen* relève de trois auditeurs généraux, nommés par le Parlement pour un mandat de sept ans¹, qui exercent leurs compétences collégialement et suivent chacun les travaux d'audit dans le périmètre de leur portefeuille. L'indépendance des auditeurs généraux est garantie par la Constitution.

¹ Le *Riksrevisionen* ayant été créé en 2003, les trois auditeurs généraux actuellement en fonctions ont été exceptionnellement nommés pour des mandats de durée différente, afin qu'il soit procédé à leur remplacement, non en même temps, mais à deux ou trois années d'intervalle.

L'activité du *Riksrevisionen* est supervisée par un conseil d'administration de onze membres titulaires et onze membres suppléants, désignés par le Parlement parmi ses membres ou anciens membres. La principale mission du conseil d'administration est de suivre les travaux d'audit et de déterminer les arbitrages politiques devant être rendus afin d'appliquer les recommandations formulées par le *Riksrevisionen*. Le conseil d'administration peut se saisir d'un rapport du *Riksrevisionen* pour établir sur son fondement son propre rapport à l'attention du Parlement sur les mesures à prendre dans le champ de la politique publique concernée. Il revient également au conseil d'administration d'approuver le budget et les comptes du *Riksrevisionen*.

Le *Riksrevisionen* dispose également d'un conseil scientifique, dont les membres sont nommés par les auditeurs généraux, et dont la mission est de dispenser des avis et de fournir un appui sur les questions de méthodologie et de qualité des travaux, ainsi que sur toute autre question soumise par les auditeurs généraux.

Au-delà de la publication de ses rapports, le *Riksrevisionen* rend compte de son activité à l'aide d'un rapport public annuel qui retrace les principales observations formulées dans le cadre des travaux achevés dans l'année écoulée.

2. Typologie des audits

a) Les audits financiers

La principale mission du *Riksrevisionen* est d'auditer les comptes rendus par les ministères et les agences administratives afin de certifier qu'ils sont réguliers et sincères et qu'ils donnent une image fidèle de leur situation financière. Les travaux d'audit englobent également l'assurance que l'encadrement des entités concernées respectent les règles en vigueur s'appliquant à leur gestion.

Lorsque des réserves sont émises par le *Riksrevisionen*, les audits financiers débouchent obligatoirement, dans un délai d'un mois, sur l'établissement de plans d'action par les entités concernées. Ces plans d'action sont présentés au Parlement et leur mise en œuvre fait l'objet d'un suivi par le *Riksrevisionen*. Il en est tenu compte dans les négociations budgétaires conduites chaque année pour allouer les ressources. En 2007, 67 rapports comportant des réserves sur 90 ont été suivis d'effet. Les principales réserves concernent les lacunes du contrôle interne ou encore l'allocation irrégulière de crédits.

Pour les entreprises publiques et les fondations incluses dans le champ de compétence du *Riksrevisionen*, il revient à ce dernier de désigner les commissaires aux comptes chargés de la certification des comptes.

b) Les audits de performance

Le *Riksrevisionen* réalise chaque année une trentaine d'audits de performance portant sur l'efficacité et l'efficacités de l'administration de l'État.

Les rapports d'audit de performance du *Riksrevisionen* sont signés par l'auteur du rapport et par l'auditeur général compétent. La mise en œuvre des recommandations résultant des audits de performance fait l'objet d'un rapport général de suivi, présenté chaque année au Parlement.

Les agences administratives disposent de six mois pour réagir aux conclusions des audits de performance, sous la forme d'un plan d'action adressé au gouvernement. D'une manière générale, le gouvernement est tenu d'indiquer au Parlement les suites données aux audits réalisés par le *Riksrevisionen*, obligation dont il s'acquies généralement à l'occasion de la présentation du projet de budget.

3. *Les ressources humaines*

Les auditeurs comptables et financiers du *Riksrevisionen* sont majoritairement recrutés à leur sortie de l'université, à l'inverse de ceux affectés aux audits de performances, qui rejoignent l'institution plutôt après plusieurs années d'expérience professionnelle préalable. Ils subissent ensuite deux examens, similaires à ceux imposés aux auditeurs employés dans le secteur privé. Il est rare que les auditeurs du *Riksrevisionen* obtiennent un certificat CPA (*Certified Public Accountant*), compte tenu de la faible diversité de leurs expériences d'audit.

Nombre d'auditeurs quittent le *Riksrevisionen* trois à six ans après l'avoir rejoint pour poursuivre leur carrière dans d'autres organisations, notamment au sein d'agences de l'administration suédoise où ils exercent soit des fonctions d'audit interne, soit des fonctions de gestion comptable et financière.

La polyvalence entre audits comptables et financiers et audits de performance est peu répandue. Lorsque des équipes mixtes sont formées, c'est, par exemple, pour réaliser un audit de performance comportant un important volet comptable et financier : dans ce cas, un auditeur spécialisé sur ces questions est intégrée à une équipe de collaborateurs accoutumés à la réalisation d'audits de performance.

Le *Riksrevisionen* recourt à la sous-traitance au secteur privé lorsque certaines compétences, comme sur les systèmes d'information, sont nécessaires à la réalisation de certains audits, ou encore lorsque l'agence auditée est sujette à un régime de gestion proche de celui d'une entreprise privée.

C. **L'audit interne**

1. *La typologie des audits*

Les services d'audit interne des agences administratives conduisent des travaux d'audit qui concernent toutes les opérations de l'entité à laquelle ils appartiennent. Conformément aux textes en vigueur, il revient en effet aux auditeurs internes d'apprécier l'efficacité, l'efficacité, l'opportunité et la fiabilité du contrôle interne et de la gestion de l'organisation concernée.

Toutefois, le caractère obligatoire de la certification des comptes par l'auditeur externe oriente les travaux des auditeurs internes majoritairement sur les enjeux comptables et financiers. Les audits comptables et financiers prédominent comparativement aux audits de performance.

Le conseil est peu répandu compte tenu du petit nombre d'auditeurs et des difficultés soulevées en termes de compatibilité avec les activités d'assurance. Par exemple, le service d'audit interne de la caisse d'assurance sociale (*Föräkringskassan*), rencontré par la mission, alloue seulement 20% de ses ressources à des activités de conseil. En 2008, il prévoit de conduire 20 missions d'assurance, contre seulement cinq missions de conseil. L'encadré ci-après présente des exemples travaux d'audit prévus par le service en 2008.

Encadré – Quelques travaux du service d'audit interne de la caisse d'assurance sociale

The citizens' expectations on information, treatment and service from Föräkringskassan.

Assessment if the internal control system of Föräkringskassan is satisfying.

Implementing changes in the IT-system caused by changes in laws.

Föräkringskassan's procedures to handle claims on citizens.

Source : Föräkringskassan, support de présentation, 2008.

Les rapports des auditeurs internes des agences sont généralement rendus publics, mais, de l'avis des interlocuteurs rencontrés par la mission, sans attirer particulièrement l'attention des journalistes ou du grand public.

2. Les normes applicables

Un décret signé par le ministre des finances et daté du 23 novembre 2006 régit la fonction d'audit interne au sein de l'administration d'État. L'encadré ci-dessous en cite le contenu intégral.

Encadré – Texte du décret du ministre des finances relatif à l'audit interne

Swedish Code of Statutes

Internal audit ordinance (SFS 2006:1228)

Issued on November 23, 2006.

Area of application of the ordinance

1 § This ordinance applies to administrative agencies that report directly to the Government to the extent stipulated by the Government in the agency's directives, or in other ordinances, or in a special decision of the Government.

Organisation

2 § There shall be an internal audit at the government agency. The internal audit shall be led by a Chief Audit Executive who shall be employed by the agency.

Duties

General duties

§ 3 The internal audit shall examine and submit proposals for improvements of the agency's processes for risk management, controls, administration and management.

Focus of the audit

4 § With an analysis of the risks of the agency's activities as its starting point, the internal audit shall make an independent examination of whether the internal administration and controls of management are organised in such a way that the agency, with a reasonable degree of certainty,

- 1. achieves effectiveness and efficiency in its operations*
- 2. compliance with laws, ordinances and other rules, and*
- 3. submits reliable accounts and correct reports on its activities.*

Guidance and support

§ 5 The internal audit shall provide guidance and support to the board and the head of the agency.

Scope of the audit

§ 6 The internal audit shall comprise the operations of the agency or for which the agency is responsible.

Implementation

7 § The internal audit shall be implemented in accordance with both general accepted internal auditing standards and the code of professional ethics for internal auditors.

Coordination

§ 8 An agency may coordinate its internal audit with another agency.

Reports

§ 9 The result of the internal audit's examinations shall be presented in the form of observations and recommendations. These shall be reported to the board.

Internal audit's mandate

§ 10 The board of the agency shall reach decisions in respect of

- 1. guidelines for the audit*
- 2. audit plan for the internal audit*
- 3. actions to be taken as a result of the internal audit's observations and recommendations.*

Access to information

11 § To the extent that no obstacles are encountered due to regulations relating to secrecy, the board shall ensure that the internal audit is given access to the information and documents that it needs to discharge its responsibilities.

Other provisions

12 § If the agency does not have a board, the provisions relating to the board contained above in 9-11§ shall apply instead to the head of the agency.

Implementing provisions

§ 13 Directives for the implementation of this ordinance may be issued by the Financial Management Authority.

This ordinance will enter into force on January 1, 2007. This ordinance replaces the ordinance (1995:686) on internal auditing at government agencies.

On behalf of the Government

ANDERS BORG

Erik Nymansson

Ministry of Finance

Comme l'indique l'article 7 du décret, les auditeurs internes des agences administratives doivent se référer aux normes éthiques et professionnelles applicables par ailleurs à l'activité d'audit interne dans le secteur privé.

Toutefois, sur le fondement de l'article 13 du décret ci-dessous, il revient à l'agence ESV de préciser le cadre applicable aux activités d'audit interne dans l'administration. La plus récente circulaire prise dans ce sens est datée du 28 février 2007. Pour chaque article du décret ci-dessous, elle précise les règles d'application qui s'imposent aux entités concernées et propose des directives censées guider l'activité des uns et des autres. Les premières sont d'application obligatoire. Les secondes constituent des orientations assorties de marges d'appréciation : il est donc possible d'y déroger suivant les circonstances.

3. *L'indépendance des auditeurs internes*

L'indépendance des auditeurs internes dans les agences résulte des dispositions législatives en vigueur et des autres normes applicables. Il leur revient d'établir leur programme de travail et de le soumettre au directeur général de l'agence ou, lorsqu'il existe, au conseil d'administration, qui a compétence pour l'approuver.

L'agence ESV rend compte de l'indépendance des auditeurs internes dans son rapport établi chaque année sur l'audit interne dans l'administration. Lorsqu'il existe, le conseil d'administration de l'agence a aussi pour mission de s'assurer du respect de cette indépendance. En particulier, il lui revient d'approuver la nomination du chef du service d'audit interne de l'agence.

Conformément aux normes de l'IIA, chaque service d'audit interne fait l'objet tous les cinq ans d'une certification qualité par un prestataire spécialisé, payée par l'agence concernée, qui vient compléter l'autoévaluation des services d'audit interne à l'attention de l'agence ESV.

Le *Riksrevisionen* peut également avoir à connaître de l'indépendance des auditeurs internes. Lorsqu'il conduit une mission d'audit dans une agence, il doit formuler une appréciation sur les travaux des auditeurs internes et, s'il estime que ceux-ci ne donnent pas satisfaction, renoncer à s'appuyer sur eux pour la réalisation de ses propres travaux. Lorsque le *Riksrevisionen* estime que l'indépendance d'un auditeur interne n'est pas convenablement assurée, il saisit le conseil d'administration de l'agence de la question.

Certaines agences sont dotées de comités d'audit, composante de leur conseil d'administration. Mais il ne s'agit pas d'une pratique systématique et il n'est pas envisagé de la généraliser. Au demeurant, la majorité des membres des conseils d'administration sont des personnalités extérieures à l'agence². La principale agence de l'administration suédoise, la caisse d'assurance sociale (*Försäkringskassan*), rencontrée par la mission, est dotée d'un comité d'audit de trois personnes.

² Mais pas forcément extérieures à l'administration, puisqu'il s'agit majoritairement de directeurs généraux d'autres agences.

III. L'ÉVALUATION

La culture de l'évaluation est encore peu développée en Suède, où elle n'est en particulier pas utilisée à ce jour comme un instrument du pilotage budgétaire des politiques publiques, de façon complémentaire au pilotage par la performance³.

L'évaluation des politiques publiques repose principalement sur l'agence *Statskontoret* (ou *Swedish Public Management Agency*), qui exerce trois missions sous l'autorité du gouvernement : elle rend des comptes sur l'efficacité des politiques publiques ; elle fournit aux administrations de l'Etat des outils et des méthodes pour l'évaluation et l'amélioration des politiques publiques ; elle contribue à la programmation de l'évaluation des politiques publiques.

L'agence *Statskontoret* établit des rapports d'évaluation à la demande du gouvernement, de commissions parlementaires, comme la commission de la répartition des compétences entre les échelons de collectivités (*Committee on Public Sector Responsibilities*), ou de commissions gouvernementales *ad hoc* formées par le gouvernement pour suivre telle ou telle politique publique. Elle consacre chaque année un rapport d'ordre général évaluant l'évolution de l'organisation et du fonctionnement de l'administration de l'État dans son ensemble (rapport annuel *The Swedish Central Government in Transition*). Les compétences de l'agence ne sont toutefois pas limitées à la seule administration de l'État, mais peuvent également aborder des problématiques englobant les collectivités territoriales⁴.

En marge de cette agence, de nombreuses autres agences administratives sont actives dans le champ de l'évaluation, soit parce qu'il s'agit de leur principale mission, mais sur une politique publique donnée, soit parce qu'elles remplissent des fonctions d'évaluation dans le cadre du pilotage des politiques publiques de leur compétence. L'encadré ci-dessous dresse la liste des agences administratives suédoises actives dans le champ de l'évaluation.

Encadré – Les agences administratives conduisant des travaux d'évaluation

To government agencies that are responsible for ordinary policy implementation but also have important evaluation tasks belong:

- *The Swedish National Tax Board (RSV)*
- *The Swedish International Development Co-operation Agency (SIDA)*
- *The Swedish Integration Board (Integrationsverket)*
- *The National Social Insurance Board (RFV)*
- *The National Agency for Higher Education (HSV)*
- *The Swedish Agency for Education (Skolverket)*
- *The Swedish Environmental Protection Board (Naturvårdsverket)*
- *The National Board of Health and Welfare (Socialstyrelsen).*

Among the agencies with important evaluation tasks but without policy implementation the following can be mentioned:

- *The Swedish Energy Agency, which nowadays hosts the AES-programme that was created in 1975*
- *The Swedish Council on Technology Assessment in Health Care (SBU), since 1987*
- *The Institute for Housing and Urban Studies (IBF), since 1994*
- *The Swedish Institute for Transport and Communications Analysis (SIKA), since 1995*
- *The National Council for Crime Protection (BRÅ), since 1996*
- *The Institute for Labour Market Policy Evaluation (IFAU), since 1997*
- *The Swedish Institute for Food and Agricultural Economics (SLI), since 1999*

³ Des extraits d'un rapport dressant un bilan de l'évaluation des politiques publiques en Suède sont annexés au présent document (annexe n°1).

⁴ Un résumé en anglais d'un rapport relatif aux fonctions d'audit dans les collectivités territoriales est fourni en annexe (annexe n°2).

- *The Swedish Institute for Growth Policy Studies (ITPS), since 2001*

- *The Swedish Institute for European Policy Studies (SIEPS), since 2001.*

New evaluation institutes have been proposed or are under investigation: one for foreign aid initiatives and one for city development projects. In addition, the Government uses resources for evaluations made by special government commissions, working groups, researchers, and consultants. Some of these groups have had more long-term missions. For the time being there are two working (one expert-group for economic studies and one for studies concerning municipalities) and one being planned for (to work with environmental evaluations).

Source : Marja Lemne, Åsa Sohlman, Governance, Democracy and Evaluation – From not evaluating at all to learning from ex post evaluations – the strenuous Swedish way towards accountability, prepared for delivery at the European Evaluation Society Sixth Conference, 2004.

CONCLUSION

Le système d'audit et d'évaluation de l'administration suédoise présente deux traits saillants.

En premier lieu, contrairement à tous les autres pays de l'échantillon, l'évaluation n'est pas conçue comme une fonction concourant à la maîtrise des finances publiques. L'organisation de l'essentiel de l'administration de l'État sous la forme d'agences a de longue date imposé en Suède une culture de l'autonomie de gestion et du pilotage par la performance. L'efficacité de l'exercice de la tutelle sur les agences et la vigueur du contrôle parlementaire ont permis à la Suède, sans mettre en place de dispositif spécifique d'évaluation, de mettre en œuvre une politique budgétaire vertueuse et de dégager des excédents budgétaires sur plusieurs exercices. Cette situation explique que l'évaluation à proprement parler ne se soit pas développée comme un instrument d'aide à la maîtrise des finances publiques. En conséquence, elle n'est pas de la compétence de l'agence ESV, chargée du budget et des comptes publics de l'État, mais de l'agence *Statskontoret*, spécialisée uniquement sur l'évaluation.

En second lieu, en dépit de son fondement législatif, la fonction d'audit interne dans l'administration suédoise est de dimension modeste. Là encore, c'est la spécificité de l'organisation administrative qui explique cette situation. L'administration suédoise étant divisée en agences de relativement petites dimensions, la fonction d'audit interne se borne aux services d'audit interne dont sont dotées les agences, qui comptent trois auditeurs chacun en moyenne. En application stricte de l'autonomie de gestion des agences, il n'existe pas de service central rattaché au gouvernement et compétent pour auditer l'ensemble de l'administration – situation qui a été qualifiée de lacune par certains interlocuteurs de la mission. L'agence ESV se borne à assurer des missions d'encadrement méthodologique et d'animation. Dès lors, la fonction d'audit transversal revient exclusivement au *Riksrevisionen*, auditeur externe formellement rattaché au Parlement mais dont les travaux sont déterminés et conduits en toute indépendance.

PIÈCE JOINTE N°1 : BILAN DE L'ÉVALUATION DES POLITIQUES PUBLIQUES EN SUEDE

Two recent studies (Fredriksson, 2002; Medelberg, 2002) analyse evaluations and their utilisation by the Swedish Government. All instances where the word "evaluation" (and derivatives of that and effect analysis) is mentioned in the Government Budget Bills for the years 2000 and 2002 were picked out. Then all the evaluation studies found were characterised in different ways including the way in which they had been used in the Budget Bills. The number of evaluations found was 119 and 132 in the Budget Bills for 2000 and 2002 respectively.

The evaluations were unevenly distributed over the 27 budget areas in the Bills. Most evaluations were found for "Education and Research" with 30 and 24 evaluations for 2000 and 2002 respectively. The changes in numbers for the different policy areas between the years were rather frequent and there is generally an important volatility in the data. For the political fields we are interested in – education and regional development policy – it can be noted that for regional development policy there are 9 evaluations in the 2000 and 4 in 2002. For education the corresponding figure for 2002 is 12. Still, the policy area education was – together with social security, health and care, defence, and international co-operation – found to be most in need of more evaluations given the size of its budget, its complexity and its current importance.

The evaluations are then studied, classified and cross tabulated in different ways (but unfortunately not by policy fields):

- Utilisation, whether the evaluations were: just mentioned, commented upon, used for justification of the intervention studied, to be returned to later on by the Government or used to motivate a change of the pro-gramme.
- Quality: if they had a clearly defined measuring rod (in 2002 $\frac{3}{4}$ lack a measuring rod); if they had a good measure of effects (only 1/5 had such a measure); if they measured cost, discussed alternatives and cost-efficiency (few discussed costs, 1/10 discussed alternatives, still fewer cost-efficiency).
- By whom they were commissioned/initiated: the government or some-one else.
- By whom they were produced: the government itself; a government commission; an agency specialised in general evaluation; an agency specialised in sector specific evaluations; an agency with evaluation among other duties; other public agencies; private consultants; other evaluators e.g. the European Union.
- To what extent the evaluations were critical: make mainly critical judge-ments, mixed positive and negative judgements, legitimising judge-ments, neutral judgements.
- What type of proposals are made: to change, modify or keep a given programme unchanged or no proposals.

The results for the producers of evaluations show that:

- Most evaluations were commissioned by the government. However, the share of governments commissioned evaluations fell somewhat during the period. In 2000 and 2002, between 59 and 48 per cent respectively were commissioned by the government.
- Most evaluations come from general sector agencies and that share increased (from 53 to 59 per cent). The agencies specialised in evaluation accounted for a small and decreasing share of the evaluations (from 15 to 10 per cent). Commissions and the government itself stood for a modest share of evaluations, around 10 per cent.
- The highest quality (judged by the use of a measuring rod) is found in the evaluations produced by the specialised agencies. The evaluations produced by the government also hold a high quality. The ordinary agencies have a share of 20-25 per cent of valuations using a good measuring rod and the commissions a share of only 10 per cent (average figures for 2000 and 2002).
- The quality (judged by the use of a measuring rod) was somewhat higher for the evaluations that were commissioned by the government. The government mainly used the ordinary agencies. Next were the specialised agencies, the government itself and finally the commissions.
- The most critical producers are the specialised agencies, the least the government itself. The commissions and the private consultants make more balanced judgements.
- As to proposals the most striking result is that the agencies specialised in sector specific evaluations very often do not make any proposals at all.

In sum, the government commissions most evaluations (but not more than 50-60 per cent). The ordinary agencies dominate these commissions and the evaluations in general. During this period no break through is observed for the specialised agencies and accordingly for quality and critique (as the specialised agencies hold higher quality and are more critical) which might be related to the fact that they seem to be reluctant to put forward distinct proposals.

The commissions make few evaluations and the evaluations they make are of low quality. Facts, that seem to contradict the traditional reputation of commissions.

The evaluations are normally not used to motivate change but rather just noted or used for justification. The government seems a little bit more interested in using the evaluations it has itself commissioned or produced for change as well as evaluations containing clear proposals. Whether evaluations are critical or not doesn't influence their use for change. Quality doesn't seem to influence the use of evaluations.

Source : Marja Lemne, Åsa Sohlman, Governance, Democracy and Evaluation – From not evaluating at all to learning from ex post evaluations – the strenuous Swedish way towards accountability, prepared for delivery at the European Evaluation Society Sixth Conference, 2004.

PIÈCE JOINTE N°2 : EXEMPLE D'ÉVALUATION CONDUITE PAR STATSKONTORET

More independence in local-government auditing: analysis of possible measures – Summary of the publication

The Government assigned the Swedish Agency for Public Management to analyse conceivable measures to boost the independence of municipal auditing within the current system of elected auditors. The assignment includes analysing alternative forms of governance for this activity. Examples are conduct of auditing by private professional auditors or under state auspices, or in some other form subject to public law. The Agency is also to report on how the various options would affect municipal democracy and autonomy, the focus of the audit, efficiency and the rule of law.

The remit of the Agency for Public Management is not to evaluate the current local-government audit system or to study the effects of previous reforms to strengthen it. Nor is the Agency's function to issue proposals and recommendations.

Conceivable measures within the current system

The Agency for Public Management cites five possible measures to further strengthen municipal auditing within the present system.

(1) Further restricting auditors' eligibility

Today, an auditor can also be a full or stand-in member of the municipal council, although auditors are required to work without any party-political ties. Difficulties may arise if auditors simultaneously take part in internal party affairs relating to the council's activities, in cooperation with people whose work the auditors are elected to inspect. Another argument for the measure is that auditors who are also permanent or deputy members of municipal councils have roles that are difficult to reconcile: on the one hand they have the auditing function to perform while on the other, through their municipal council function, they are principals for the auditors themselves.

(2) Requiring experts' inspection certificates regarding whether accounts are true and fair

An amendment of the Swedish Local Government Act may be made whereby there must be, attached to the audit report, a certificate in which the experts express their views on whether the municipalities' accounts are 'true and fair', and set out in accordance with good accounting practice. Elected auditors must also henceforth decide on the form of, and standpoints adopted in, the audit report.

Under the current system, an outsider cannot know whether it is the elected auditors or the experts who are responsible for the wording of the conclusions. There may thus be a breeding ground for suspicions that shortcomings and observations are being withheld and confidence in the independence of the audit may, accordingly, be damaged. The advantage of the procedure proposed above is that the auditing stakeholders can see what the experts have reported and what conclusions the elected auditors have drawn from this documentation. This would create an openness and transparency in the audit work and, it may be hoped, increased confidence in the independence of municipal auditing.

(3) Extending the auditors' inspection remit to include examining exercise of official authority against individuals

At present, the auditors have only limited scope for inspecting the exercise of official authority against private individuals. If this restriction on the auditors' opportunities for examining the exercise of official authority in individual cases is removed, their independence can also be enhanced.

(4) Supplementing the Swedish Local Government Act by a rule that the auditors' budget should be administered by an authority not subject to their inspection

The municipal council decides on the auditors' budget. But in some municipalities an inspected authority, such as the municipal executive board, drafts the budget for the inspectors, i.e. auditors. This procedure may place auditing in a position of dependence on the bodies subject to inspection. A better system would, for example, be for a budget committee appointed by the municipal council to submit a draft budget for the auditing work. This kind of regulation would improve the auditors' independence.

(5) Inserting in the Swedish Local Government Act special disqualification rules for auditors

The current rules on disqualification, or conflict of interest, are not adapted to elected auditors in particular. These auditors, with their special assignment, may therefore find themselves in situations in which the disqualification issue is difficult to assess.

Models entailing reform of governance

The assignment of the Agency for Public Management includes describing forms of governance other than the current municipal form. The Agency has therefore analysed alternatives whereby municipal auditing would be organised under private or state auspices or in some other form subject to public law.

Requirements for all three models

All the options entail external professional auditing. The municipal council should appoint an audit committee with the function of preparing auditing issues for discussion in advance of the council's decision. This committee's tasks include conducting a dialogue with the professional auditors and issuing documentation for the council's decision regarding its accountability review. The committee should also be able to initiate its own inspections that the professional auditors may be unable to carry out. The current auditors' right to raise issues in the municipal council, committees and boards should be transferred to the audit committee.

In all the models, the content of the audit assignment is assumed to be unchanged in comparison with the present situation. Certain legal amendments are required to regulate secrecy and public access.

Model 1: Audit organised under private auspices

The option of auditing carried out privately would take the following form. Professional auditors are procured on the market and, to supplement their audit, lay auditors are appointed. The professional auditor with primary responsibility must have special training and authorisation to engage in municipal auditing. This auditor would decide on the audit plan, direct the inspection work and sign the audit report and other statements of opinion. The lay auditors would have the same functions and authority as the present-day lay auditors in the municipal enterprises.

Professional auditing procured by local government may be assumed to be independent in relation to the activities inspected. However, this model is problematical from a democratic point of view and in terms of municipal autonomy. Moreover, the professional auditor who is primarily responsible has great influence over and responsibility for the audit.

There are also some apprehensions that professional auditing would result in a more financial emphasis of the inspection, while inspection of efficiency and target fulfilment may receive less attention. This model has therefore been supplemented by lay auditing that may serve to provide supplementary inspections from the viewpoint of the municipal council.

Model 2: Audit organised under state auspices

In this model, the Swedish National Audit Office (NAO) would assume responsibility for all auditing of local government (municipalities and county councils). Adding local-government auditing to the Office's functions would require adjustments in regulations and organisation. For example, the three Auditors General should not be allowed to settle individual audit issues but merely to appoint chief auditors for municipalities and county councils. The reason for this is that it must be seen as inappropriate in principle for one level of democratic government (the Swedish Parliament, the Riksdag) to appoint auditors (the Auditors General) to inspect another level of democratic government (municipalities and county councils). Overall, the repercussions on the Swedish NAO would be so large as to require amendment of the provisions in the Instrument of Government concerning the tasks of the Swedish NAO.

The assessment reached by the Agency for Public Management of the implications of this kind of model is that, in formal terms, the audit would be independent in relation to the municipalities. However, this model is marred by several theoretical weaknesses. It entails marked restriction of municipal autonomy. From a democratic point of view, state responsibility for local-government auditing is a dubious proposition. In purely practical terms, however, the Swedish NAO may have the capacity to engage in high-quality auditing both of accounts and of public administration.

Model 3: Audit organised in local government associations

The third and last model is based on municipal collaboration through a special form of local government association. The idea is that this association would be headed by elected representatives but that decisions on individual auditing issues should be the responsibility of professional auditors, either employed or procured. The function of the local government association would be to arrange the procurement and appoint the chief auditor in charge.

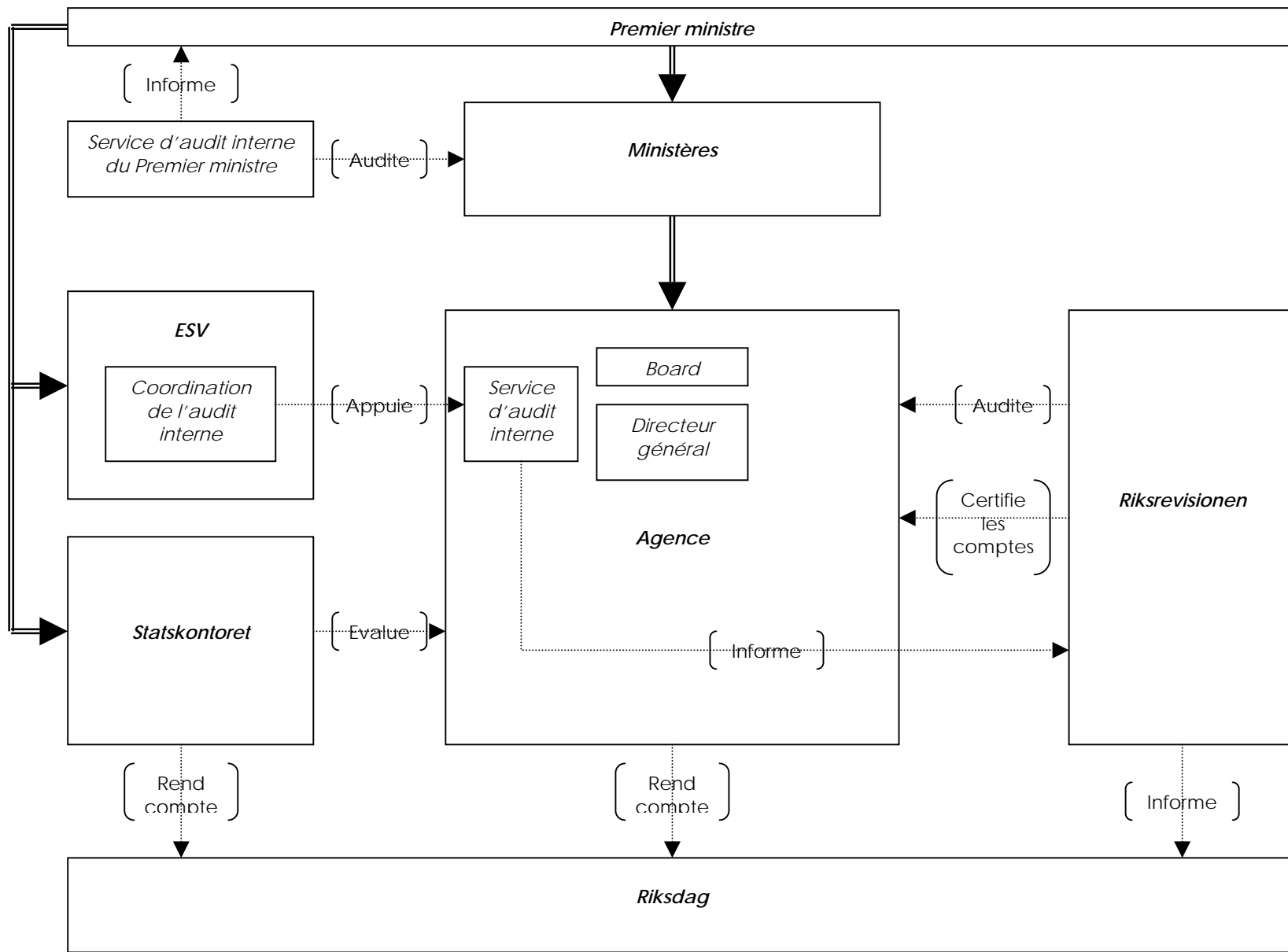
These chief auditors, with primary responsibility, would be in an independent position in relation to the bodies audited. At the same time, the Agency for Public Management considers that this model would have an adverse influence on municipal autonomy and municipal democracy alike.

Nevertheless, in this model there should be ample scope for establishing proficient auditing of public administration. One reason is that this form of collaboration enables comparisons to be made and auditing standards etc to be developed.

Translator's note. 'One of the four fundamental laws in the Swedish Constitution, laying down the basic principles by which the state is governed.' (Official glossary, Government Terms), See also Chapter 12 (Parliamentary Control), Article 7, on the function of the National Audit Office.

Source : Statskontoret, 2008.

PIÈCE JOINTE N°3 : SCHÉMA GÉNÉRAL D'ORGANISATION



ANNEXE 6

LA COMMISSION EUROPÉENNE

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
I. POSITIONNEMENT DES DIFFERENTES FONCTIONS	1
A. LES DIRECTIONS GÉNÉRALES.....	1
B. LES SERVICES CENTRAUX D'AUDIT INTERNE, D'ÉVALUATION ET DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE.....	1
1. <i>La réforme de la Commission en 2000</i>	1
2. <i>Le service d'audit interne de la Commission</i>	3
3. <i>La direction générale chargée du budget</i>	3
4. <i>L'Office européen de lutte contre la fraude (OLAF)</i>	3
C. LE COLLÈGE.....	4
D. L'AUDITEUR EXTERNE : LA COUR DES COMPTES EUROPÉENNE	4
E. LE PARLEMENT EUROPÉEN	4
II. L'AUDIT	5
A. L'AUDIT EXTERNE	5
1. <i>La déclaration d'assurance</i>	5
2. <i>Les audits et leurs normes</i>	5
3. <i>L'audit externe de la Cour des comptes</i>	7
B. L'AUDIT INTERNE	8
1. <i>La fonction d'audit interne</i>	8
2. <i>Les missions</i>	10
3. <i>Les garanties d'indépendances</i>	11
4. <i>Le comité de suivi des audits</i>	13
III. L'ÉVALUATION	14
A. TYPOLOGIE ET NORMES	14
B. PROCÉDURE QUALITÉ	19
C. FINALITÉS DE L'ÉVALUATION.....	20
D. ACTEURS DE L'ÉVALUATION	20
CONCLUSION	22
PIÈCE JOINTE N°1 : SCHEMA GENERAL D'ORGANISATION	23

INTRODUCTION

En déplacement à Bruxelles, la mission a rencontré des interlocuteurs au sein de différentes structures de la Commission européenne : le service d'audit interne, le cabinet du vice-président de la Commission chargé de l'audit, l'Office européen de lutte contre la fraude (OLAF) et la capacité d'audit interne de la direction générale chargée de la politique régionale. En revanche, la mission n'a rencontré d'interlocuteurs ni au sein de la direction générale chargée du budget, compétente en matière d'évaluation, ni à la Cour des comptes européenne.

La présente annexe rend compte de façon détaillée de ces investigations. Sa première partie est consacrée à décrire l'ensemble du système institutionnel de l'Union européenne du point de vue de l'audit et de l'évaluation. Les parties suivantes approfondissent les thématiques particulières de l'audit, puis de l'évaluation, à travers l'exploitation d'une documentation abondante reprise dans des tableaux et encadrés. La conclusion de la présente annexe a pour objet de tirer les principaux enseignements du système de la Commission européenne tel qu'appréhendé par la mission.

I. POSITIONNEMENT DES DIFFERENTES FONCTIONS

(Cf. schéma global d'organisation en annexe 1).

A. Les directions générales

La Commission européenne est subdivisée en services, la plupart intitulés directions générales. Une direction générale est organisée et fonctionne suivant les règles statutaires applicables à la Commission européenne dans son ensemble. Elle est rattachée à l'un des membres du collège de la Commission.

Certaines directions générales ont un statut particulier lié à la nature de leurs missions : le secrétariat général de la Commission, qui assure la fonction de coordination, est rattaché directement au président de la Commission ; le service d'audit interne bénéficie de garanties d'indépendance renforcée compte tenu de la nature de ses missions ; il en va de même pour l'Office européen de lutte contre la fraude (OLAF).

Chaque direction générale est dotée d'une capacité d'audit interne, placée auprès du directeur général et dimensionnée et organisée à sa discrétion. La taille des capacités d'audit interne, qui comptent chacune de une à huit personnes, est généralement proportionnelle au montant du budget de la direction générale concernée. La capacité d'audit interne appuie le directeur général dans la maîtrise de ses opérations et l'assurance de son contrôle interne, qui fait l'objet chaque année d'une déclaration à la Commission. Certaines capacités d'audit sont communes à plusieurs directions générales ou services.

Les directions générales sont également tenues d'organiser la fonction d'évaluation en leur sein, généralement sous la forme d'une unité spécialisée rattachée aux fonctions financières et participant au réseau de coordination de l'évaluation de la Commission, piloté par la direction générale chargée du budget.

B. Les services centraux d'audit interne, d'évaluation et de lutte contre la fraude

1. La réforme de la Commission en 2000

L'organisation actuelle des fonctions transversales de la Commission européenne, en particulier l'audit interne, l'évaluation et la lutte contre la fraude, résulte de la réforme de la Commission initiée à partir de 2000 par le commissaire britannique Neil Kinnock afin de restaurer une confiance mise à mal par la démission du précédent collège, présidé par le Luxembourgeois Jacques Santer.

L'encadré ci-dessous présente les grandes lignes de la réforme de la Commission en ce qui concerne ces fonctions. La fonction de contrôle financier centralisé, inspirée de l'administration française, a été supprimée, de même qu'une inspection générale des services de petite dimension, créée à l'époque par Jacques Delors. Le contrôle financier est désormais exercé au sein des directions générales. Un service d'audit interne, aux missions distinctes de celles du contrôle financier, a été créé afin de contribuer à renforcer le contrôle interne tout en ménageant une autonomie accrue aux gestionnaires au sein des directions générales.

Encadré – La réforme de la Commission

Une bonne gestion financière

Au moment de l'entrée en fonction de l'ancienne Commission (1999-2004), il était essentiel de restaurer la confiance du public dans la gestion du budget et dans le contrôle des dépenses de l'Union européenne. Les problèmes qui se sont posés étaient dus au fait que les systèmes de gestion et de contrôle financiers existants étaient trop centralisés compte tenu du volume et de la diversité des opérations à traiter. En décentralisant la gestion et en la rendant plus transparente, la réforme a simplifié les procédures, les a accélérées et en a responsabilisé les acteurs.

Simplification des règles, décentralisation des contrôles et renforcement de l'obligation de rendre compte

Dans le domaine de la gestion financière, les principes fondamentaux de la réforme ont reposé sur la simplification, la décentralisation et la responsabilisation des services de gestion. Les règles ont été simplifiées et rendues plus intelligibles. Les ordonnateurs des dépenses et des paiements ont été rendus responsables de leurs actes. Toute personne associée à la gestion et au contrôle financiers a été informée de ses responsabilités.

Dans le contexte du contrôle financier, le terme 'décentralisation' acquiert un sens particulier, dans la mesure où le système traditionnel prévoyait que chaque transaction devait être approuvée par un service centralisé de contrôle financier, service qui était souvent très éloigné de celui qui gérait l'activité en question. Si un rapprochement entre la fonction de contrôle des dépenses et le lieu de décision peut accroître l'efficacité, il faut offrir aux gestionnaires une incitation pour qu'ils mettent en œuvre des mécanismes de contrôle valables. Cette incitation est proposée sous forme d'habilitation, de transparence et de responsabilisation, les instruments en étant le rapport annuel d'activité et la déclaration annuelle de chaque directeur général/chef de service. Le rapport annuel d'activité expose les principaux résultats obtenus l'année précédente, la déclaration cautionnera la gestion financière et l'efficacité des systèmes de contrôle du service ainsi que l'exactitude des informations contenues dans le rapport annuel. La déclaration relève également - sous forme de réserves - les faiblesses éventuelles et les mesures correctives qui ont été prises ou qu'il est envisagé de prendre.

Le réexamen de l'organisation des contrôles a amené la Commission à revoir le concept qui les sous-tend, ce qui a abouti à l'adoption d'une conception moderne du contrôle, dotée d'un instrument puissant d'auto-évaluation dans le cadre du contrôle interne de la gestion. Il s'agit, en particulier, de dépasser les activités de contrôle de la gestion relative à chacune des transactions et d'englober d'autres composantes, telles que l'environnement du contrôle, l'évaluation des risques, l'information et la communication ou encore le suivi.

La délégation du pouvoir d'ordonnancement dans les services a été organisée de telle sorte que la personne qui prend la décision opérationnelle de mener une action soit, dans la mesure du possible, celle qui autorise la dépense.

La création d'un nouveau service financier central, gage de qualité

Un nouveau service financier central a été créé à l'intérieur de la DG Budget pour mettre en place une structure professionnelle centrale d'aide et d'information en matière de gestion budgétaire et financière. Cette structure assure la cohérence à l'intérieur de la Commission en ce qui concerne la définition et l'application des règles, des procédures et des normes relatives au contrôle interne et fait pendant à la plus grande responsabilisation des personnes associées à la gestion financière, car, pour pouvoir agir en connaissance de cause, celles-ci doivent d'abord être informées des moyens dont elles disposent pour exercer leurs responsabilités.

Séparer le contrôle financier de l'audit interne

L'extrême centralisation du système de gestion et de contrôle financiers de la Commission a fait l'objet de critiques acerbes tant à l'intérieur qu'à l'extérieur de l'institution, au motif qu'il n'aurait pas exclu la possibilité de graves irrégularités financières dans un certain nombre de dossiers importants. Auparavant, l'ordonnancement des dépenses et le contrôle ultérieur étaient réalisés par le même service central, ce qui pouvait donner matière à des conflits d'intérêt. À présent, le contrôle financier a été décentralisé dans les différentes directions générales et services de la Commission. Les tâches d'ordonnancement et d'audit ont aussi été dissociées.

Un nouveau service central d'audit interne

Un service d'audit interne, placé sous la responsabilité du vice-président Kallas, a été établi. Il garantit le fonctionnement correct des contrôles des opérations au niveau de la Commission dans son ensemble, contribuant ainsi à faire en sorte que la Commission optimise ses ressources et que les deniers publics qui lui sont confiés soient à l'abri de toute irrégularité. De même, il surveille attentivement la manière dont la Commission opère et il attire son attention sur toute lacune apparente qu'il aurait décelée. Au niveau de chaque direction générale, une structure d'audit interne a été mise en place : elle relève du directeur général et a pour mission de formuler un avis indépendant au sujet des opérations du service. Un comité de suivi des audits, présidé par le vice-président Kallas, a débuté ses travaux à la fin de l'année 2004. Sa mission comprend l'examen des travaux des structures d'audit interne ainsi que le suivi des questions relatives à la procédure de décharge.

Protection des intérêts du contribuable

Un éventail d'actions est en cours de réalisation en vue d'améliorer la prévention des irrégularités financières et de rendre la législation et les systèmes financiers imperméables à la fraude.

Parmi les autres initiatives, le 1er janvier 2005, la Commission est passée à la comptabilité d'exercice. Le nouveau système comptable respecte les standards internationaux de comptabilité pour le secteur public développés par la fédération internationale des comptables (IFAC).

Comme la plupart des fraudes et irrégularités financières portent sur des paiements gérés par les États membres, il est essentiel d'améliorer la coopération entre la Commission et les États membres, de telle sorte que les irrégularités soient plus efficacement prévenues et détectées.

Source : Commission européenne (2004).

2. Le service d'audit interne de la Commission

L'audit interne au sein de la Commission européenne relève principalement du service d'audit interne de la Commission. Direction générale au statut particulier, le service d'audit interne est placé sous l'autorité du vice-président de la Commission Slim Kallas, compétent pour l'administration, la lutte contre la fraude, l'audit interne et les systèmes d'information¹.

La création du service d'audit interne et la disparition de la fonction de contrôle financier central se sont accompagnées d'une référence désormais explicite aux normes internationales pour la conduite des travaux d'audit interne. Conformément à ces normes, le service d'audit interne est donc indépendant des services opérationnels et rend compte à une instance *ad hoc* intitulée comité de suivi des audits (*Audit Progress Committee* ou APC).

3. La direction générale chargée du budget

Au sein de la direction générale chargée du budget, un bureau de la direction B (« Ressources propres, évaluation et programmation financière ») est chargé d'appuyer chaque direction générale dans l'évaluation des politiques publiques de sa compétence.

Comme l'indique le rattachement de la fonction d'évaluation à cette direction générale, celle-ci rentre en ligne de compte dans l'allocation des ressources de l'Union européenne entre les différentes politiques publiques.

Toutefois, la fonction d'évaluation demeure principalement de la compétence des directions générales elles-mêmes. Elles sont tenues de se doter de fonctions d'évaluation, dont l'organisation est à leur discrétion.

4. L'Office européen de lutte contre la fraude (OLAF)

Un autre service de la Commission, l'Office européen de lutte contre la fraude (OLAF), est chargé de la conduite des enquêtes individuelles visant à détecter, prévenir et réprimer la fraude, aussi bien au sein même de la Commission que dans les États membres de l'Union européenne.

Compte tenu de la sensibilité de ses missions, l'OLAF bénéficie d'un régime d'indépendance particulièrement protecteur, notamment en ce qui concerne la nomination de son directeur général.

¹ Dans la précédente commission, l'IAS était rattachée à la commissaire chargée du budget.

C. Le collège

La Commission européenne est organisée en un collège comptant 27 membres, soit un membre par État membre de l'Union européenne, placé sous l'autorité du président de la Commission et collectivement responsable devant le Parlement européen et le Conseil.

Comme indiqué ci-dessus, la fonction d'audit interne relève du vice-président de la Commission compétent pour l'administration, la lutte contre la fraude, l'audit interne et les systèmes d'information. La fonction d'évaluation est du ressort de la commissaire chargée du budget. Le président de la Commission n'a donc d'attributions directes dans l'un ou l'autre de ces domaines que pour ce qui est des analyses d'impact, forme particulière d'évaluation dont la coordination et la supervision est de la compétence du secrétariat général de la Commission.

Une réflexion sur le rattachement du service d'audit interne directement au président de la Commission est en cours, dans la perspective de l'organisation de la prochaine commission, qui prendra ses fonctions à l'été 2009. Le rattachement actuel à l'un des vice-présidents de la Commission méconnaît en effet les normes internationales de l'audit interne, qui prohibent le rattachement des services concernés à un dirigeant n'ayant pas autorité sur l'ensemble de l'organisation. En l'occurrence, seul le président de la Commission remplirait ce critère.

D. L'auditeur externe : la Cour des comptes européenne

Les fonctions d'audit externe de la Commission européenne sont assurées par la Cour des comptes européenne, dont les missions sont centrées sur la fonction comptable et financière.

La Cour des comptes européenne, « *fournit des services d'audit dans le cadre desquels elle évalue la perception et l'utilisation des fonds de l'UE. Elle examine si les opérations financières ont été correctement enregistrées et présentées, exécutées de manière légale et régulière, et gérées dans un souci d'économie, d'efficacité et d'efficacités. La Cour communique les résultats de ses audits dans des rapports clairs, pertinents et objectifs. Elle formule également des avis sur des questions concernant la gestion financière.* ». Ses publications consistent en un rapport annuel relatif à l'exécution du budget de l'Union européenne, un rapport annuel relatif aux activités relevant des fonds européens de développement (FED), des rapports spéciaux sur des sujets présentant un intérêt particulier et des rapports annuels spécifiques consacrés à certains organismes de l'Union européenne.

La Cour des comptes européenne est une institution de l'Union et c'est à ce titre qu'est assurée son indépendance vis-à-vis de chacune des autres institutions. Sa mission, qui est d'« *assister le Parlement européen et le Conseil dans la supervision de l'exécution du budget de l'UE, notamment pendant la procédure de décharge* », la rapproche toutefois du Parlement.

E. Le Parlement européen

Le Parlement européen forme l'autorité budgétaire de l'Union européenne conjointement avec le Conseil. Il est toutefois seul à donner décharge sur les comptes présentés par la Commission, après émission d'une recommandation par le Conseil et au vu de la déclaration d'assurance émise par la Cour des comptes européenne. La principale instance du Parlement compétente en matière d'évaluation est la commission du contrôle budgétaire.

II. L'AUDIT

A. L'audit externe

1. La déclaration d'assurance

La mission d'origine de la Cour des comptes européenne consiste à émettre une déclaration d'assurance à l'attention de l'autorité budgétaire – le Parlement européen et le Conseil – sur les comptes présentés par la Commission européenne. Comme l'indique l'encadré ci-dessous, la déclaration d'assurance porte sur la fiabilité des comptes de l'Union européenne, ainsi que sur la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes.

Encadré – La déclaration d'assurance

La déclaration d'assurance (DAS) comprend deux volets, en l'occurrence:

Un audit des comptes

L'opinion sur la fiabilité des comptes indique dans quelle mesure les comptes annuels définitifs des Communautés européennes pour un exercice donné présent, de manière exacte et complète, les flux de trésorerie et les résultats financiers de l'exercice, et dans quelle mesure les éléments d'actif et de passif en fin d'exercice ont été dûment enregistrés et reflètent fidèlement la situation financière.

Les comptes annuels comprennent les "états financiers consolidés" qui couvrent en particulier le bilan exposant le passif et l'actif en fin d'exercice et les "états consolidés sur l'exécution du budget" qui couvrent les recettes et les dépenses de l'exercice.

S'agissant de ce volet de son audit, la Cour vise à établir si la Commission européenne a veillé à l'application effective des règles comptables pertinentes et si les comptes définitifs consolidés donnent une image fidèle de la situation financière de l'UE, dans le respect des méthodes et principes comptables généralement admis.

L'approche suivie par la Cour pour contrôler les comptes des Communautés européennes est conforme à la méthodologie d'audit financier standard et s'articule principalement autour des éléments suivants: l'évaluation du système comptable central; la vérification du bon fonctionnement des procédures comptables clés ; le contrôle analytique (cohérence et vraisemblance) des principales données comptables; l'analyse et le rapprochement des comptes et/ou des soldes; les tests de validation concernant les engagements, les paiements et certains éléments du bilan.

Un audit de la légalité et de la régularité des opérations sous-jacentes

L'objectif est d'obtenir des informations probantes suffisantes attestant que les fonds ont été perçus et dépensés conformément aux obligations contractuelles et réglementaires et qu'ils ont été calculés de manière correcte et exacte. En d'autres termes, l'audit consiste à déterminer si les opérations ont été réellement effectuées, si les destinataires/bénéficiaires étaient éligibles et si les coûts/quantités ayant fait l'objet d'une demande de paiement sont exacts et éligibles. L'opinion d'audit qui en résulte, est une conclusion générale couvrant toutes les opérations liées aux recettes et aux dépenses. Les paiements font l'objet d'un contrôle jusqu'au niveau du bénéficiaire final.

La DAS s'appuie sur des audits qui portent sur l'exercice précédant l'année de publication du rapport annuel de la Cour, dont elle constitue l'élément central.

Source : Cour des comptes européenne (2008).

2. Les audits et leurs normes

La Cour des comptes européenne conduit ses travaux d'audit externe dans un cadre normatif construit à partir des normes de diverses origines : *International Standards on Auditing (ISA)*, *International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)*, *International Federation of Accountants (IFAC)*. Elles sont rassemblées dans un document intitulé *Politiques et normes d'audit de la Cour*, présenté dans l'encadré ci-dessous.

Encadré – Politiques et normes d'audit de la Cour des comptes européenne

Satisfaisant aux devoirs et aux responsabilités qui lui ont été confiés dans le cadre de son mandat par le traité et par le règlement financier, la Cour des comptes européenne (CdCE) conduit ses audits conformément aux normes internationales d'audit et aux codes de déontologie de l'IFAC et de l'INTOSAI, dans la mesure où ils sont applicables dans le contexte communautaire.

Les auditeurs sont tenus de se conformer aux manuels d'audit de la CdCE et à l'ensemble des procédures d'audit adoptées par celle-ci.

Le présent document contient une définition de chacune des normes à prendre en considération et un lien direct vers celles-ci, ainsi que des références aux lignes directrices européennes concernant l'application des normes de contrôle de l'INTOSAI.

Source : Cour des comptes européenne (2008).

S'agissant des audits de performance, les normes appliquées par la Cour des comptes européennes sont déclinées dans un manuel *ad hoc* consacré à l'audit de la performance. L'encadré ci-après reprend l'introduction de ce manuel.

Encadré – Le manuel d'audit de la performance de la Cour des comptes européenne

Le manuel d'audit de la performance est l'un des éléments d'un ensemble de procédures et de lignes directrices établies par la Cour.

Objectif - Qualité.

Il a pour objectif :

- de contribuer à la réalisation d'audits de la performance d'une très bonne qualité;*
- de renforcer les compétences professionnelles des auditeurs dans ce domaine.*

Contenu.

Le présent manuel a été rédigé afin de répondre aux besoins des auditeurs et du personnel d'encadrement. Il explique en termes généraux comment les audits de la performance doivent être planifiés et réalisés, et les rapports correspondants établis.

Rôle essentiel du jugement professionnel.

Le manuel est fondé sur les principes de l'audit de la performance généralement admis, conformément aux lignes directrices de l'INTOSAI pour la mise en oeuvre des normes de vérification de résultats¹, et sur les bonnes pratiques actuelles dans ce domaine. Il encourage, à tous les stades du processus d'audit, l'exercice du jugement professionnel, lequel est essentiel si l'on considère la diversité des thèmes d'audit potentiels, des objectifs, ainsi que des méthodes de collecte et d'analyse des données utilisables en matière d'audit de la performance.

Caractère obligatoire des procédures.

Les procédures d'audit de la performance revêtent un caractère obligatoire (marqué par l'utilisation des verbes "devoir" et "falloir"), qui découle des politiques et normes d'audit de la Cour et doit être respecté.

Structure.

Le manuel compte cinq chapitres. Les deux premiers fournissent les informations de base indispensables, tandis que les chapitres 3 à 5 donnent des orientations plus détaillées sur chacune des phases de l'audit de la performance: planification, examen et établissement du rapport. Le manuel est structuré de la manière suivante:

Le chapitre 1 présente le contexte des audits de la performance dans les institutions de l'UE, ainsi que la mission et les objectifs de la Cour en la matière.

Le chapitre 2 décrit l'approche de l'audit de la performance, l'application des concepts d'économie, d'efficacité et d'efficacité dans le contexte communautaire, ainsi que les qualités essentielles d'un bon audit de la performance

Le chapitre 3 présente le processus de planification de l'audit, notamment l'étude préliminaire et le plan d'enquête.

Le chapitre 4 décrit la phase de l'examen, en particulier la conduite de l'audit, la communication des constatations, la gestion de l'audit, ainsi que les dispositifs de contrôle de la qualité.

Le chapitre 5 traite de la phase d'établissement du rapport, notamment des activités telles que la planification, la rédaction, la révision, la validation, la diffusion et le suivi du rapport.

Source : Cour des comptes européenne (2006).

3. L'audit externe de la Cour des comptes

Conformément aux normes internationales, la Cour des comptes européenne soumet périodiquement ses travaux d'audit à l'appréciation d'un auditeur externe issu du secteur privé. Le plus récent rapport de l'auditeur externe de la Cour des comptes concerne l'exercice 2006. Il est cité dans son intégralité dans l'encadré ci-dessous.

Encadré – Rapport de l'auditeur externe de la Cour des comptes européenne

Certificat sur la régularité et la sincérité des états financiers arrêtés au 31 décembre 2006

Conformément au mandat donné par la Cour des comptes européenne, nous avons effectué l'audit des états financiers ci-joints de la Cour des comptes européenne, comprenant le bilan au 31 décembre 2006, le compte de résultat économique pour l'exercice clos à cette date, le tableau des flux de trésorerie ainsi que l'état des variations de l'actif net et de l'annexe contenant un résumé des principales méthodes comptables et d'autres notes explicatives.

Responsabilité des membres de la Cour des comptes européenne dans l'établissement et la présentation des états financiers

Les membres de la Cour des comptes européenne sont responsables de l'établissement et de la présentation sincère de ces états financiers, en conformité avec le règlement (CE, Euratom) no 1605/2002 du Conseil du 25 juin 2002, ses modalités d'exécution, les principes comptables généralement admis et les règles internes de la Cour des comptes européenne. Cette responsabilité comprend: la conception, la mise en place et le suivi d'un contrôle interne relatif à l'établissement et la présentation sincère des états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs; le choix et l'application de principes et méthodes comptables appropriés, ainsi que la détermination d'estimations comptables raisonnables au regard des circonstances.

Responsabilité du réviseur d'entreprises

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les normes internationales d'audit telles qu'adoptées par l'Institut des réviseurs d'entreprises. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique et de planifier et de réaliser l'audit pour obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit implique la mise en oeuvre de procédures en vue de recueillir des éléments probants concernant les montants et les informations fournies dans les états financiers. Le choix des procédures relève du jugement du réviseur d'entreprises, de même que l'évaluation du risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. En procédant à ces évaluations du risque, le réviseur d'entreprises prend en compte le contrôle interne en vigueur dans l'entité relatif à l'établissement et la présentation sincère des états financiers afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité de celui-ci. Un audit comporte également l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par les membres de la Cour des comptes européenne, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états financiers. Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Opinion

À notre avis, les états financiers donnent une image fidèle de la situation financière de la Cour des comptes européenne au 31 décembre 2006, ainsi que du résultat de ses opérations pour l'exercice clos à cette date, en conformité avec le règlement (CE, Euratom) no 1605/2002 du Conseil du 25 juin 2002, ses modalités d'exécution, les principes comptables généralement admis et les règles internes de la Cour des comptes européenne.

Procédures administratives et comptables, bonne gestion financière ainsi que système de contrôle interne

Conformément au mandat qui nous a été confié par la Cour des comptes européenne, nous avons examiné les procédures administratives et comptables, la bonne gestion financière ainsi que le système de contrôle interne pour l'exercice clos au 31 décembre 2006. Cet examen a été effectué afin de confirmer que les différentes instances de la Cour des comptes européenne disposent d'une assurance raisonnable leur permettant:

- de confirmer que la gestion financière de la Cour des comptes est en conformité avec les règlements en vigueur,
- de confirmer que le système de contrôle interne permet l'établissement d'états financiers fiables ainsi qu'une conformité avec le cadre réglementaire.

Les règlements en vigueur sont:

- le règlement (CE, Euratom) no 1605/2002 du Conseil du 25 juin 2002 portant règlement financier applicable au budget général des Communautés européennes,
- le règlement (CE, Euratom) no 2342/2002 de la Commission du 23 décembre 2002 établissant les modalités d'exécution du règlement (CE, Euratom) no 1605/2002 du Conseil portant règlement financier applicable au budget général des Communautés européennes,
- les règles internes de la Cour des comptes européenne pour l'exécution du budget général de l'Union européenne, arrêtées par la décision no 80-2003 de la Cour et adoptées par la Cour lors de ses réunions des 17 et 18 décembre 2003.

Nous avons examiné l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, les systèmes et activités de contrôle ainsi que les systèmes de contrôle de gestion. Nos travaux ont consisté en une évaluation des procédures administratives et comptables, de gestion, des tests par sondages des pièces justificatives et des entretiens contradictoires avec le personnel. La nature et l'étendue des tests ont été déterminées en fonction de notre appréciation de l'environnement de contrôle. Nous estimons que nos travaux forment une base raisonnable à nos conclusions portant sur les procédures, la bonne gestion financière et le système de contrôle interne de la Cour des comptes européenne.

Sur la base des procédures décrites ci-dessus, nous n'avons pas relevé de faits qui remettent en cause l'adéquation des procédures administratives et comptables ainsi que du contrôle interne et la conformité de la gestion financière avec les règlements en vigueur.

Luxembourg, le 28 septembre 2007.

KPMG Audit SARL – Réviseurs d'entreprises – P. WIES

Source : Cour des comptes européenne (2007).

B. L'audit interne

1. La fonction d'audit interne

a) Les fondements et normes applicables

La fonction d'audit interne de la Commission européenne trouve son fondement dans le règlement financier du budget général de l'Union européenne² et dans ses modalités d'exécution³, qui imposent à chacune des institutions de l'Union européenne de se doter d'une fonction d'audit interne. Les deux encadrés ci-dessous reprennent les extraits pertinents de ces deux documents.

² Règlement n°1605/2002 modifié du Conseil du 25 juin 2002 portant règlement financier applicable au budget général des Communautés européennes.

³ Règlement n°2342/2002 modifié de la Commission du 23 décembre 2002 établissant les modalités d'exécution du règlement n°1605/2002 du Conseil portant règlement financier applicable au budget général des Communautés européennes.

Encadré – L’audit interne dans le règlement financier

Article 85

Chaque institution crée une fonction d’audit interne qui doit être exercée dans le respect des normes internationales pertinentes. L’auditeur interne, désigné par l’institution, est responsable envers celle-ci de la vérification du bon fonctionnement des systèmes et des procédures d’exécution du budget. L’auditeur interne ne peut être ni ordonnateur ni comptable.

Article 86

1. L’auditeur interne conseille son institution dans la maîtrise des risques, en formulant des avis indépendants portant sur la qualité des systèmes de gestion et de contrôle et en émettant des recommandations pour améliorer les conditions d’exécution des opérations et promouvoir la bonne gestion financière.

Il est chargé notamment:

a) d’apprécier l’adéquation et l’efficacité des systèmes de gestion internes ainsi que la performance des services dans la réalisation des politiques, des programmes et des actions en relation avec les risques qui y sont associés;

b) d’apprécier l’adéquation et la qualité des systèmes de contrôle et d’audit internes applicables à toute opération d’exécution du budget.

2. L’auditeur interne exerce ses fonctions sur l’ensemble des activités et des services de l’institution. Il dispose d’un accès complet et illimité à toute information requise pour l’exercice de ses tâches et au besoin sur place, y compris dans les États membres et dans les pays tiers.

3. L’auditeur interne fait rapport à l’institution de ses constatations et recommandations. Celle-ci assure le suivi des recommandations issues des audits. L’auditeur interne soumet, par ailleurs, à l’institution un rapport d’audit interne annuel indiquant le nombre et le type d’audits internes effectués, les recommandations formulées et les suites données à ces recommandations.

4. L’institution transmet annuellement à l’autorité de décharge un rapport résumant le nombre et le type d’audits internes effectués, les recommandations formulées et les suites données à ces recommandations.

Source : Règlement financier (2002).

Il est précisé dans le règlement financier que les fonctions d’audit interne s’inscrivent dans le cadre des normes internationales de l’audit interne – en particulier les normes édictées par l’*Institute of Internal Auditors* (IIA). Ces dispositions sont reprises et précisées dans la charte du service d’audit interne de la Commission, citée dans l’encadré ci-dessous.

Encadré – Les normes applicables à l’audit interne au sein de la Commission

L’IAS adhérera aux Normes internationales pour la pratique professionnelle de l’audit interne ainsi qu’aux dispositions du code de déontologie élaborées par l’Institut des auditeurs internes (Institute of Internal Auditors). Ces normes professionnelles seront appliquées dans le respect des règles applicables au personnel de la Commission. En cas de discordance entre ces deux corps de normes, les obligations découlant de la réglementation communautaire et des décisions de la Commission priment.

Source : Charte du service d’audit interne de la Commission (2004).

b) L’organisation de la fonction d’audit interne

En pratique, la fonction d’audit se structure autour du service d’audit interne de la Commission et des capacités d’audit interne dont sont obligatoirement dotées toutes les directions générales.

Le premier n’entretient pas de relations hiérarchiques avec les secondes et il n’est qu’exceptionnellement sollicité pour arbitrer un conflit entre une capacité d’audit interne et les services qu’elle audite. Le service d’audit interne est néanmoins chargé de s’assurer de la qualité des travaux des capacités d’audit interne, parallèlement aux procédures d’assurance qualité obligatoires tous les cinq ans aux termes des normes en vigueur.

Les rapports d'assurance des capacités d'audit interne sont systématiquement communiqués au service d'audit interne, afin d'encourager les directeurs généraux à en mettre en œuvre les recommandations. Par ailleurs,

Dans certains cas, ils sont aussi communiqués directement au comité de suivi des audits. Le service d'audit interne rend compte deux fois par an au comité de suivi des audits de la Commission de l'activité des capacités d'audit interne, qui peuvent être auditionnées sur un sujet de leur compétence. Il procède à une revue périodique de la qualité des travaux des capacités, selon une approche d'assurance.

Le service d'audit interne et les capacités d'audit interne travaillent de concert en s'appuyant sur un réseau appelé *AuditNet*, dont l'objet est la diffusion des rapports et l'harmonisation des pratiques d'audit dans l'ensemble des services concernés.

Au quotidien, les travaux d'audit du service d'audit interne sont confiés à des équipes de trois ou quatre auditeurs, placées sous l'autorité d'un chef d'équipe et contrôlées par un superviseur. Une cellule qualité de trois à quatre personnes s'assure du respect des normes, notamment s'agissant de la formulation des recommandations et de la taille des rapports⁴.

Le service d'audit interne compte environ une centaine de collaborateurs, qui sont soit des fonctionnaires de la Commission, soit des contractuels recrutés pour une durée de six ans au maximum. La mobilité au sein des services de la Commission est encouragée, mais peu fréquente s'agissant des collaborateurs du service d'audit interne, dont la création est encore récente.

Les capacités d'audit interne des directions générales allouent généralement trois ou quatre personnes à la fonction d'audit interne, l'ensemble des capacités représentant un effectif total d'environ 120 personnes.

2. Les missions

Les activités du service d'audit interne sont dominées par les audits financiers, en lien avec la reddition des comptes à l'autorité budgétaire – formée par le Parlement et le Conseil. L'objet de ces audits est de donner l'assurance au collège de la Commission que les systèmes de contrôle interne sont fiables. Il est considéré que 60% des ressources sont alloués à ces audits, tandis que les 40% restants étant consacrés aux missions d'audit de performance.

Par ailleurs, les audits réalisés par le service d'audit interne relèvent quasi-exclusivement de l'assurance et ne se prolongent que rarement dans des activités de conseil, même si la charte du service, citée dans l'encadré ci-dessous, prévoit la possibilité d'assurer de telles prestations.

Encadré – Les missions du service d'audit interne de la Commission

La mission du Service d'audit interne consiste à fournir des services indépendants et objectifs d'assurance et de conseil, destinés à produire une valeur ajoutée et à améliorer le fonctionnement de la Commission. L'IAS aide la Commission à atteindre ses objectifs par une approche systématique et méthodique visant à évaluer ses processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance, et à formuler des recommandations qui tendent à améliorer l'efficacité de ces processus⁴. Il promeut ainsi une culture de gestion efficiente et efficace au sein de la Commission et de ses services.

L'assurance consiste en l'examen objectif d'éléments probants, effectué en vue de fournir à l'organisation une évaluation indépendante des processus de gestion des risques, de contrôle ou de gouvernance. Pour ses activités d'assurance, l'IAS s'appuiera sur une planification effectuée en fonction des risques et une opinion sera intégrée dans chaque rapport d'assurance.

Les services de conseil sont des activités effectuées à la demande de l'encadrement. Leur nature et leur étendue sont convenues d'un commun accord avec le directeur général / chef de service. Ils sont destinés à produire de la valeur ajoutée et à améliorer les processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle de la DG. L'auditeur interne n'assume aucune responsabilité de gestion.

⁴ La tendance la plus récente est au raccourcissement de la taille des rapports, désormais plafonnée à une vingtaine de pages.

L'objectif principal de l'IAS est de fournir à la Commission des services d'assurance concernant l'efficacité et l'efficience des processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance, de telle sorte que ;

- les risques soient constamment identifiés et gérés de manière appropriée ;*
- les informations financières, opérationnelles et de gestion pertinentes soient exactes et fiables, et fournies en temps voulu ;*
- les politiques de la Commission, les procédures et les dispositions réglementaires et législatives applicables soient respectées ;*
- les objectifs de la Commission soient atteints avec efficacité et efficience ;*
- le développement et le suivi de procédures de contrôle de grande qualité soient encouragés dans toute la Commission.*

Source : Charte du service d'audit interne de la Commission (2004).

La situation est différente pour les capacités d'audit interne. Plus proches des échelons opérationnels, elles peuvent consacrer jusqu'à la moitié de leurs ressources à des activités de conseil à l'attention du directeur général. Ainsi la capacité d'audit interne de la direction chargée de la politique régionale, rencontrée par la mission, répartit ses ressources à peu près à égalité entre l'assurance et le conseil⁵.

Comme le service d'audit interne, les capacités d'audit interne interviennent principalement sur la fonction financière et comptable, plus marginalement sur des enjeux de performance.

3. Les garanties d'indépendance

L'indépendance des entités d'audit interne vis-à-vis des services audités est ménagée le règlement financier de la Commission européenne, qui transpose sur ce point les normes internationales en vigueur. L'encadré ci-dessous cite l'article correspondant.

Encadré – Les garanties d'indépendance des auditeurs internes dans le règlement financier

Article 87

Des règles particulières applicables à l'auditeur interne sont prévues par l'institution de manière à garantir l'indépendance totale de sa fonction et à établir sa responsabilité.

Si l'auditeur interne a la qualité de fonctionnaire ou d'autre agent, il engage sa responsabilité, dans les conditions prévues au statut et précisées dans les modalités d'exécution.

Source : Règlement financier (2002).

Un règlement de la Commission précise les modalités d'exécution des trois articles du règlement financier concernant la fonction audit interne (articles 85, 86 et 87). Comme le montre l'encadré ci-dessous, pour chacun de ces articles, les modalités d'exécution ont pour finalité d'affirmer et de détailler les garanties d'indépendance ménagées aux auditeurs internes de la Commission : ils traitent successivement des modalités de désignation des auditeurs internes, des moyens de fonctionnement qui leur sont alloués, de leur programme de travail, du statut de leurs rapports, de leur indépendance à proprement parler et enfin de leur régime de responsabilité.

⁵ Etant entendu que les prestations de conseil, qui compliquent la réalisation ultérieure de prestations d'assurance, sont réservées aux champs et sujets déjà audités par le passé ou considérés comme recelant des risques de faible niveau.

Encadré – L’audit interne dans les modalités d’exécution du règlement financier

Article 109 – Désignation de l’auditeur interne (Article 85 du règlement financier)

- 1. Chaque institution désigne son auditeur interne selon des modalités adaptées à ses spécificités et à ses besoins. L’institution informe l’autorité budgétaire de la nomination de l’auditeur interne.*
- 2. Chaque institution définit selon sa spécificité et ses besoins le champ de la mission de l’auditeur interne et arrête, dans le détail, les objectifs et les procédures de l’exercice de la fonction d’audit interne, dans le respect des normes internationales en vigueur en matière d’audit interne.*
- 3. L’institution peut désigner comme auditeur interne en raison de ses compétences particulières un fonctionnaire ou autre agent soumis au statut choisi parmi les ressortissants des États membres.*
- 4. Lorsque plusieurs institutions désignent un même auditeur interne, elles prennent les dispositions nécessaires pour que sa responsabilité puisse être mise en cause dans les conditions visées à l’article 114.*
- 5. Lorsqu’il est mis fin aux fonctions de l’auditeur interne, l’institution en informe l’autorité budgétaire.*

Article 110 – Moyens de fonctionnement (Article 86 du règlement financier)

L’institution met à la disposition de l’auditeur interne les ressources nécessaires au bon accomplissement de sa fonction d’audit ainsi qu’une charte de mission décrivant en détail ses tâches, droits et obligations.

Article 111 – Programme de travail (Article 86 du règlement financier)

- 1. L’auditeur interne adopte son programme de travail et le soumet à l’institution.*
- 2. L’institution peut demander à l’auditeur interne d’effectuer des audits ne figurant pas dans le programme de travail visé au paragraphe 1.*

Article 112 – Rapports de l’auditeur interne (Article 86 du règlement financier)

1. L’auditeur interne soumet à l’institution le rapport d’audit interne annuel prévu par l’article 86, paragraphe 3, du règlement financier, indiquant le nombre et le type d’audits internes effectués, les principales recommandations formulées et les suites données à ces recommandations.

Ce rapport annuel mentionne également les problèmes systémiques relevés par l’instance spécialisée, mise en place en application de l’article 66, paragraphe 4, du règlement financier.

2. Chaque institution examine si les recommandations formulées dans les rapports de son auditeur interne peuvent faire l’objet d’un échange de bonnes pratiques avec les autres institutions.

Article 113 – Indépendance (Article 87 du règlement financier)

L’auditeur interne jouit d’une complète indépendance dans la conduite de ses audits. Il ne peut recevoir aucune instruction ni se voir opposer aucune limite en ce qui concerne l’exercice des fonctions qui, par sa désignation, lui sont assignées en vertu des dispositions du règlement financier.

Article 114 – Responsabilité de l’auditeur interne (Article 87 du règlement financier)

La responsabilité de l’auditeur interne en tant que fonctionnaire ou autre agent soumis au statut ne peut être mise en cause que par l’institution elle-même, dans les conditions mentionnées au présent article.

L’institution prend une décision motivée portant ouverture d’une enquête. Cette décision est signifiée à l’intéressé. L’institution peut charger de l’enquête, sous sa responsabilité directe, un ou plusieurs fonctionnaires de grade égal ou supérieur à celui de l’agent concerné. Au cours de cette enquête, l’intéressé est obligatoirement entendu.

Le rapport d’enquête est communiqué à l’intéressé qui est ensuite entendu par l’institution au sujet de ce rapport.

Sur la base du rapport et de l’audit, l’institution adopte soit une décision motivée de clôture de la procédure, soit une décision motivée prise conformément aux dispositions des articles 22 et 86 à 89 du statut. Les décisions portant sanctions disciplinaires ou pécuniaires sont notifiées à l’intéressé et communiquées, pour information, aux autres institutions et à la Cour des comptes.

Ces décisions peuvent faire l’objet d’un recours de l’intéressé devant la Cour de justice des Communautés européennes, dans les conditions prévues au statut.

Article 115 – Recours devant la Cour de justice des Communautés européennes (Article 87 du règlement financier)

Sans préjudice des voies de recours ouvertes par le statut, il est ouvert à l’auditeur interne un recours direct devant la Cour de justice des Communautés européennes contre tout acte relatif à l’exercice de sa fonction d’auditeur interne. Ce recours doit être formé dans un délai de trois mois à compter du jour calendrier de la notification de l’acte en cause.

Le recours est instruit et jugé dans les conditions prévues à l’article 91, paragraphe 5, du statut.

Source : Modalités d’exécution du règlement financier (2004).

L'indépendance est enfin réaffirmée dans la charte dont s'est doté le service d'audit interne de la Commission, citée dans l'encadré ci-dessous.

Encadré – Positionnement et indépendance du service d'audit interne

OBLIGATION DE RENDRE COMPTE

L'IAS est placé sous l'autorité du Membre de la Commission chargé de l'audit.

L'IAS rend compte au Comité de suivi des audits (APC), comme suit:

· il fait état des principaux problèmes que soulèvent les activités de la Commission soumises à audit, y compris les améliorations possibles des processus audités ;

· en fonction de la nature et du champ d'application des travaux de l'IAS et des structures d'audit internes (IAC), il fournit chaque année, au plus tard à partir de 2009, une opinion globale sur l'état du contrôle à la Commission ;

· au moins une fois par an, il présente un rapport sur sa mission, l'exercice de son autorité et ses responsabilités, ainsi que sur l'exécution du plan annuel d'audit. Ce rapport doit également porter sur les principales questions en matière de risque, de contrôle et de gouvernance, ainsi que sur d'autres questions examinées en réponse aux besoins ou aux demandes de la Commission.

INDÉPENDANCE ET OBJECTIVITÉ

Aucune autorité ne peut interférer dans la conduite des audits de l'IAS ni inviter celui-ci à modifier le contenu des rapports d'audit.

Afin d'assurer l'objectivité de leurs opinions et éviter tout conflit d'intérêt, les auditeurs de l'IAS doivent préserver leur indépendance par rapport aux activités et opérations qu'ils examinent. Si l'objectivité des auditeurs internes est compromise dans les faits ou même en apparence, les parties concernées doivent en être informées de façon précise.

Si l'auditeur interne le juge nécessaire, il peut saisir directement le président de la Commission et/ou le Collège des Commissaires.

L'IAS, en tant que service interne de la Commission, applique les dispositions prévues en matière de relations interinstitutionnelles, notamment en ce qui concerne la communication et la divulgation d'informations, au même titre que l'ensemble des autres Directions générales et services de la Commission.

Source : Charte du service d'audit interne de la Commission (2004).

Les rapports du service d'audit interne ne sont pas publics. En revanche, ils sont systématiquement communiqués à la Cour des comptes européenne et sont consultables sur place par tous les membres du Parlement européen qui en font la demande. Le service d'audit interne est attaché à la confidentialité de ses rapports, qui préserve la confiance dans les relations entre auditeurs et services audités. Comme en dispose l'article 112 des modalités d'exécution du règlement financier, il rend compte de son activité par un rapport annuel à la Commission, non public, et un autre, public, adressé à l'autorité budgétaire (composée conjointement du Parlement et du Conseil).

4. Le comité de suivi des audits

Comme le précise la charte du service d'audit interne citée ci-dessus, l'indépendance de ce service fait l'objet d'une supervision par le comité de suivi des audits de la Commission, composé de cinq commissaires et de deux personnalités extérieures. Réuni huit à dix fois par an, il a pour mission d'arbitrer si nécessaire les relations entre auditeurs et services audités.

Le comité de suivi des audits joue également un rôle important en matière de suivi des recommandations formulées par le service d'audit interne. Celui-ci est réalisé à l'aide d'une base de données intitulée *IssueTrack*. Les recommandations y sont classées en quatre niveaux : critiques, très importantes, importantes et souhaitables. Seules les recommandations critiques et très importantes font l'objet d'un suivi formel par le service d'audit interne. Deux fois par an, ce dernier rend compte au comité de suivi des audits de la mise en œuvre de ses recommandations par les directions générales.

Enfin, le comité de suivi des audits est également chargé de commander les évaluations externes du service d'audit interne, qui interviennent tous les cinq ans. Le respect des normes applicables par le service d'audit interne a fait l'objet récemment d'une évaluation par le cabinet Ernst&Young, dans les termes présentés dans l'encadré ci-dessous.

Encadré – L'assurance qualité du service d'audit interne de la Commission européenne

Between September 2007 and April 2008, Ernst & Young performed an external quality assessment of the Internal Audit Service of the European Commission on the demand of the Audit Progress Committee of the European Commission in order to comply with Standard 1312 of the Standards for the Professional Practice of Internal Auditing of the IA (-Institute of Internal Auditors).

Standard 1312: "External assessments should be conducted at least once every five years by a qualified, independent reviewer or review team from outside the organization. The potential need for more frequent external assessments as well as the qualifications and independence of the external reviewer or review team, including any potential conflict of interest, should be discussed by the Chief Audit Executive with the Board/Audit Progress Committee. Such discussions should also consider the size, complexity and industry of the organization in relation to the experience of the reviewer or review team."

On the basis of the work performed by Ernst & Young and after discussion with the Internal Audit Service a report, with further recommendations for improvement, was issued on July 4th, 2008 to the Audit Progress Committee.

Overall, the Internal Audit Service of the European Commission generally conforms with the Institute of Internal Auditors Standards and Code of Ethics.

Source : Service d'audit interne de la Commission (2008).

III. L'ÉVALUATION

A. Typologie et normes

Le fondement législatif de l'évaluation est le règlement financier du budget général de l'Union européenne⁶. La finalité de ce texte montre que l'évaluation des politiques publiques est conçue par l'Union européenne comme une composante du pilotage des finances publiques. L'encadré ci-après retrace les dispositions du règlement relatives à l'évaluation.

Encadré – L'évaluation dans le règlement financier

Considérant ce qui suit : (...) (11) S'agissant du principe de bonne gestion financière, il s'agit de définir ce principe par référence aux principes d'économie, d'efficience et d'efficacité et d'en assurer le respect par le suivi d'indicateurs de performance établis par activité et mesurables de manière à apprécier les résultats obtenus. Les institutions doivent procéder à une évaluation ex ante et ex post, conformément aux orientations définies par la Commission. (...)

Article 27 – (...) 4. En vue d'améliorer la prise de décisions, les institutions procèdent à des évaluations ex ante et ex post, conformément aux orientations définies par la Commission. Ces évaluations s'appliquent à tous les programmes et activités qui occasionnent des dépenses importantes et les résultats de ces évaluations sont communiqués aux administrations chargées de la dépense et aux autorités législatives et budgétaires.

Article 28 – 1. Toute proposition ou initiative soumise à l'autorité législative par la Commission ou par un État membre conformément aux dispositions pertinentes du traité instituant la Communauté européenne (traité CE) ou du traité sur l'Union européenne (TUE) et susceptible d'avoir une incidence budgétaire, y compris sur le nombre des emplois, doit être accompagnée d'une fiche financière et de l'évaluation prévue à l'article 27, paragraphe 4, du présent règlement.

Article 33 – (...) 2. La Commission joint à l'avant-projet de budget (...) d) les fiches d'activité contenant des informations sur la réalisation de tous les objectifs spécifiques, mesurables, réalisables, pertinents et datés, fixés antérieurement pour les différentes activités ainsi que les nouveaux objectifs mesurés par des indicateurs [et] une justification complète et une approche coût-bénéfice des modifications proposées concernant le niveau des crédits. (...) Les résultats des évaluations sont examinés et utilisés pour démontrer les avantages que les modifications budgétaires proposées sont susceptibles d'apporter.

Source : Règlement financier (2002).

⁶ Règlement n°1605/2002 modifié du Conseil du 25 juin 2002 portant règlement financier applicable au budget général des Communautés européennes.

Le règlement financier fait de l'évaluation un outil d'aide à la décision budgétaire, principalement à l'attention de la Commission dans la préparation du budget de l'Union européenne puis, ultérieurement, dans son exécution. L'article 27 du règlement financier confie à la Commission la mission d'établir des orientations relatives à l'évaluation.

Le règlement financier, qui émane du Conseil, se décline tout d'abord dans un règlement de la Commission relatif aux modalités d'exécution du précédent⁷. L'encadré ci-après précise les dispositions de ce second règlement concernant l'évaluation.

Encadré – L'évaluation dans les modalités d'exécution du règlement financier

Considérant ce qui suit : (...) (9) S'agissant de la bonne gestion financière, il y a lieu d'identifier les objectifs et la périodicité minimale des évaluations ex ante, intermédiaires et ex post des programmes et activités, ainsi que les informations devant figurer dans la fiche financière législative.

Article 21 – Évaluation (Article 27 du règlement financier)

1. Toute proposition de programme ou d'activité occasionnant des dépenses budgétaires fait l'objet d'une évaluation ex ante. Celle-ci porte sur:

- a) le besoin à satisfaire à court ou à long terme;
- b) la valeur ajoutée de l'intervention communautaire;
- c) les objectifs à atteindre;
- d) les possibilités d'action disponibles, y compris les risques qui y sont associés;
- e) les résultats et incidences escomptés, en particulier les incidences économiques, sociales et environnementales, et les indicateurs et modalités d'évaluation nécessaires pour les mesurer;
- f) le mode d'exécution le plus approprié pour la ou les possibilités privilégiées;
- g) la cohérence interne de l'activité ou du programme proposé et ses rapports avec les autres instruments pertinents;
- h) le volume des crédits, des ressources humaines et des autres dépenses administratives à allouer en fonction du principe de coût/efficacité;
- i) les leçons tirées d'expériences similaires déjà conduites.

2. La proposition expose les dispositions en matière de suivi, de compte rendu et d'évaluation, en tenant dûment compte des responsabilités respectives de tous les niveaux d'administration qui interviendront dans la mise en oeuvre du programme ou de l'activité proposé.

3. Tout programme ou activité, y compris les projets pilotes et les actions préparatoires, lorsque les ressources mobilisées sont supérieures à 5 000 000 EUR, fait l'objet d'une évaluation intermédiaire et/ou ex post des ressources humaines et financières affectées et des résultats obtenus, afin de vérifier leur conformité avec les objectifs fixés, dans les conditions suivantes:

- a) il est procédé à une évaluation périodique des résultats obtenus dans la réalisation d'un programme pluriannuel, selon un calendrier permettant de tenir compte des conclusions de ces évaluations pour toute décision concernant la reconduction, la modification ou l'interruption de ce programme;
- b) les activités financées sur une base annuelle font l'objet d'une évaluation des résultats obtenus au moins une fois tous les six ans. L'obligation prévue au premier alinéa, points a) et b), ne s'applique pas à chacun des projets ou actions menés dans le cadre des activités pour lesquelles cette obligation peut être remplie par les rapports finaux transmis par les organismes qui ont exécuté l'action.

4. Les évaluations visées aux paragraphes 1 et 3 sont proportionnelles aux ressources mobilisées et à l'incidence du programme ou de l'activité en question.

(...)

Article 22 bis – Contrôle interne efficace et efficient (Article 28bis, paragraphe 1, du règlement financier)

1. Un contrôle interne efficace est fondé sur les bonnes pratiques internationales et comprend notamment (...) f) une évaluation périodique du bon fonctionnement du système de contrôle.

Source : Modalités d'exécution du règlement financier (2002).

⁷ Règlement n°2342/2002 modifié de la Commission du 23 décembre 2002 établissant les modalités d'exécution du règlement n°1605/2002 du Conseil portant règlement financier applicable au budget général des Communautés européennes.

Une *Communication sur l'évaluation* a été faite à la Commission le 21 février 2007 par la commissaire chargée du budget⁸. L'encadré ci-après en reprend l'introduction, qui rappelle la définition de l'évaluation et en souligne les principaux enjeux du point de vue de la Commission européenne.

Encadré – Introduction de la *Communication sur l'évaluation*

Comme l'a définie la Commission, l'évaluation est une appréciation des interventions en fonction de leurs résultats, de leur impact et des besoins qu'elles visent à satisfaire. Il s'agit d'un outil systématique qui procure une base rigoureuse, fondée sur des données probantes, destiné à éclairer la prise de décision. Depuis plusieurs années, elle est le principal outil employé par la Commission pour déterminer dans quelle mesure les interventions de l'UE atteignent les objectifs politiques fixés et comment améliorer leurs résultats à l'avenir. (...)

L'évaluation produit une masse d'informations pertinentes essentielles à une prise de décision fondée sur des données probantes pour planifier, concevoir et mettre en œuvre les politiques de l'UE ainsi que pour gérer l'institution. L'évaluation renforce aussi la légitimité des décisions et la responsabilité des décideurs. En outre, lorsqu'ils sont correctement communiqués, les résultats d'évaluation accentuent la transparence et la responsabilité démocratique. Enfin, l'évaluation aide également la Commission à mieux informer le citoyen européen sur la valeur ajoutée de l'Union européenne.

La présente communication réitère l'engagement de la Commission en faveur de l'évaluation et indique de nouvelles directions à suivre afin de garantir un haut niveau de qualité des évaluations, leur contribution à mieux légiférer et leur meilleure intégration dans le cycle de planification stratégique et de programmation.

La Commission a établi au cours de la dernière décennie un cadre global pour l'évaluation de ses activités. Il s'agit d'un système décentralisé dans lequel les DG sont responsables de l'évaluation de leurs activités, les services centraux étant chargés de l'assistance et de la coordination. Des progrès importants ont déjà été accomplis, notamment en ce qui concerne les programmes de dépenses. (...)

Compte tenu de ce qui précède et dans le contexte du nouveau cadre financier 2007- 2013, la présente communication définit un cadre général permettant de poursuivre le développement de l'évaluation à la Commission. Elle vise à tirer parti de l'expérience présente et des points forts du système en place, de sorte que les principaux éléments structurels du système d'évaluation actuel de la Commission soient maintenus (cf. annexe I). Les principaux objectifs sont d'améliorer encore la qualité de l'évaluation, de mieux situer et de renforcer les vastes travaux d'évaluation de la Commission dans le contexte de son approche globale en matière d'amélioration de la législation et d'élaboration de politiques fondée sur des données probantes, et de consolider son intégration dans le cycle de planification stratégique et de programmation et dans la gestion par activité.

Source : Commission européenne (2007).

La *Communication sur l'évaluation* contient un plan d'action pour la mise à niveau de l'évaluation ainsi que des standards d'évaluation, qui s'imposent à tous les acteurs concernés et dont l'encadré ci-dessous retrace les grandes lignes.

Encadré – Les standards d'évaluation de la Commission européenne

Context and purpose. *Evaluation involves a judgement of interventions according to their results, impacts and needs they aim to satisfy. It is a systematic tool which provides a rigorous evidence base to inform decision-making and contributing to making Commission activities more effective, coherent, useful, relevant and efficient. Evaluation also enhances transparency, learning and accountability. To achieve this, the Commission's evaluation standards aim to ensure relevant and timely evaluations of high quality and that evaluation results are communicated to decision-makers and other relevant stakeholders in a clear and transparent manner to facilitate the use of evaluation results. (...)*

The standards are expressed as a set of guiding principles. For each guiding principle, a number of baseline requirements (forming an integral part of the standards) have been defined which should contribute to achieving compliance with the overriding principle. Meeting the baseline requirements will hence be important, but not necessarily sufficient, to ensure full compliance with the guiding principles.

⁸ Communication à la Commission de M^{me} GRYBAUSKAITE, en accord avec le président – Répondre aux besoins stratégiques : renforcer l'usage de l'évaluation, 21 février 2007.

The standards are an integral part of the Commission's Internal Control Standard n°23 on evaluation, which means that they are binding and that the way they are implemented may be audited on this basis.

Scope. *The standards apply to Commission evaluations of policy instruments such as expenditure programmes, legislation and other non-spending activities. The standards are binding upon all DGs and Services of the Commission with activities that affect entities outside the European institutions (e.g. organisations, companies and citizens). The implementation of the baseline requirements will normally need to be complemented by additional measures, such as developing and implementing good practices or the various actions set out in the present Communication. Separate evaluations of individual projects financed under programmes are not subject to these standards. However, project evaluations required by specific provisions, for example pilot projects, are covered by the standards.*

The standards also apply where a DG performs evaluation of internal policies or service provision. However, additional organisational structures are not necessarily needed in these cases. The key issue is to clarify who is responsible for what and it is the responsibility of the Director General to consider the most appropriate way of organising evaluation activities in accordance with their needs.

The standards apply to the different temporal types of evaluations. However, whilst the guiding principles for designing and conducting evaluations and dissemination and utilisation of evaluation results apply to all types of evaluation, the corresponding baseline requirements refer only to retrospective or combinations of retrospective evaluations (interim, final and ex post). By contrast, purely prospective evaluations (ex-ante and impact assessments) must be carried out in accordance with DG Budget's guide for ex-ante evaluation or the Commission's Impact Assessment Guidelines to ensure adequate quality.

Moreover, the standards apply irrespective of the nature of the author of the evaluation, i.e. to both internal and external evaluations (and combinations thereof).

A) Resources and organisation of evaluation activities: *evaluation activities must be appropriately organised and resourced to meet their purposes. (...)*

B) Planning evaluation activities: *evaluation activities must be planned in a transparent and consistent way so that relevant evaluation results are available in due time for operational and strategic decision-making and reporting needs. (...)*

C) Designing evaluations: *evaluation design must provide clear and specific objectives, and appropriate methods and means for managing the evaluation process and its results. (...)*

D) Conducting evaluations: *evaluation activities must be conducted to provide reliable, robust and complete results. (...)*

E) Dissemination and utilisation of evaluation results: *evaluation results must be communicated in such a way that it ensures the maximum use of the results and that they meet the needs of decision-makers and stakeholders. (...)*

Source : Commission européenne (2002).

Les différents textes ci-dessus ne sont pas exclusifs d'autres dispositions propres à certaines politiques publiques – en particulier les politiques particulièrement consommatrices de ressources, comme la politique agricole commune ou la politique régionale – ou à certaines modalités d'évaluation.

En particulier, les analyses d'impact sont un dispositif général issu, en 2002, de la fusion de différents dispositifs particuliers d'évaluation qui imposaient aux directions générales de la Commission d'accompagner toute proposition de différentes analyses en précisant l'impact sur la réglementation, les entreprises, l'environnement, la compétitivité, l'égalité entre les femmes et les hommes ou encore l'emploi. L'analyse d'impact revêt un caractère général et synthétique et inclut obligatoirement toutes ces dimensions qui, auparavant, faisaient l'objet de dispositifs éparés et distincts.

Désormais, une analyse d'impact accompagne obligatoirement toute proposition soumise à l'arbitrage du collège de la Commission. Les analyses d'impact ont fait l'objet d'une communication spécifique en date du 5 juin 2002, dont l'encadré ci-après présente les extraits précisant la différence entre l'analyse d'impact et l'évaluation *ex ante*.

Encadré – Extraits de la *Communication sur l'analyse d'impact*

L'analyse d'impact marque une étape importante dans les efforts déployés par la Commission pour renforcer sa culture de l'évaluation. Il est toutefois à noter que l'évaluation ex ante (budgétaire) et l'analyse d'impact ont des fonctions et des buts différents. L'évaluation ex ante se concentre principalement sur l'utilisation optimale des ressources, autrement dit le rapport coût-efficacité de l'ensemble des programmes de dépenses/actions proposés pour le budget communautaire. En revanche, l'analyse d'impact est guidée par les politiques et s'attache à déterminer si l'impact des principales propositions d'action est durable et conforme aux principes d'amélioration de la réglementation.

Conformément au règlement financier, il est et reste obligatoire de procéder aux évaluations ex ante pour toutes les propositions associées à des dépenses budgétaires. Par ailleurs, l'analyse d'impact peut être appliquée à certaines propositions impliquant des dépenses budgétaires. Dans ces cas, vu le chevauchement méthodologique partiel des deux procédures, les aspects spécifiques de l'évaluation ex ante s'ajouteront à l'analyse d'impact générale qui concerne l'amélioration de la réglementation et la durabilité. Dans la pratique, l'analyse d'impact incorporera les éléments spécifiques à l'évaluation ex ante qui, dans certains cas, peuvent ne pas être couverts (notamment pour les questions de rentabilité). De cette manière, les doubles emplois seront évités et les exigences du règlement financier seront satisfaites.

Source : Commission européenne (2002).

Tandis que l'analyse d'impact porte prioritairement sur le caractère effectif et durable de l'impact de la politique considérée, l'évaluation *ex ante* reste centrée sur des considérations budgétaires et mobilise le calcul économique pour apprécier le coût, l'efficacité et l'efficacité d'une politique donnée. L'encadré ci-dessous, qui reprend des extraits des lignes directrices de la Commission concernant l'analyse d'impact, édictées le 15 juin 2005, explicite cette distinction.

Encadré – Différences et similitudes entre analyse d'impact et évaluation *ex ante*

Le règlement financier et ses modalités d'exécution imposent à la Commission d'effectuer une évaluation ex ante de tous ses programmes et activités impliquant des dépenses significatives.

Toute analyse de l'impact d'une proposition ayant des répercussions budgétaires qui traite de façon adéquate l'ensemble des points énumérés à l'article 21, paragraphe 1, des modalités d'exécution sera acceptée comme une évaluation ex ante. Ces points étant sous bien des aspects similaires aux exigences d'une analyse d'impact, aucun travail « supplémentaire » ne sera probablement nécessaire. Une attention particulière devra toutefois être accordée au rapport coût-efficacité des diverses options étudiées (voir le point III.5.1 et l'annexe 8 « Comment évaluer le rapport coût-efficacité »).

(...)

[Pour un programme de dépenses,] en règle générale, l'analyse d'impact sera combinée à l'évaluation ex ante requise par le règlement financier lors de la préparation de propositions ayant une incidence sur les ressources budgétaires et humaines (voir point II.4). En cas de renouvellement ou de prorogation d'un programme existant, les informations provenant des évaluations disponibles au moment de l'expiration dudit programme serviront à établir l'AI/évaluation ex ante. Afin d'évaluer la valeur ajoutée d'un programme démarrant dans un nouveau contexte, il conviendra si possible d'envisager la cessation des activités menées jusqu'alors. Pour les nouveaux programmes, les résultats pertinents d'évaluations de programmes similaires ou comparables devront être exploités. En effet, en pareil cas, des données sur les répercussions d'activités passées seront souvent plus convaincantes que des spéculations sur les retombées attendues.

Source : Commission européenne (2005).

Au-delà, les différents textes relatifs aux activités d'évaluation se déclinent dans des guides, des lignes directrices ou des chartes dont se dotent les directions générales pour encadrer les travaux d'évaluation qui leur incombent. Les chartes d'évaluation rappellent les textes applicables, précisent le rôle des uns et des autres au sein de la direction générale concernée, encadrent la planification des travaux d'évaluation et détaillent les procédures suivies.

B. Procédure qualité

Les travaux d'évaluation font l'objet d'une assurance qualité structurée autour d'une série de huit questions, présentées dans l'encadré ci-dessous.

Encadré – Assurance qualité des travaux d'évaluation

- 1. **Relevance:** does the evaluation respond to information needs, in particular as expressed in the terms of references?*
- 2. **Appropriate design:** is the design of the evaluation adequate for obtaining the results needed to answer the evaluation questions?*
- 3. **Reliable data:** are data collected adequate for their intended use and have their reliability been ascertained?*
- 4. **Sound analysis:** are data systematically analysed to answer evaluation questions and cover other information needs in a valid manner?*
- 5. **Credible findings:** do findings follow logically from and are justified by, the data/information analysis and interpretations based on pre-established criteria and rational?*
- 6. **Valid conclusions:** are conclusions non-bias and fully based on findings?*
- 7. **Helpful recommendations:** are areas needing improvements identified in coherence with the conclusions? Are the suggested options realistic and impartial?*
- 8. **Clarity:** is the report well structured, balanced, and written in an understandable manner?*

Source : Commission européenne (2006).

La procédure d'assurance qualité relève de la logique de l'autoévaluation. Elle est prise en charge par l'unité d'évaluation de la direction générale concernée, voire par l'équipe chargée de l'évaluation elle-même. L'encadré ci-dessous précise les modalités de mise en œuvre de cette procédure.

Encadré – Procédure d'assurance qualité

What are the main aims, stages and actors involved in the Quality Assessment process?

Assessing the quality of an evaluation can help to:

- encourage the evaluator(s) to conform to the terms of reference and to professional standards;*
- ensure transparency about the quality of the evaluation to all potential users;*
- enable organisational learning about the evaluation process.*

Accordingly, the assessment must be part of the evaluation process right from the start, i.e., not just added on once to the final report becomes available.

Firstly, the terms of references must from the onset make (external) evaluators aware of the quality assessment criteria that will be applied and about the possibility that the assessment will be made public. The criteria should hence be attached or hyperlinked to the terms of reference.

Throughout the evaluation process, the official(s) managing the evaluation and the steering group should alert the evaluator about potential quality problems.

A preliminary quality assessment should be prepared based on the draft final report and the results of this exercise must be communicated and explained to the evaluator(s) so they are offered the possibility of improving the work (clarity of drafting; conclusions/recommendations that aren't sufficiently underpinned by data and analysis etc).

The actual quality assessment needs to be prepared once the final report becomes available. It may be prepared by the evaluation function or, where appropriate, by other officials involved in the management of the evaluation, but it should be validated by the entire steering group. To ensure credible and transparent quality assessments, the responsibility for managing the activity being evaluated, for managing the evaluation and for preparing the quality assessment should not all be accumulated.

Source : Commission européenne (2006).

C. Finalités de l'évaluation

Les travaux d'évaluation donnent lieu à l'établissement de différents documents :

- chaque évaluation se conclut par un rapport généralement rendu public, mis en ligne sur le site Internet de la direction générale concernée et communiqué à l'ensemble des parties prenantes. Ces rapports sont utilisés par les services concernés et par la Commission dans son ensemble pour la planification stratégique et la programmation des activités et du budget. Ils sont également communiqués au Conseil et au Parlement européen en annexe des propositions législatives concernés et des avant-projets de budget ;
- le bilan annuel d'évaluation synthétise l'ensemble des rapports d'évaluation issus de la Commission européenne et se prononce sur la pertinence, l'efficacité et l'efficacité des politiques de l'Union européenne suivant les rubriques du cadre financier pluriannuel ;
- le bilan multi-annuel des évaluations propose un aperçu complet des travaux d'évaluation présentés selon la nomenclature budgétaire.

D. Acteurs de l'évaluation

a) Les directions générales

Au sein de la Commission européenne, la fonction d'évaluation est du ressort de chaque direction générale, qui a l'obligation d'évaluer les politiques de sa compétence. Les directions générales sont donc dotées d'unités d'évaluation, dont la taille, l'organisation et les missions varient cependant suivant les attributions de la direction générale concernée. La plupart se bornent à coordonner des travaux d'évaluation conduits par les services opérationnels eux-mêmes. Certaines, toutefois, assurent directement certains de ces travaux.

b) La direction générale du budget

L'évaluation s'inscrit dans un cadre normatif fixé principalement par la direction générale chargée du budget, qui comporte au sein de sa direction B (« Ressources propres, évaluation et programmation financière ») une unité spécialisée sur les questions d'évaluation. La direction générale chargée du budget est investie d'une double responsabilité de coordination et de supervision de l'évaluation à l'échelle de l'ensemble de la Commission. Ces attributions reflètent la finalité principalement financière qui est donnée à l'évaluation par la Commission européenne – à la différence, par exemple, des analyses d'impact, plus centrées sur la qualité de la réglementation et l'impact socio-économique des politiques publiques sur la société.

La direction générale chargée du budget anime le réseau de coordination de l'évaluation, qui se ramifie dans l'ensemble des services de la Commission européenne et a pour objet la mutualisation des bonnes pratiques et la coordination des travaux d'évaluation, notamment lorsqu'ils relèvent de dispositifs différents – par exemple les évaluations conduites en vertu du règlement financier et les analyses d'impact.

L'encadré ci-après résume les attributions de la direction générale chargée du budget en matière d'évaluation.

Encadré – Les attributions de la direction générale chargée du budget en matière d'évaluation

Les activités proposées par l'unité d'évaluation de la direction générale chargée du budget [dans le cadre du réseau de coordination de l'évaluation] :

- Promouvoir les bonnes pratiques d'évaluation au sein des services de la Commission. A cette fin, la direction générale chargée du budget organise les activités de formation en évaluation (stages, séminaires, ateliers), fournit la guidance méthodologique (sous forme de guides d'évaluation ou conseils ad hoc), ainsi qu'assistance aux directions générales dans l'acquisition du savoir faire en matière d'évaluation à travers le contrat-cadre d'évaluation.

- Fournir des inputs au processus budgétaire annuel et au cycle de planification Stratégique et de programmation de la Commission. Dans ce but, la direction générale chargée du budget produit une série de documents concernant la planification des activités d'évaluation, une synthèse des résultats des évaluations effectuées par les services, ainsi que des informations sur d'autres sujets concernant l'évaluation. Parmi les documents clefs sont: le programme des évaluations planifiées, le bilan annuel d'évaluation et le bilan multi-annuel des évaluations.

Source : Commission européenne (2008).

c) Le secrétariat général de la Commission

Le secrétariat général de la Commission est également compétent en matière d'évaluation puisqu'il lui revient de superviser les travaux d'analyse d'impact approfondie. L'analyse d'impact donne lieu à approfondissement lorsque la Commission l'estime opportun. Dans ce cas, la direction générale concernée n'est plus seule concernée et l'analyse d'impact approfondie est inscrite au calendrier de travail de la Commission.

L'encadré ci-après, extrait de la communication de la Commission du 5 juin 2002 concernant l'analyse d'impact, précise la fonction du secrétariat général pour ce qui est des analyses d'impact approfondies.

Encadré – Rôle du secrétariat général en matière d'analyse d'impact

Normalement, la direction générale compétente conduira l'analyse approfondie en informant le Secrétariat général et en faisant intervenir d'autres directions générales lorsque la proposition est susceptible de les concerner (en faisant, le cas échéant, appel à des conseillers extérieurs).

Dans certains cas, la Commission peut décider que, pour les propositions qui ont un fort impact intersectoriel et sont de la plus haute importance politique, la direction générale responsable de l'analyse d'impact sera assistée par un groupe interservices, qu'en principe elle présidera et qui comprendra les directions générales les plus concernées et le Secrétariat général. La Commission fera en sorte que le concept de ces propositions tienne compte des aspects intersectoriels horizontaux, en particulier des incidences économiques, sociales et environnementales, le plus tôt possible dans le processus. Le groupe interservices aura pour tâche de définir la portée de l'analyse approfondie, d'en suivre l'avancement et de superviser la réalisation des rapports d'analyse d'impact pour les propositions transversales.

La réalisation de l'analyse d'impact relève des services compétents, mais le Secrétariat général coordonnera la structure d'appui de base des nouvelles procédures d'analyse d'impact à travers le cycle de planification stratégique et de programmation/gestion par activités et son réseau, en particulier pour la sélection et le suivi des propositions qui font l'objet d'une analyse d'impact approfondie. Le Secrétariat général coordonnera la délivrance des documents d'orientation, l'organisation de la formation, l'échange de bonnes pratiques et contrôlera la qualité finale des analyses d'impact effectuées.

Source : Commission européenne (2002).

CONCLUSION

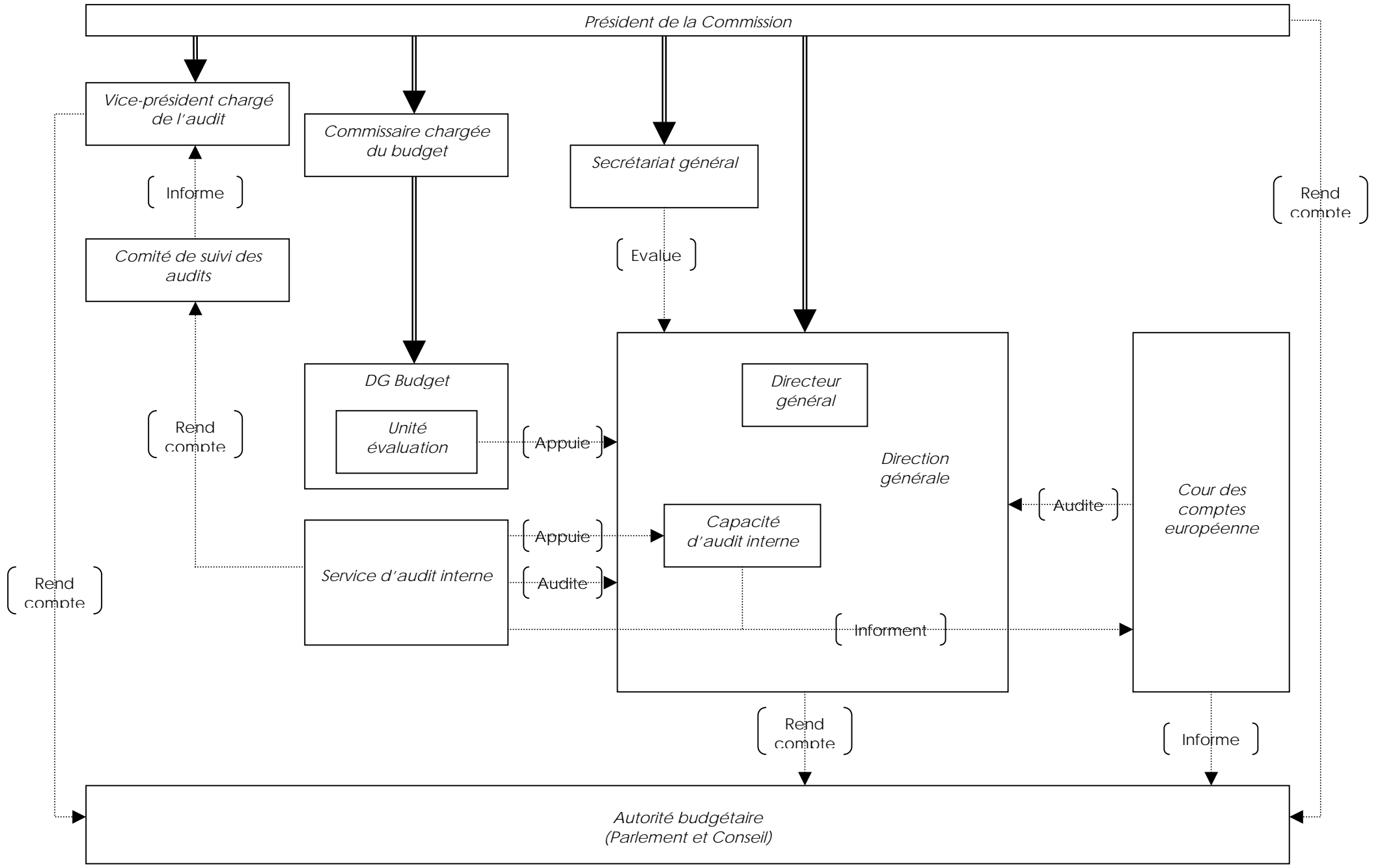
Trois principaux points sont à retenir en ce qui concerne le dispositif d'audit et d'évaluation de la Commission européenne.

En premier lieu, même s'il existe des travaux d'évaluation particuliers conduits sous la supervision du secrétariat général de la Commission, l'évaluation est principalement un outil à finalité budgétaire. Elle sert à apprécier l'opportunité de la dépense et à améliorer l'efficacité et l'efficacités des politiques de la compétence de la Commission. Dans ces conditions, la fonction d'évaluation de la Commission européenne est pilotée par la direction générale chargée du budget, relayée dans chaque direction générale et chaque service par une fonction d'évaluation obligatoire aux termes des textes en vigueur. Le fondement législatif de l'évaluation est le règlement financier du budget général de l'Union européenne.

En deuxième lieu, la Commission européenne se distingue par une organisation de sa fonction d'audit interne sur deux niveaux. Le premier, celui des capacités d'audit interne, positionne des auditeurs internes auprès de chaque directeur général de la Commission. Le second niveau, celui du service d'audit interne de la Commission, est positionné, non auprès du président de la Commission – ce qu'exigent en principe les normes internationales en vigueur – mais auprès du vice-président chargé de l'administration générale et de l'audit. L'existence de ces deux niveaux permet une complémentarité des missions : le service d'audit interne de la Commission est principalement actif en matière d'assurance, en amont des missions d'audit externe assurées par la Cour des comptes européenne ; les capacités d'audit interne allouent quant à elles des ressources plus substantielles à des activités de conseil pour le compte de leur directeur général de rattachement.

En troisième lieu, il est à retenir que la fonction d'audit interne de la Commission n'a été mise en place qu'à partir de 2000, dans le cadre d'une réforme radicale de l'organisation et du fonctionnement de la Commission européenne. Elle s'est substituée à une fonction de contrôle financier *a priori* prééminente dans le régime de gestion en vigueur au sein de la Commission européenne jusqu'en 1999. La Commission européenne a donc réalisé en quelques années une transformation radicale d'un modèle de gestion largement inspiré de l'administration française à un autre, qui prévaut largement au sein des administrations publiques de l'OCDE, plus inspiré de la *corporate governance* en place dans les entreprises privées et qui ménage une place éminente à une fonction d'audit interne distincte aussi bien du contrôle financier que de l'évaluation des politiques publiques.

PIÈCE JOINTE N°1 : SCHEMA GENERAL D'ORGANISATION



ANNEXE 7

LISTE DES PERSONNES RENCONTRÉES

Canada

Secrétariat du Conseil du Trésor

- M. Yves VAILLANCOURT, *acting Executive Director, Horizontal Audits, Internal Audit Sector*
- M. Matthew OLENIUK, *Analyst, Capacity Building and Community Development Sector*

Bureau de la vérificatrice générale

- M. Douglas G. TIMMINS, *vérificateur général adjoint*

Ministère des ressources naturelles

- M. Joe FREAMO, *Chief Audit Executive, Audit Branch*
- M. Pierre E. DUROCHER, *Audit Manager, Audit & Evaluation Branch*
- M. Luc P. D'AMOUR, *consultant*

Commission européenne

Cabinet du vice-président chargé de l'audit interne

- M. Maximilian STROTMANN, *Spokesperson for Administrative Affairs, Audit and Anti-Fraud*

Service d'audit interne

- M. Gérard EMION, *coordination et communication*

Direction générale de la politique régionale

- M^{me} Sandrine DE BUGGENOMS, *Head of Units, Internal Audit and Advice*

Office européen de lutte anti-fraude

- M^{me} Margarete HOFMANN, *Head of Unit*

Etats-Unis

Government Accountability Office

- M. Gene L. DODARO, *Acting Comptroller General of the United States*
- M. Don DRACH, *Director, International Relations*
- M. Timothy P. BOWLING, *Chief Quality Officer*
- M. Daniel I. GORDON, *Deputy General Counsel, Office of the General Counsel*

Office of Management and Budget

- M. Stephen S. MCMILLIN, *Deputy Director*
- M. Robert J. SHEA, *Counselor to the Deputy Director for Management*

Département du Trésor

- M. Eric M. THORSON, *Inspector General*
- M. Matthew L. ISSMAN, *Assistant Inspector General*
- M^{me} Marla A. FREEDMAN, *Assistant Inspector General for Audit*
- M. Robert A. TAYLOR, *Deputy Assistant Inspector General*
- M. Richard K. DELMAR, *Counsel to the Inspector General*

Département de l'énergie

- M. Gregory H. FRIEDMAN, *Inspector General*
- M. Herbert RICHARDSON, *Principal Deputy Inspector General*
- M. William S. MAHARAY, *Deputy Inspector General for Audit Services*

National Aeronautics and Space Administration (NASA)

- M. Tom HOWARD, *Deputy Inspector General*

Pays-Bas

Cour nationale d'audit

- M. André VON OMMEREN, *Head of the International Affairs*
- M. Brord VAN WESTING, *Special Projects Manager*

Ministère des finances

- M. Maarten DE JONG, *Senior Adviser Budget Accountability*, direction générale du budget
- M. D. L. KABEL, inspection des finances, direction générale du budget

Ministère des affaires sociales et de l'emploi

- M. Arend KASTELEIN, directeur du service d'audit interne
- M. Joop LAM, auditeur
- M. Paul NANHEKHAN, inspection de l'emploi et des revenus
- M. E. HUIJSING, inspection de l'emploi et des revenus

Ministère des transports et du génie maritime

- M. E. VAN MINNEN, *Senior Advisor*, service d'audit interne

Royaume-Uni

Chambre des Communes

- M. Mark ETHERTON, *Clerk to the Committee of Public Accounts*

National Audit Office

- M. Bill BURNETT, *Director, International Technical Co-operation*
- M^{me} Helene MORPETH, *Deputy Manager, International Relations*

HM Treasury

- M. Steve BARNES, *Assurance, Control and Risks*

Prime Minister's Delivery Unit

- M. Tony O'CONNOR.

Chartered Institute of Public Finance and Accountancy

- M^{me} Keeley LUND, *Technical Manager, Professional Standards and Guidance*

Suède

Swedish National Audit Office (Riksrevisionen)

- M^{me} Karin HOLMERIN, *Audit Director*

Swedish National Financial Management Authority (Ekonomistyrningsverket)

- M^{me} Pia HEYMAN, *Head of Department*
- M. Ingemar HÄRNESKOG, *Head of Department*
- M^{me} Ulrika BERGELV, *Auditor Director*
- M^{me} Anika ALEXANDERSSON, *Advisor*

Social Insurance Agency (Försäkringskassan)

- M^{me} Yvonne PALM, *Chief Audit Executive*
- M^{me} Stina NILSSON KRISTIANSSON, *Assistant Chief Audit Executive*