

INTOSAI

**Lignes directrices du contrôle des
activités à caractère
environnemental**

Groupe de travail sur le
contrôle environnemental

**Lignes directives du contrôle des activités
à caractère environnemental**

**Groupe de travail sur le contrôle environnemental de
l'INTOSAI**

**M^{me} Saskia J. Stuiveling, présidente
Cour des comptes des Pays-Bas**

Membres du Groupe de travail sur le contrôle environnemental de l'INTOSAI

Afrique du Sud M. Graham Randall Bureau du vérificateur général	Koweït M. Barrak Khaled Al –Marzouq Bureau de contrôle d'État
Arabie saoudite M. Tawfik Ibrahim Tafik Bureau général de la vérification	Lybie M. Mahmoud Badi Comité populaire de contrôle du peuple
Autriche M. Helmut Berger Rechnungshof	Malte M. William Peplow Bureau national de la vérification
Brésil M. Luciano Carlos Batista Tribunal de Contas da União	Norvège M ^{me} Therese Johnsen Riksrevisjonen
Cameroun M. Francois-Xavier Owona Ndougoussa Service du contrôle	Nouvelle-Zélande M. Martyn Pinckard Bureau du contrôleur et vérificateur général
Canada M. Wayne Cluskey Bureau du vérificateur général	Pakistan M. Mansur Hussain Bureau du vérificateur général
Chili M. Arturo Aylwin Azocar Contraloria General de la República	Paraguay M. Daniel Fretes Ventre Contraloria General de la República
Colombie M. David Turbay Turbay Contraloria General de la República	Pérou M ^{me} Carmen Higaonna de Guerra Contraloria General de la República
Costa Rica Lic. Luis Fernando Vargas Benavides Contraloria General de la República	Pologne M. Zbigniew Wesolowski Chambre suprême de contrôle
Égypte M. Gawdat El — Malt Organisation centrale de contrôle des finances publiques	République de Corée M. Jong-Nam Lee Commission de contrôle et d'inspection
El Salvador Lic. Mauricio Machón Corte de Cuentas de la República	République islamique d'Iran M. Seyed Kazem Mrivalad Divan e Moshasebat e Keshvar
Estonie M ^{me} Karin Kuller Bureau de vérification d'État	République tchèque M. Miroslav Kruchina Bureau de contrôle suprême
États-Unis d'Amérique M. Steven Elstein General Accounting Office	Roumanie M. Ioan Condor Cour des comptes de Roumanie
Fédération de Russie M. Sergey P. Openishev Cour des comptes de la Fédération de Russie	Royaume-Uni M. Joe Cavanagh National Audit Office
Georgie M. Zurab Dvali Chambre de contrôle	Sri Lanka M. S.C. Mayadunne Ministère du vérificateur général
Indonésie M. M.P.S. Yoedono Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia	Union européenne M. Francois Colling Cour des comptes européenne
Jordanie M. Abed Kharabsheh Divan Al Muhasabeh	Zimbabwe M. E. Harid Bureau du contrôleur et vérificateur général

Avant-propos

Lors du XV^e INCOSAI qui a eu lieu au Caire en 1995, il a été décidé de confier au Groupe de travail sur le contrôle environnemental de l'INTOSAI l'élaboration d'un guide contenant des lignes directrices et des méthodes pour la tenue de vérifications environnementales, fondé sur les normes de vérification de l'INTOSAI.

Au XVI^e INCOSAI, qui a eu lieu à Montevideo en 1998, on a présenté un exposé-sondage sur le guide. Par la suite, des modifications ont été préparées à l'aide des suggestions et des commentaires des membres du Groupe de travail sur le contrôle environnemental de l'INTOSAI. À sa 47^e réunion tenue à Séoul, en octobre 2000, le Comité directeur de l'INTOSAI a accepté que le guide devienne un document officiel de l'INTOSAI et qu'il soit présenté au XVII^e INCOSAI, à Séoul, en octobre 2001. Selon la procédure établie par l'INTOSAI, l'ébauche de guide a ensuite été envoyée à tous les membres de l'INTOSAI pour fins de commentaires. Environ 25 membres ont répondu.

Le présent guide a comme objectif de fournir aux ISC des éléments d'information devant faciliter leur compréhension de la nature du contrôle environnemental dans le contexte gouvernemental actuel. Il se veut un document de référence à partir duquel chaque ISC peut créer sa propre méthode pour s'acquitter comme il convient de ses responsabilités de contrôle environnemental compte tenu de sa compétence et de son mandat. Il constitue donc un outil très important pour le perfectionnement de la pratique de contrôle environnemental par les ISC.

Je suis heureuse de présenter ce guide au XVII^e INCOSAI. Son élaboration a été coordonnée par le Bureau du contrôleur et vérificateur général de la Nouvelle-Zélande. J'aimerais en particulier remercier M. Terry McLaughlin et M. Martyn Pinckard pour le professionnalisme et le dévouement dont ils ont fait preuve dans la préparation du guide. J'aimerais également remercier les membres du Groupe de travail sur le contrôle environnemental de l'INTOSAI et les autres ISC qui ont fait part de leurs expériences et fait des commentaires sur les versions préliminaires.

**Lignes directives du contrôle des activités
à caractère environnemental**

J'espère que ce guide sera motivant et utile pour toutes les ISC qui désirent perfectionner le contrôle environnemental.

Saskia J Stuiveling
Présidente du Groupe de travail sur le contrôle environnemental
Présidente de la Cour des comptes des Pays-Bas

La Haye, octobre 2001

PRÉFACE

La prise de conscience mondiale vis-à-vis des questions environnementales a rapidement pris de l'ampleur au cours des 20 dernières années — en particulier sur des aspects tels que la détérioration de la couche d'ozone, la destruction de la forêt tropicale et le réchauffement de la planète. Les compétences accrues et l'expérience acquises pendant cette période dans le domaine de l'environnement ont incité aussi bien les gouvernements (au niveau national et régional, ainsi que leurs organismes affiliés) que les industries à repenser leur rôle et leurs responsabilités. Parmi les principaux changements survenus, on peut citer :

- ◆ Le développement de la réglementation environnementale appliquée par l'État et les pouvoirs locaux.
- ◆ La hausse des coûts liés à la protection de l'environnement, tant pour les secteurs privé que public. Les ressources consacrées par les deux secteurs au contrôle de la pollution ont augmenté et les entreprises comme les instances gouvernementales recherchent des moyens moins coûteux de faire face aux questions de conformité.
- ◆ La prise de conscience environnementale au sein des institutions financières — aussi bien nationales qu'internationales. La pression et le contrôle minutieux exercés par ces institutions donnent aux gouvernements et aux entreprises l'élan nécessaire pour accorder une attention accrue aux questions environnementales.
- ◆ Depuis la Conférence des Nations Unies sur l'environnement organisée à Rio de Janeiro, les gouvernements et les entreprises du monde entier font preuve d'un intérêt accru en matière de développement durable.¹

La préoccupation croissante voulant que les organisations ayant un impact sur l'environnement soient responsables de leurs actions a soulevé la nécessité de rapporter les conséquences de ces actions. Par ailleurs, on s'attend de plus en plus à ce que la présentation des faits étudiés dans les rapports environnementaux soit soumise à un contrôle indépendant. Compte tenu de l'incidence de telles attentes pour les ISC (Institutions supérieures de contrôle des finances publiques), le sujet a été porté à l'attention de l'INTOSAI.

Pour lui permettre de répondre à cette question, l'INTOSAI a mis en place un groupe de travail chargé de collecter les données

¹ Le groupe de travail de l'INTOSAI est à rédiger un document sur le développement durable et sur la manière dont le concept peut être traité dans le cadre du contrôle environnemental.

relatives au Thème n° I : le contrôle environnemental traité au XV^e INCOSAI, Le Caire 1995. Ce guide a été rédigé en réponse à la recommandation n° 1 sur le sous-thème IC adopté par le XV^e INCOSAI :

« Le groupe de travail sur le contrôle environnemental de l'INTOSAI devrait définir, à partir des normes de contrôle de l'INTOSAI, des lignes directrices et des méthodologies permettant :

- ◆ La réalisation de contrôles environnementaux; et
- ◆ L'élaboration de critères techniques par les ISC. »

Le terme « contrôle environnemental » est une expression pratique, généralement utilisée pour décrire tout un éventail d'activités — dont les contrôles de gestion, la certification des produits, les mesures de contrôle des administrations publiques et bien d'autres activités — qui n'ont aucun rapport (ou très peu) avec un audit externe. Les ISC mènent souvent des activités qui, par définition, ne peuvent pas être qualifiées d'audits, mais qui contribuent à un meilleur fonctionnement des gouvernements. Dans le présent guide, l'expression « contrôle environnemental » est utilisée exclusivement dans le contexte d'un audit externe indépendant.

Il a été convenu lors du XV^e INCOSAI (Le Caire) que le contrôle environnemental ne différait pas, en principe, de la stratégie d'audit pratiquée par les ISC et qu'il pouvait englober tous les types d'audits. Dans un tel contexte, l'attention du contrôle pouvait porter, par exemple, sur la publication de l'actif et du passif en terme environnemental, sur la conformité à la législation et aux conventions — aussi bien nationales qu'internationales — ainsi que sur les mesures instaurées par l'organe contrôlé afin de promouvoir l'économie, l'efficacité et l'efficacé.

L'objectif du présent guide est d'offrir aux ISC une base qui leur permettra de comprendre la nature du contrôle environnemental tel qu'il a pu se développer jusqu'ici au niveau gouvernemental. Cette base leur offrira un point de départ solide pour définir leur stratégie et remplir leurs responsabilités en termes de contrôle environnemental dans le cadre de la compétence et du mandat de chaque ISC.

Le présent guide est basé sur trois sections, à savoir :

- ◆ Tenir compte des *Normes de contrôle* de l'INTOSAI lors des contrôles environnementaux.
- ◆ Offrir une assistance pratique pour l'élaboration de méthodes et pratiques permettant de réaliser des contrôles

**Lignes directives du contrôle des activités
à caractère environnemental**

environnementaux — en particulier des contrôles de la performance, en se basant sur des exemples.

- ◆ Suggérer une stratégie permettant d'établir les critères techniques qui serviront de jalons au contrôle environnemental.

TABLE DES MATIÈRES

	<i>Page</i>
1 Application des normes de contrôle de l'INTOSAI	9
Introduction	9
Postulats de base	9
Normes générales	15
Normes d'application du contrôle	18
Normes de présentation des rapports	22
2 Élaboration de méthodes et de pratiques	24
Introduction	24
Tenir compte des questions environnementales dans un contrôle de régularité	24
Contrôle de gestion et environnement	26
(i) Contrôle de la surveillance publique de la conformité aux lois sur l'environnement	28
(ii) Contrôle de gestion des programmes gouvernementaux en matière d'environnement	31
(iii) Contrôle de l'impact des autres programmes gouvernementaux en matière d'environnement	33
(iv) Contrôle des systèmes de gestion de l'environnement	36
(v) Évaluation des politiques et des programmes proposés	39
3 Définition des critères techniques	42
Introduction	42
Approche-cadre	42
Contrôles financiers	43
Contrôles de conformité	44
Contrôles de gestion	44
Minimisation des risques de l'ISC	46
Annexes	
1 Exemples de contrôles de gestion	49
2 Définition des critères techniques	60

APPLICATION DES NORMES DE CONTRÔLE DE L'INTOSAI

Introduction

- 101 Les normes de contrôle de l'INTOSAI² reflètent un consensus des meilleures pratiques utilisées par les ISC. À ce titre, il est clair que ces normes codifient des pratiques professionnelles généralement acceptées et utilisées pour réaliser un contrôle externe indépendant, qui peut également inclure un contrôle des activités à caractère environnemental.
- 102 Conformément aux résolutions du XV^e INCOSAI, l'ISC devrait — cela au sens le plus large du terme — tenir compte des normes de contrôle de l'INTOSAI au moment de la préparation, de la réalisation et de la rédaction de rapports sur un contrôle environnemental.
- 103 Afin d'expliquer comment les normes de contrôle de l'INTOSAI peuvent s'appliquer au contrôle environnemental et de définir les questions et les risques pertinents résultant de leur application, la présente section du guide présente :
- ◆ Un sommaire des besoins essentiels de chaque postulat de base et norme de contrôle.
 - ◆ Les questions et les risques particuliers à traiter.
 - ◆ Les stratégies ou les réponses éventuelles à ces questions et risques.
- 104 Le présent guide ne constitue pas une norme de contrôle de l'INTOSAI. Comme son titre le suggère, il a été rédigé pour servir de *ligne directrice* pour le contrôle d'activités à caractère environnemental.

Postulats de base

L'ISC doit veiller à appliquer les normes de contrôle de l'INTOSAI pour tous les points jugés importants.³

- 105 Un point peut être jugé important si sa connaissance peut influencer un intéressé ou un autre utilisateur de la

² Édition revue, publiée en juin 1992.

³ *Normes de contrôle*, paragraphes 8 à 11.

déclaration ou du rapport de contrôle dans lequel il est présenté. L'importance est souvent considérée en termes de valeur, mais la nature ou les caractéristiques inhérentes d'un article ou d'un groupe d'articles peuvent également rendre une question importante. Par exemple, la conformité aux accords nationaux et internationaux, ainsi que certains aspects du contrôle de gestion, peuvent avoir une signification pour les utilisateurs ou intéressés qui diffère entièrement de son importance en termes de valeur.

- 106 Par ailleurs, l'importance attribuée à l'environnement et au développement durable par les nations augmente parfois considérablement au fil des ans. Des questions qui étaient à l'origine secondaires peuvent alors devenir significatives.
- 107 Chaque ISC devrait instaurer une politique permettant de suivre ces postulats et ces normes au moment de la réalisation des contrôles environnementaux, pour être sûr d'arriver à un travail et à des produits de qualité supérieure.

L'ISC doit porter son propre jugement sur les situations diverses qui se présentent lors du contrôle des finances publiques.⁴

- 108 Les termes du mandat de contrôle de l'ISC dépassent toutes les conventions de comptabilité ou de contrôle avec lesquelles elles sont en conflit. L'ISC devrait toutefois reconnaître la nature planétaire des questions environnementales et s'efforcer de lever les incompatibilités dans ses propres conditions, lorsque celles-ci risquent d'entraver l'adoption de normes souhaitables.
- 109 La nature des contrôles environnementaux peut également nécessiter une coopération entre les contrôleurs. Des contrôles concurrents, coordonnés ou conjoints sur des questions spécifiques pourront s'avérer nécessaires. Dans certains cas, le pays soumis au contrôle pourra ne pas être signataire de l'accord international en question. Bien que la question soit délicate, nous suggérons à l'ISC de mentionner ce fait dans son rapport.

À mesure que s'opère une prise de conscience de l'opinion publique, celle-ci exige de façon croissante que les personnes ou organismes chargés de gérer les deniers de l'État rendent compte de leur gestion, ce qui montre la nécessité de mettre en oeuvre une

⁴ Normes de contrôle, paragraphes 15 à 19.

procédure leur faisant obligation de rendre des comptes.⁵

- 110 Ce postulat concerne tous les organismes qui ont un impact sur l'environnement. Ils peuvent être classés en trois catégories :
- ◆ Les organismes dont les activités touchent directement ou indirectement l'environnement, que ce soit au sens positif ou négatif — sous forme de réhabilitation ou (au contraire) de pollution et d'utilisation.
 - ◆ Les organismes qui ont le pouvoir de définir ou d'influencer la formulation et la réglementation de la politique environnementale — que ce soit au niveau international, national ou local.
 - ◆ Les organismes qui ont le pouvoir de suivre et de contrôler les actions de tiers en matière d'environnement.
- 111 Ces différents impacts risquent de compliquer les accords concernant la reddition des comptes et les ISC devraient prendre conscience de la nécessité de prendre aussi en considération l'impact holistique sur l'environnement et étudier le processus de reddition des comptes lui-même, si nécessaire. Chaque ISC devrait envisager la stratégie la plus appropriée compte tenu de son propre mandat.
- L'instauration au sein de l'administration de systèmes appropriés d'information, de contrôle, d'évaluation et d'établissement de rapports facilitera la mise en oeuvre de l'obligation de rendre compte. Les gestionnaires sont responsables de l'exactitude et du caractère suffisant de la forme et du contenu des informations financières ou autres.⁶***
- 112 À l'échelon le plus élevé, l'État sera chargé de déterminer l'information dont il a besoin pour vérifier s'il a atteint ses objectifs environnementaux, la façon de mesurer la réalisation de ses objectifs et les intervalles auxquels il veut obtenir cette information.
- 113 L'organisme et sa direction sont directement responsables de l'exactitude et de la suffisance de l'information relative à l'impact de l'organisme sur l'environnement, que ce soit en termes de résultats financiers, d'actif ou de passif, de

⁵ Normes de contrôle, paragraphes 20 à 22.

⁶ Normes de contrôle, paragraphes 23 à 24.

conformité à la législation ou d'autres prescriptions pour sa gestion. Cette obligation s'applique à tous les organismes des trois catégories citées au paragraphe 110.

- 114 Dans la pratique, on pourra toutefois être confronté à certaines situations affectées par un manque de législation sur la publication de l'information environnementale pertinente ou un manque de publication pour quelque autre raison que ce soit. Dans des cas similaires, l'ISC devrait faire état de ce manque et tenir compte également de ses effets éventuels sur l'avis de son contrôleur.
- 115 L'ISC pourrait également devoir tenir compte du fait que les dommages sur l'environnement ou sa réhabilitation peuvent entraîner des coûts importants pour l'organisation concernée. Il est vraisemblable que ce problème prenne de l'ampleur avec le développement de la législation sur l'environnement.
- 116 Lorsque les ISC incitent l'amélioration de la législation et des autres prescriptions, elles devraient encourager les organismes contrôlés à rapporter de façon impartiale leurs propres résultats en matière d'environnement, même en cas de violation ou de manque de résultats.

Les autorités compétentes doivent faire adopter des dispositions énonçant les principes comptables admissibles en matière d'informations comptables et financières et de la publication de celles-ci, qui soient adaptés aux besoins de l'administration; les unités contrôlées doivent s'assigner des objectifs spécifiques et quantifiables et fixer le niveau des résultats à obtenir.⁷

- 117 Un important travail de développement reste à faire avant de pouvoir instaurer des normes comptables acceptables pour la rédaction et la publication des rapports financiers sur les questions environnementales. Par exemple, il est peut-être encore impossible pour le moment de préciser la valeur de la forêt vierge ou d'une zone de pêche abondante. De même, la responsabilité quant à la réparation des dommages sur l'environnement est peut-être difficilement quantifiable ou dépend peut-être d'estimations peu fiables et inexactes.
- 118 Les ISC devraient travailler avec des organisations chargées de définir des normes comptables afin de développer des normes adéquates, tandis que les

⁷ Normes de contrôle, paragraphes 25 à 27.

organismes contrôlés devraient être encouragés à fixer des objectifs environnementaux mesurables et clairs. Cependant, l'ISC devrait veiller à ne pas faire l'objet d'un conflit d'intérêts résultant à la fois de la définition des normes et du contrôle de celles-ci.

En se conformant aux principes comptables admissibles, il devrait être possible de faire une présentation fidèle de la situation et des résultats financiers.⁸

- 119 L'application conséquente des normes comptables et de la publication des questions environnementales, en particulier au moment de l'examen de plusieurs périodes comptables, devra être graduellement introduite lorsque de nouvelles normes concernant l'environnement sont instaurées. Ce processus se poursuivra vraisemblablement pendant un certain temps et les ISC devraient veiller plus particulièrement à offrir une présentation honnête de la situation.
- 120 Le contrôle des états financiers touchant aux questions environnementales, en particulier le passif, les imprévus, les engagements ou les réserves en cas de baisse de l'actif, s'avère souvent complexe. Les coûts environnementaux, le passif (y compris le passif éventuel) et l'actif devraient être reconnus, évalués et rapportés conformément aux pratiques comptables généralement acceptées.

L'existence d'un système de contrôle interne approprié permet de réduire au maximum les risques d'erreurs et d'irrégularités.⁹

- 121 Un contrôle interne adéquat est également primordial dans le domaine de l'audit environnemental. Le contrôle interne incombe, en premier lieu, à l'organisme contrôlé, bien que le contrôleur doive soumettre des propositions à cet effet si les contrôles se révèlent insuffisants ou sont manquants. Cela concerne plus souvent les questions touchant à l'environnement que les autres et les ISC devraient se préparer à cette éventualité.
- 122 Afin d'encourager les organismes contrôlés à mettre en place des systèmes efficaces de contrôle environnemental interne, l'ISC devrait éviter d'utiliser les résultats et les conclusions obtenus lors des contrôles environnementaux

⁸ Normes de contrôle, paragraphes 28 à 29.

⁹ Normes de contrôle, paragraphes 30 à 31.

internes pour présenter ces organismes sous un jour défavorable.

Il conviendrait de faire adopter des dispositions législatives et réglementaires qui incitent les organismes contrôlés à tenir constamment à la disposition de l'ISC toutes les données nécessaires pour évaluer de façon complète les activités contrôlées.¹⁰

- 123 Si cela est compatible avec le mandat de l'ISC, il pourra s'avérer nécessaire de revoir les dispositions et les exigences relatives à ses responsabilités en matière de conservation et d'accès aux données et informations environnementales importantes. Dans le cas contraire, l'ISC devrait rapporter le fait et s'efforcer de rectifier la situation.

Les ISC devraient avoir mandat de contrôler toutes les activités.¹¹

- 124 L'éventail complet du contrôle des finances publiques — régularité (aspects financiers et conformité) et gestion — s'applique également au contrôle environnemental.

- 125 Au moment du contrôle des états financiers, les questions environnementales pourraient comprendre les aspects suivants :

- ◆ Initiatives destinées à prévenir, réduire ou remédier aux dommages à l'environnement.
- ◆ Conservation des ressources d'énergie renouvelables et non-renouvelables.
- ◆ Conséquences de la violation de la législation et de la réglementation sur l'environnement.
- ◆ Conséquences de la responsabilité indirecte imposée par l'État.

- 126 Le contrôle de la conformité en matière d'environnement pourra porter sur l'assurance que les activités publiques sont menées conformément aux lois, aux normes et aux politiques environnementales appropriées, aussi bien au niveau national qu'international (le cas échéant).

- 127 Le contrôle de gestion sur les activités environnementales pourra inclure les volets suivants :

- ◆ S'assurer que les indicateurs de résultats liés à l'environnement (s'ils sont mentionnés dans les

¹⁰ Normes de contrôle, paragraphes 32 à 33.

¹¹ Normes de contrôle, paragraphes 34 à 44.

rapports de comptabilité publique) traduisent bien les résultats de l'organisme contrôlé.

- ◆ S'assurer que les programmes environnementaux sont menés de façon économique, rentable et efficace.

Les ISC doivent s'efforcer de rendre encore plus performantes les techniques de contrôle de validité des mesures de résultats.¹²

- 128 Le contrôle environnemental ajoute un défi particulier au rôle accru des contrôleurs et à leur responsabilité vis-à-vis de l'amélioration et du développement de nouvelles techniques et méthodologies permettant de vérifier si l'organisme contrôlé utilise des mesures de gestion adéquates et valides. Cela illustre bien les secteurs où les contrôleurs devraient faire appel à des techniques et à des méthodologies provenant d'autres disciplines appropriées.

Les institutions supérieures doivent veiller à ce que des conflits d'intérêts ne se déclenchent pas entre les auditeurs et les unités contrôlées.¹³

- 129 L'ISC doit s'efforcer de conserver — aussi bien dans les faits que dans l'impression qu'elle donne — son indépendance et son objectivité lorsqu'elle recueille et rapporte les résultats des contrôles environnementaux.

Normes générales

- 130 Les normes générales de contrôle comprennent des normes qui s'appliquent à la fois aux contrôleurs et aux ISC et englobent les aspects indépendance, compétence et diligence.

Le contrôleur et l'ISC doivent être indépendants.¹⁴

- 131 Le contrôleur et l'ISC doivent être, autant dans les faits que dans l'impression qu'ils donnent, indépendants et objectifs dans leur mission de contrôle environnemental. Ils doivent faire preuve d'équité dans leurs évaluations et leurs rapports sur les résultats des contrôles.
- 132 Pour cette raison, le contrôleur et l'ISC ne devraient pas participer (par exemple) au calcul lui-même des coûts et des avantages environnementaux. Ils devraient se limiter au

¹² Normes de contrôle, paragraphes 45 à 46.

¹³ Normes de contrôle, paragraphes 47 à 49.

¹⁴ Normes de contrôle, paragraphes 53 à 81.

contrôle des calculs et des rapports sur l'équité, ou bien au contrôle des états financiers dans leur ensemble.

Le contrôleur et l'ISC doivent avoir les compétences requises.¹⁵

- 133 Plus le mandat de l'ISC sera étendu et de nature discrétionnaire, et plus il sera difficile de maintenir la qualité des performances pendant tout le mandat. Ce problème touche directement le contrôle environnemental et pourra souvent être résolu en travaillant avec des équipes ou en faisant appel à une expertise spécifique auprès d'experts en la matière.
- 134 Les ISC, leurs contrôleurs et les personnes chargées de procéder aux contrôles environnementaux devraient faire preuve, à tout le moins, du niveau d'expertise et des qualités suivantes :
- ◆ Connaissances adéquates de tous les aspects du contrôle et capacité à réaliser des contrôles des finances, de la conformité et de la gestion.
 - ◆ Connaissances adéquates du contrôle environnemental acquis à travers une formation et une expérience pratique.
 - ◆ Approche indépendante et impartiale.
 - ◆ Compétences adéquates en matière de relations humaines et de communication.
- 135 Les spécialistes pourraient participer aux différentes étapes d'établissement des estimations comptables afin d'aider la direction, à savoir :
- ◆ Recenser les situations qui nécessitent des estimations.
 - ◆ Recueillir les données nécessaires, sur lesquelles fonder les estimations.
 - ◆ Définir les hypothèses les plus vraisemblables.
 - ◆ Déterminer le montant d'une estimation (qui pourrait inclure, par exemple, le calcul du coût des mesures de réparation prévues par l'organisme) et envisager la publication de l'état financier.
- 136 Si l'ISC fait appel à des experts externes, elle s'assurera avec diligence qu'ils possèdent les compétences et la capacité nécessaires pour réaliser les tâches particulières concernées. L'ISC reste responsable de l'application des normes de contrôle. Le fait de consulter un expert externe

¹⁵

Normes de contrôle, paragraphes 82 à 87.

ne dégage pas l'ISC de sa responsabilité quant aux opinions formées ou aux conclusions atteintes sur le contrôle.

137 Du fait que l'expertise environnementale constitue une spécialité émergente, qui fait appel à des personnes originaires de différents contextes éducatifs et professionnels, le contrôleur aura peut-être beaucoup de mal à s'assurer de la réputation ou des compétences de l'expert et à accepter que le travail de l'expert répond bien aux objectifs du contrôle. Pour cette raison, le contrôleur devra au moins prendre en compte les aspects suivants :

- ◆ La formation de l'expert.
- ◆ Le nombre d'années d'expérience de l'expert.
- ◆ La pertinence de l'expérience professionnelle de l'expert.
- ◆ L'accréditation par une instance professionnelle.

138 Le contrôleur devra suivre des procédures appropriées pour s'assurer que le travail de l'expert convient aux objectifs visés et pour arriver à une compréhension des questions suivantes :

- ◆ La nature et l'objectif du rapport de l'expert.
- ◆ Les hypothèses et les méthodes utilisées.
- ◆ L'objectivité de l'expert et le risque de subjectivité de sa part.

L'auditeur et l'ISC doivent exercer leurs diligences dans l'application des normes de contrôle de l'INTOSAI. Cela signifie qu'ils procéderont avec soin à l'identification, à la collecte et à l'évaluation des preuves, à l'établissement de rapports et de conclusions sur les comptes vérifiés ainsi que de recommandations.¹⁶

139 Cette norme, qui s'applique également au contrôle environnemental, pourra être particulièrement difficile à appliquer au moment de la définition de normes permettant d'arriver à des éléments probants du contrôle qui soient acceptables et sur lesquels baser les résultats, les conclusions et les recommandations.

140 Parmi les autres normes générales qui peuvent être appliquées dans le cadre d'un contrôle environnemental, on peut citer¹⁷ :

¹⁶ Normes de contrôle, paragraphes 88 à 95.

¹⁷ Normes de contrôle, paragraphes 96 à 128.

L'ISC doit adopter une politique et suivre des procédures visant à recruter un personnel ayant la qualification appropriée.

L'ISC doit adopter une politique et suivre des procédures visant à permettre à son personnel de se perfectionner et de se former pour qu'il puisse accomplir ses tâches avec efficacité; définir le profil de carrière des auditeurs et des autres membres du personnel.

L'ISC doit adopter une politique et suivre des procédures visant à préparer des manuels ou tous autres documents fournissant des directives et des instructions indiquant comment procéder aux audits.

L'ISC doit adopter des politiques et suivre des procédures visant à utiliser l'expérience acquise, maintenir le niveau de qualification et identifier les types de compétence qui n'existent pas au sein de l'ISC; veiller à ce que les agents chargés d'un audit soient suffisamment nombreux et les compétences bien réparties et atteindre les objectifs assignés avec tout le soin et la diligence voulus, grâce à une programmation et à une supervision appropriées.

L'ISC doit adopter des politiques et suivre des procédures visant à examiner la rentabilité et l'efficacité des normes et des procédures internes de l'ISC.

Normes d'application du contrôle

- 141 Les normes d'application du contrôle ont pour objectif de définir les critères d'un cadre général permettant d'arriver à des étapes ou des actions réfléchies, systématiques et équilibrées que le contrôleur devra suivre. Ces étapes ou actions constituent les règles de recherche que le contrôleur, à la recherche d'éléments probants, appliquera pour obtenir un résultat particulier.

L'auditeur doit programmer la vérification de façon à obtenir un contrôle de qualité effectué de manière économique, rentable, efficace et dans les délais fixés.¹⁸

¹⁸

Normes de contrôle, paragraphes 132 à 134.

142 Le contrôleur devrait recueillir de l'information sur l'organisme contrôlé. Le cas échéant, cette information devrait également porter sur les aspects environnementaux pertinents tels que :

- ◆ Le mandat légal de l'organisme.
- ◆ La stratégie de l'organisme face aux questions environnementales, y compris sa politique et ses objectifs, ainsi que l'existence d'un système de gestion de l'environnement.
- ◆ Les lois et la réglementation qui régissent les responsabilités de l'organisme en matière d'environnement ou son rôle à déterminer celles de tiers. Cet aspect devrait comprendre le recensement des exigences légales imposées à l'organisme — ou de celles qu'il impose à des tiers — telles que les exigences en termes de rapports, la limitation des émissions résultant de ses activités ou sa responsabilité dans la réparation des dommages qu'il a causés.
- ◆ L'existence d'un actif et d'un passif environnementaux et de tout changement qui aurait pu les affecter pendant l'exercice étudié. À titre d'exemple d'un tel passif, on peut citer les coûts de déclassement d'un site de décharge géré par les autorités locales ou le règlement de ces coûts pendant toute la durée de vie du site.

143 L'objectif et l'étendue du contrôle environnemental devraient être clairement définis. En plus des aspects financiers, conformité et gestion habituellement rencontrés, on pourrait s'attendre (explicitement ou implicitement) à la souscription d'une assurance supplémentaire pour le contrôle lié à l'environnement. L'ISC pourrait, par exemple, avoir à prouver explicitement les affirmations de l'organisme sur l'efficacité de ses systèmes de gestion environnementale ou de ses présentations concernant l'environnement.

Le travail du personnel d'audit doit être continuellement supervisé à tous les niveaux et à chaque étape du contrôle; un superviseur doit examiner les tâches accomplies et les documents utilisés.¹⁹

144 Les besoins spécifiques du contrôle environnemental peuvent nécessiter l'application de procédures supplémentaires. En ce qui concerne l'assurance requise, il

¹⁹ Normes de contrôle, paragraphes 136 à 140.

est également recommandé de faire appel à un spécialiste de l'ISC pour revoir la planification et le travail de révision des comptes d'un point de vue environnemental.

L'auditeur, lorsqu'il détermine jusqu'où pousser la vérification et sur quel(s) domaine(s) elle doit porter, doit veiller à évaluer la fiabilité du contrôle interne.²⁰

145 Pour traiter les questions environnementales d'une manière structurée, il serait souhaitable que la direction élabore et étaye les principaux éléments de son système de gestion environnementale. Cette tâche pourrait notamment comprendre les aspects suivants :

- ◆ Déterminer les exigences qui s'appliquent en matière de législation et de réglementation.
- ◆ Établir et imposer des politiques et des procédures offrant une assurance suffisante que l'organisme respecte ces exigences.
- ◆ Évaluer et surveiller la conformité de l'organisme aux exigences externes et aux politiques et procédures environnementales.
- ◆ Spécifier les rapports qui répondent aux exigences légales, réglementaires ou autres.

146 Le contrôleur devrait étudier et évaluer les mesures de contrôle interne imposées par la direction pour les questions environnementales et déterminer à quel point on peut les utiliser. L'ampleur de l'étude dépend des objectifs du contrôle et de l'utilisation que l'on compte faire des contrôles internes.

En exécutant les contrôles de la régularité (financiers), il convient de vérifier la conformité aux lois et règlements en vigueur. L'auditeur doit élaborer des mesures et des procédures de contrôle qui offrent une garantie raisonnable de détection d'erreurs, d'irrégularités et d'illégalités pouvant influencer directement et largement sur les montants figurant aux états financiers ou sur les résultats du contrôle de la régularité.²¹

147 Le sujet d'un contrôle de conformité environnementale est généralement l'affirmation de la direction qu'elle s'est conformée à toutes les règles pertinentes. Cette affirmation

²⁰ Normes de contrôle, paragraphes 141 à 144.

²¹ Normes de contrôle, paragraphes 145 à 151.

peut être faite de façon explicite ou implicite — ou simplement par défaut.

148 La non-conformité aux lois et règlements applicables est souvent évaluée dans deux optiques différentes. D'une part, l'organisme pourrait (par exemple) mener des activités qui ne correspondent pas à son mandat. Bien que les états financiers puissent offrir un tableau impartial de la situation et des résultats des activités, on est toutefois en droit d'attendre de l'ISC qu'elle rapporte une telle dérogation dans les intérêts de l'obligation de rendre comptes (finances publiques).

149 D'autre part, il y peut y avoir un risque élevé que les états financiers contiennent des données inexactes en raison notamment de l'omission d'une réserve ou d'un passif concernant des dépenses futures destinées à réparer des dommages environnementaux ou à régler une amende pour non-conformité.

Pour étayer le jugement et les conclusions qu'il doit formuler à propos de l'établissement, du service, du programme, de l'activité ou de la fonction contrôlé, l'auditeur doit pouvoir obtenir des preuves suffisantes, pertinentes et d'un coût d'obtention raisonnable.²²

150 L'utilisation de données inexactes dans les états financiers de nature environnementale résultera vraisemblablement d'une omission ou d'une sous-estimation plutôt que d'une surestimation. La majorité des preuves à la disposition du contrôleur seront vraisemblablement de nature convaincante plutôt qu'absolue. Les preuves du contrôle pourront probablement être obtenues à la suite d'une demande, de procédures de contrôle ou de déclarations de la direction autres que celles spécialement destinées aux bilans ou à des catégories de transactions.

151 Les preuves du contrôle recherchées devraient donc s'orienter vers des questions de la nature suivante :

- ◆ Un passif qui ne repose pas sur des obligations contractuelles.
- ◆ Des estimations comptables qui n'ont pas la structure habituelle en place.
- ◆ Des lois et des règlements récents ou revus.

²²

Normes de contrôle, paragraphes 152 à 158.

- 152 De plus, lorsque le passif environnemental aura été quantifié, ce calcul sera souvent basé sur des estimations. Cela influera donc sur les procédures que le contrôleur appliquera vraisemblablement afin d'obtenir des preuves suffisantes. La stratégie utilisée devrait correspondre à celle employée lors du contrôle d'autres estimations comptables — y compris l'appréciation du bien-fondé des hypothèses, le recalcul et l'évaluation de la méthode suivie et l'examen des qualifications et de l'expérience de la personne chargée de préparer l'estimation.

*Les auditeurs doivent analyser les états financiers afin de déterminer si l'unité contrôlée s'est conformée ou non aux normes comptables admissibles pour la présentation ou la publication des informations financières.*²³

- 153 Compte tenu de la nature des données environnementales inexactes qui seront vraisemblablement contenues dans les états financiers, le contrôleur devrait analyser ces états d'un point de vue environnemental afin de déterminer les secteurs à surveiller. Il convient de veiller plus particulièrement à l'opportunité des règles comptables et à l'existence et à la présentation du passif éventuel.

Normes de présentation des rapports²⁴

- 154 Les rapports écrits du contrôleur devraient être soumis à la direction de l'organisme contrôlé ainsi qu'à son comité directeur, compte tenu des conditions particulières de l'ISC. En fonction de la nature du contrôle, le rapport pourra inclure un avis sur l'information financière ou sur divers autres sujets — tels que la conformité avec le mandat de l'organisme contrôlé, sa gestion ou ses activités en matière d'environnement (objet du présent guide).
- 155 Il faudra peut-être accorder une attention particulière à la formulation des rapports concernant l'intégralité de l'actif et du passif environnemental, ainsi qu'à la garantie de contrôle donnée sur les estimations comptables.

Au terme de chaque audit, l'auditeur doit exprimer son opinion par écrit ou, le cas échéant, rédiger un rapport exposant ses constatations; le contenu doit être facile à comprendre, ne doit être ni vague, ni ambigu, ne faire figurer que des informations étayées par des preuves suffisantes et pertinentes. De

²³ Normes de contrôle, paragraphes 159 à 162.

²⁴ Normes de contrôle, paragraphes 163 à 191.

plus, il doit témoigner de l'indépendance et de l'objectivité de l'auditeur et s'avérer équitable et constructif.

Il incombe à l'autorité hiérarchique elle-même ou au Collège que constitue l'ISC de décider, en dernier ressort, de la suite à réserver aux pratiques frauduleuses relevées par les auditeurs.

En ce qui concerne les contrôles de la régularité, l'auditeur doit, à propos des contrôles de la conformité aux lois et règlements en vigueur, préparer un rapport écrit, qui peut constituer, soit un élément du rapport relatif aux états financiers, soit un rapport distinct. Le rapport doit comporter un état de confirmation positive des éléments contrôlés quant à leur conformité et de confirmation négative de ceux qui n'ont pas été vérifiés.

Pour ce qui est des vérifications des résultats, le rapport doit inclure tous les cas significatifs de non-conformité qui intéressent les objectifs du contrôle.

ÉLABORATION DE MÉTHODES ET DE PRATIQUES

Introduction

- 201 L'ISC pourra réaliser des contrôles environnementaux dans le cadre de son mandat d'exécution de contrôles de régularité (finances et conformité) ou de contrôles de gestion, comme il est défini dans les Normes de contrôle de l'INTOSAI :
- ◆ Les paragraphes 202 à 208 expliquent comment traiter les questions environnementales dans les contrôles de régularité, et comment appliquer des normes professionnelles au niveau des finances, de la comptabilité et du contrôle.²⁵
 - ◆ En ce qui concerne les contrôles de gestion, les paragraphes 209 à 266 définissent et analysent cinq différents types d'objectifs environnementaux.

Tenir compte des questions environnementales dans un contrôle de régularité

- 202 De plus en plus, les gouvernements se rendent compte que les coûts liés aux politiques et aux obligations en matière d'environnement — tels que le coût du matériel de lutte contre la pollution ou le coût de la décontamination du sol — peuvent être élevés. Ces politiques et obligations peuvent également entraîner des passifs importants ou éventuels, dont le coût dépend de la matérialisation possible d'un événement futur. L'impact sur l'environnement peut également nuire considérablement à la valeur des terrains, des immeubles, des usines et de l'équipement.
- 203 Ces coûts, passifs et impacts environnementaux sur la valeur de l'actif influent aussi bien sur la préparation que sur le contrôle des états financiers. Certains gouvernements ont pris des engagements précis quant à leur publication. Le risque est que l'organisme contrôlé ne fasse pas de distinction entre les coûts environnementaux et les frais liés à ses activités en permanentes.

²⁵

Le Groupe de travail sur le contrôle environnemental de l'INTOSAI est à rédiger un document de discussion sur les aspects particuliers du contrôle environnemental dans le contexte de ce mandat.

- 204 Le contrôleur de régularité devra évaluer l'intégralité et l'exactitude des chiffres rapportés. Pour ce faire, il devra avoir une bonne compréhension des questions environnementales, des opérations et des activités qui pourraient affecter la position financière de l'organisme contrôlé, aussi bien à long terme qu'à court terme.
- 205 Des normes comptables et de contrôle professionnelles, en vigueur au niveau national et international, exposent les principes sous-jacents au traitement des coûts, de l'actif et du passif dans les états financiers, principes qui pourraient s'appliquer au traitement des coûts et des passifs liés à l'environnement. L'ISC peut appliquer ces normes pour évaluer le besoin de divulgation de l'impact environnemental sur les coûts, l'actif et le passif dans les états des finances publiques.
- 206 L'ISC devra éventuellement contrôler les estimations de l'ampleur de ces coûts et passifs.²⁶ Le contrôleur :
- ◆ Devrait tenir compte des coûts et de l'impact, aussi bien réels que possibles, des questions environnementales.
 - ◆ Devra confirmer les changements existants et possibles aux exigences législatives et autres, ainsi qu'à la technologie à appliquer et aux estimations de coûts utilisées dans les budgets.
 - ◆ Devra arriver à un avis sur la fiabilité des hypothèses utilisées pour prédire les coûts futurs, l'importance de l'actif et du passif, ainsi que l'exactitude des calculs.
- 207 L'ISC pourra également mettre l'accent sur une publication intégrale de toutes les hypothèses utilisées.
- 208 Un grand nombre de valeurs placées sur l'impact environnemental exigent des calculs extrêmement compliqués — par exemple, celui des futurs coûts potentiels de décontamination des sites nucléaires. L'ISC pourra chercher à se fier au travail de tiers pour donner un avis sur le contrôle, auquel cas elle devra s'efforcer de confirmer les qualifications et l'indépendance des experts consultés (voir également les paragraphes 138 à 140).

²⁶

Le Groupe de travail sur le contrôle environnemental est à rédiger un document dans lequel on examine la question d'effectuer un contrôle environnemental avec un mandat plus restreint ou un contrôle de régularité ou des finances plus traditionnel.

Contrôle de gestion et environnement

- 209 Le contrôle de gestion, dans le cadre de la gestion d'un organisme contrôlé sur l'application des programmes et des activités environnementales publics, peut, le cas échéant, examiner :
- ◆ L'**économie** des pratiques administratives;
 - ◆ L'**efficience** de l'utilisation des ressources humaines, financières et autres dans ce programme ou activité;
 - ◆ L'**efficacité** du programme ou de l'activité à atteindre ses objectifs et l'impact visé.²⁷
- 210 Un contrôle de gestion à orientation environnementale peut généralement être classé parmi un des cinq types spécifiques suivants :
- (i) Contrôle de la surveillance publique de la conformité aux lois sur l'environnement;
 - (ii) Contrôle de la gestion des programmes environnementaux publics;
 - (iii) Contrôle de l'impact environnemental des autres programmes publics;
 - (iv) Contrôle des systèmes de gestion de l'environnement;
 - (v) Évaluation des politiques et des programmes environnementaux proposés.
- 211 Étant donné que l'ISC ne sera peut-être pas en mesure de contrôler chaque organisme concerné, elle devra dresser une méthodologie soigneuse, qui lui permettra de tirer des conclusions fondées sur la manière dont une fonction ou une activité précise est mise en oeuvre au niveau national. Toutes les techniques de contrôle, par exemple les entrevues, la recherche dans les documents et les dossiers, etc., peuvent faire partie de la stratégie. L'ISC peut aussi recourir à certains des outils suivants, ou à tous :
- ◆ **Visite sur le terrain**
 - Les responsables pourront rendre visite à une foule d'organisations nationales, régionales et locales et peut-être non-fédérales pour vérifier comment les fonds publics ont été dépensés, s'assurer du bon fonctionnement des activités de

²⁷ Normes de contrôle, paragraphe 40.

Lignes directives du contrôle des activités à caractère environnemental

réglementation environnementale et définir les changements à effectuer.

- Cette technique est particulièrement utile lorsque l'ISC a besoin d'un tableau détaillé sur la façon dont une activité fonctionne dans un nombre limité de sites.

◆ **Questionnaire standard**

- L'utilisation d'un questionnaire soigneusement préparé, testé et appliqué de façon systématique peut s'avérer utile lorsqu'un grand nombre d'organismes doivent être contactés.
- Si des organismes publics d'un palier inférieur se voient déléguer des responsabilités en matière de réglementation environnementale, l'ISC pourra établir un questionnaire afin de vérifier leurs progrès dans l'implantation d'une activité donnée, les problèmes qui peuvent gêner leurs efforts et les actions préconisées pour aider à améliorer la gestion.

◆ **Échantillonnage statistique**

- Dans certains cas, l'ISC devra peut-être examiner les questions environnementales concernant des centaines, voire même des milliers d'organismes, notamment des sites de décharge de déchets toxiques, des installations de stockage de produits chimiques et des systèmes d'alimentation en eau potable.
- Les informations nécessaires en ce qui concerne ces organismes ne seront peut-être pas regroupées dans une base de données ou une autre forme de documentation utilisable. Dans ce cas, l'ISC pourra recueillir cette information à partir d'un échantillon statistiquement valable des organismes en question et l'utiliser pour tirer des conclusions quant aux caractéristiques de la population en général.

Voir l'exemple n° 1

(i) *Contrôle de la surveillance publique de la conformité aux lois sur l'environnement*

212 Dans de nombreux pays, c'est un service de l'environnement séparé (ou une autre instance du gouvernement exécutif) qui est chargé de veiller à une application adéquate des lois sur l'environnement par les organismes publics et privés. En vertu de ces lois, le service de l'environnement a pour mission de mener des activités comme :

- ◆ Délivrer des permis limitant la quantité ou la concentration des polluants rejetés;
- ◆ Surveiller la conformité du « pollueur » à ces permis;
- ◆ Surveiller les conditions environnementales pour déterminer d'autres violations possibles de la réglementation;
- ◆ Aider à interpréter la réglementation et offrir une autre forme d'assistance aux organismes concernés pour les aider à s'y conformer
- ◆ Adopter des mesures coercitives en cas de violation de la réglementation.

213 Dans certains cas, ces responsabilités en matière de réglementation environnementale peuvent être déléguées par les autorités fédérales (nationales) à des instances d'un palier inférieur. De plus, d'autres types de services publics exécutifs (tels que les transports ou l'agriculture) peuvent également exercer des responsabilités en matière de réglementation environnementale. L'ISC est souvent chargée d'étudier si les autres services remplissent bien leurs responsabilités en matière d'environnement.

Voir l'exemple n° 2

214 Le contrôle des systèmes pour surveiller la conformité aux lois sur l'environnement commence généralement par des critères de contrôle clairs et explicites, qui figurent souvent dans les exigences légales spécifiques ou dans la réglementation du service de l'environnement chargé d'appliquer ces exigences légales²⁸. L'ISC élaborera ensuite une méthodologie permettant d'évaluer la gestion du service (ou des autres parties pertinentes) en se basant sur les critères en vigueur.

²⁸

D'autres critères possibles peuvent inclure des standards ou des normes élaborés par des moyens techniques, l'avis d'experts et la gestion d'organismes similaires.

Voir les exemples n° 3 & n° 4

- 215 Les données nécessaires pour étayer les résultats et les conclusions sont peut-être centralisées et disponibles. En général, elles doivent toutefois être recueillies à différents endroits et, peut-être, auprès de différents organismes publics ou autres.
- 216 Ce dernier cas est le plus fréquent dans les pays dotés de systèmes fédéraux, où les autorités nationales octroient les fonds et délèguent les responsabilités à des agences gouvernementales au niveau des états ou des provinces. Ces agences peuvent être habilitées à délivrer les permis aux entreprises, à adopter des mesures coercitives en cas de violation et à exercer d'autres responsabilités courantes dans le domaine de la réglementation.
- 217 Quelle que soit la méthode ou les méthodes utilisées par l'ISC, sa méthodologie devrait avoir été approuvée par le service soumis au contrôle et, peut-être, par au moins certains autres organismes contrôlés. Cet accord serait particulièrement utile dans le cas de contrôles relativement compliqués qui exigent un engagement important en ressources. L'accord pourrait également réduire nettement le risque que les résultats du contrôle soient critiqués comme étant « peu représentatifs » au moment de leur présentation.
- 218 L'ISC pourra utiliser l'information d'une base de données centralisée pour évaluer la conformité aux exigences légales ou réglementaires ou pour apprécier l'efficacité des mesures correctives. Ces données pourront constituer une source primaire d'information efficace pour baser les résultats du contrôle – en réduisant le temps et les ressources nécessaires à la collecte et à l'analyse des données, et en limitant le besoin de visites coûteuses sur le terrain à différents endroits.

Voir l'exemple n° 5##

- 219 Les conclusions tirées de l'information de la base de données dépendent de la qualité de cette information. L'organisme contrôlé a pour principale responsabilité de veiller à mettre en place des systèmes d'information de gestion afin de recueillir des données sur son fonctionnement et sa gestion. L'ISC devrait toutefois être consciente du fait que les données de conformité sont particulièrement sujettes à l'erreur dans de nombreux pays,

en raison de la nouveauté relative des efforts de réglementation dans ce secteur.

- 220 Par exemple, certains contrôles de l'ISC ont permis de détecter des failles graves dans les bases de données utilisées pour surveiller la conformité en matière d'environnement. Il est donc essentiel de comprendre et, si possible, de démontrer la fiabilité des données utilisées pour les contrôles de conformité. Lorsqu'elles se fient à de telles bases de données, certaines ISC mentionnent systématiquement dans leurs rapports dans quelle mesure l'exactitude des bases de données a été vérifiée par un organe indépendant.
- 221 La qualité et l'intégralité des données relatives aux conditions environnementales (par exemple, les taux de pollution des étendues d'eau; les tendances affectant les ressources piscicoles) peuvent même être plus problématiques que les données sur la conformité à la réglementation. Bien que la collecte des données relatives aux conditions environnementales incombe habituellement à l'organe contrôlé et non pas à l'ISC, cette dernière aura néanmoins besoin de cette information pour comprendre l'étendue du problème et l'efficacité des mesures de lutte appliquées.
- 222 Malheureusement, dans la majorité des pays, ces données sont souvent incomplètes ou de qualité médiocre. Néanmoins, ces contraintes ne devraient pas nécessairement empêcher l'ISC de fournir une analyse et de l'information utile.

Voir les exemples n° 6 & n° 7

- 223 Le manque de données environnementales peut fréquemment constituer le message central du rapport de l'ISC. Dans un tel cas, l'ISC peut recommander de collecter des données plus complètes afin de permettre au service environnemental d'octroyer des fonds limités pour traiter les problèmes les plus urgents.
- 224 Par exemple, certains rapports de contrôle préconisent que le service de l'environnement :
- ◆ Développe de meilleures données sur les effets des polluants sur la santé;
 - ◆ Adopte certaines mesures pour mieux gérer les données limitées dont il dispose;
 - ◆ Mette au point de l'information technique (des « indicateurs environnementaux ») qui permettront

**Lignes directives du contrôle des activités
à caractère environnemental**

de s'assurer que ses activités en matière de réglementation protègent suffisamment l'environnement.

(ii) *Contrôle de gestion des programmes gouvernementaux en matière d'environnement*

225 Le gouvernement peut être habilité, en vertu de la loi ou d'un autre texte législatif, à réaliser (ou à financer d'autres organismes pour qu'ils les réalisent) un éventail d'autres programmes ou d'activités dont l'objectif premier est de protéger ou d'améliorer l'environnement. Un tel programme ou une telle activité pourra :

- ◆ Être confié à un service public qui est plus particulièrement concerné par l'environnement — comme un Service de l'environnement doté d'un programme de conservation des sites ayant une importance écologique particulière.
- ◆ Être confié, par exemple, au Service de l'agriculture par le biais d'un programme qui aidera les agriculteurs à adopter des pratiques minimisant la pollution.

226 Les programmes environnementaux se distinguent généralement des programmes gouvernementaux et des rapports annuels. Dans certains cas, le gouvernement rassemble ses programmes environnementaux dans un même plan et rapport environnemental. En l'absence d'un tel plan, l'ISC pourra aider à la reddition des comptes en dressant un rapport des différents politiques et programmes gouvernementaux qui existent. Pour ce faire, l'ISC pourra étudier les principaux problèmes environnementaux touchant son pays, puis déterminer et énumérer les programmes mis sur pied par le gouvernement pour les traiter.

227 L'ISC pourra juger utile d'indiquer les accords internationaux sur l'environnement que son gouvernement a ratifiés, puis de déterminer quels programmes ont été mis en place pour appliquer ces accords.

Voir l'exemple n° 8

228 L'ISC devrait être prudente au moment de la sélection et de l'évaluation du contrôle d'un programme environnemental public, compte tenu des risques liés aux résultats faisant l'objet du contrôle, de leur importance relative et de leur caractère contrôlable. À cet effet, le contrôleur devra très

bien maîtriser les objectifs du programme et les instruments utilisés pour les atteindre.

- 229 L'ISC pourra également envisager de concentrer son attention sur un seul instrument-clé de la politique ou sur plusieurs instruments différents. Une difficulté pratique liée à la seconde solution consistera à juger dans quelle mesure les résultats des différents instruments peuvent être combinés pour définir l'impact total de l'organisme contrôlé.

Voir l'exemple n° 9

230 Au moment de la planification de son contrôle, l'ISC devrait tenir compte des éléments suivants :

- ◆ Les risques et l'importance relative du programme ou de l'activité publique, en étudiant les ressources engagées, l'importance du problème environnemental à traiter et l'ampleur de l'effet projeté.
- ◆ Les résultats généraux projetés et atteints du programme ou de l'activité.

- 231 Lorsque peu de ressources sont engagées, mais que l'impact potentiel du programme ou de l'activité est considérable, l'étendue du contrôle devrait, de préférence, viser l'efficacité du programme ou de l'activité à atteindre cet impact, plutôt que l'économie des pratiques administratives appliquées ou l'efficacité de l'utilisation des ressources engagées. L'ISC pourrait également limiter l'étendue de son contrôle aux secteurs où les objectifs visés ne sont manifestement pas atteints.

Voir l'exemple n° 10

- 232 Le contrôleur devra également confirmer les dispositions prises en matière de gestion pour le programme, afin de définir les responsables et de déterminer toutes les restrictions à appliquer au contrôle lorsque certaines questions échappent au contrôle de l'organisme étudié.

- 233 L'étendue et la méthodologie du contrôle devraient tenir compte de la disponibilité des critères de contrôle, en particulier lorsque le programme n'est pas soumis à des exigences légales. L'ISC pourra définir des moyens de comparer les dispositions du programme aux meilleures pratiques de gestion ou à des pratiques utilisées pour des programmes environnementaux similaires dans le même pays ou ailleurs. L'ISC pourra également rendre compte des résultats du programme dans le temps — en les comparant

aux objectifs du programme ou aux objectifs ou jalons fixés par les experts²⁹.

- 234 À la sélection d'un contrôle, l'ISC devrait veiller plus particulièrement à ce que des données suffisantes, pertinentes et fiables soient disponibles. Pour en arriver à des conclusions fermes sur l'efficacité d'un programme, l'ISC aura peut-être même besoin de données de bonne qualité sur des périodes prolongées.
- 235 Le contrôleur devrait tenir compte du fait que les programmes environnementaux peuvent viser des objectifs qui :
- ◆ Ont individuellement une envergure réduite, mais conjointement une grande portée;
 - ◆ Prennent beaucoup de temps pour avoir un effet perceptible;
 - ◆ Dépendent de facteurs externes importants — tels que les conditions climatiques et d'autres activités qui ont aussi un impact sur le même environnement.

(iii) Contrôle de l'impact des autres programmes gouvernementaux en matière d'environnement

- 236 En plus des programmes qui ont pour principal objectif de protéger ou d'améliorer l'environnement, toutes les activités ont un impact sur l'environnement d'une certaine façon du fait de l'utilisation des ressources naturelles ou de leurs effets sur le site où elles sont réalisées. Les activités des services publics ne font pas exception à la règle.
- 237 Certains programmes gouvernementaux ont un impact considérable — aussi bien positif que négatif, intentionnel ou involontaire. Ainsi, la construction de routes a pour principal objectif de faciliter le déplacement des personnes ou des marchandises. Cependant, la construction de routes a un impact secondaire et direct; en effet, elles utilisent des terrains et elles affectent l'écologie des sites et les paysages; elles constituent, par ailleurs, une source de pollution de l'air et de pollution par le bruit.
- 238 De même, l'objectif des activités militaires est d'entretenir les capacités nécessaires à la défense du territoire national et de contribuer à des intérêts élargis de sécurité et au renforcement de la paix. Cependant, les exercices militaires

²⁹ Se reporter à la section 3 du présent guide; INTOSAI — *Comment les ISC peuvent coopérer en matière de contrôle des accords internationaux en matière d'environnement*; et INTOSAI — Base de données sur les missions de contrôle environnemental.

ont différents effets sur l'environnement, qui vont de l'utilisation de nombreuses ressources naturelles non-renouvelables à la pollution liée à l'usage ou au stockage du matériel militaire et des produits de consommation.

- 239 L'impact des activités sur l'environnement peut être souligné dans le cadre d'un contrôle de gestion élargi — de l'économie, de l'efficacité et de l'efficacité d'une activité gouvernementale — ou sous forme d'une étude bien délimitée et uniquement axée sur les effets environnementaux.
- 240 Comme point de départ pour déterminer l'impact des activités gouvernementales sur l'environnement, l'ISC pourra généralement étudier les engagements contractés par ce gouvernement dans la définition de l'impact pour lui-même et en tenir compte dans son évaluation de la politique appliquée. Les meilleures pratiques suggèrent que les organisations devraient inclure les questions environnementales dans leurs objectifs stratégiques et dans leur évaluation des activités nouvelles ou en cours. Certains gouvernements ont adopté une telle stratégie et font également en sorte que les activités des pouvoirs publics respectent les mêmes lois et la même réglementation sur l'environnement que celles qui régissent les activités du secteur privé.
- 241 Le contrôle de l'ISC devrait partir de l'estimation réalisée par le gouvernement (le cas échéant) quant à l'impact vraisemblable sur l'environnement. L'ISC pourra étudier la qualité de :
- ◆ La description du programme ou de l'activité, son environnement et les conditions de base;
 - ◆ La complétude de l'éventail d'effets clés qui ont été déterminés;
 - ◆ Les données utilisées pour évaluer la probabilité des effets et leur étendue possible;
 - ◆ Toutes les propositions de mesures destinées à palier ces effets.

Voir l'exemple n° 11##

- 242 L'ISC pourra vérifier elle-même l'impact éventuel d'une activité gouvernementale sur l'environnement, son étendue possible et la valeur que l'on peut attribuer aux coûts et aux avantages correspondants. Des discussions avec les experts et l'étude de la littérature permettront de déterminer les méthodes généralement utilisées. Si l'évaluation est impossible — notamment une estimation de la perte de

valeur du paysage ou d'une caractéristique particulière de l'environnement — on pourra alors identifier les principaux intéressés et leur demander leur opinion (par exemple, les habitants de la zone touchée par cette activité, les principaux groupes d'intérêts environnementaux et les organisations non-gouvernementales sur le terrain) et leur demander leur opinion ainsi que celle des savants spécialisés dans les méthodes d'évaluation pertinentes.

Voir l'exemple n° 12

- 243 Au début de l'étude, l'ISC devra tenir compte des données dont elle disposera pour mesurer l'impact d'une activité gouvernementale. Si les pouvoirs publics ont réalisé une étude de l'impact sur l'environnement, elle devra déterminer les données qui étaient disponibles au moment où l'évaluation a été préparée et tout projet de collecte de données supplémentaires. Si ces données n'ont pas été définies, l'ISC devra voir si l'information disponible est suffisante, pertinente et fiable.
- 244 La réglementation environnementale peut s'appliquer aux activités gouvernementales qui ont un impact secondaire sur l'environnement. Dans ce cas, le service ou l'organisme gouvernemental chargé de surveiller la conformité à la réglementation sera le principal responsable du suivi de la conformité, et non pas l'ISC. Cependant, l'ISC pourra juger utile de contrôler la conformité à la réglementation en accord avec l'autorité compétente.
- 245 Si la réglementation ne s'applique pas strictement à l'activité concernée, l'ISC pourra envisager de l'utiliser comme élément de comparaison, bien que la valeur d'une telle approche doive être envisagée avec prudence.
- 246 Dès le départ, le gouvernement pourra définir des mesures permettant de parer à, ou de réduire l'impact sur l'environnement. Le contrôle de l'ISC permettra de vérifier si ces mesures :
- ◆ Sont appliquées et si elles répondent aux meilleures pratiques ou à la meilleure technologie qui n'entraîne pas de coûts excessifs;
 - ◆ Si elles ont eu l'effet préventif visé, sinon, quelles mesures le gouvernement a pris à leur place.

Voir l'exemple n° 13

- 247 Dans certains cas, les contre-mesures devraient permettre de prévenir ou de répondre à des événements qui ont des

risques limités mais un impact majeur, tels que des émissions involontaires de produits radioactifs. Les procédures d'urgence — en cas d'accident et d'incident — seront peut-être rarement utilisées mais elles doivent être opérationnelles, en cas de nécessité. Là où de telles procédures s'avèrent nécessaires, le contrôle de l'ISC pourra étudier :

- ◆ Les procédures;
- ◆ La formation de tout le personnel impliqué;
- ◆ La fréquence de vérification des procédures;
- ◆ Si les accords nécessaires avec des tiers (fournisseurs, services d'urgence, etc.) sont à jour.

248 Si elle effectue une étude strictement limitée à l'impact sur l'environnement, l'ISC devrait étudier avec soin comment elle peut offrir un aperçu fiable de l'impact par rapport aux coûts et aux avantages de l'objectif principal du programme.

(iv) *Contrôle des systèmes de gestion de l'environnement*

249 Les organismes introduisent des systèmes de gestion de l'environnement pour s'assurer qu'ils établissent systématiquement des politiques d'amélioration permanente de leur gestion de l'environnement et qu'ils atteignent bien les objectifs visés par ces politiques. Des programmes d'accréditation volontaire ont été mis en place aux niveaux national, régional et international afin de permettre aux organismes d'obtenir une confirmation externe de la qualité de leurs systèmes de gestion de l'environnement et la reconnaissance du fait qu'ils appliquent de tels systèmes.

250 *L'International Standard for Environmental Management Systems*, ISO 14001, définit les caractéristiques de meilleure pratique, à savoir :

- ◆ Définition d'une politique environnementale.
- ◆ Planification — en tenant compte des aspects environnementaux et des exigences légales et autres; définition des objectifs et des cibles et introduction de programmes de gestion de l'environnement.
- ◆ Mise en place et application — définition des structures et des responsabilités, formation du personnel et communication des principales exigences; documentation des systèmes de gestion de l'environnement; application des systèmes et préparation de plans d'urgence.

**Lignes directives du contrôle des activités
à caractère environnemental**

- ◆ Vérification et adoption de mesures correctives — surveillance et mesures; relevé des cas de non-conformité et actions; contrôle du système de gestion de l'environnement.
 - ◆ Examen de la gestion de tous les aspects du système.
- 251 En Europe, on s'attend à ce que la norme ISO 14001 devienne un moyen d'arriver à l'accréditation suivant l'Union's Eco-Management and Audit Scheme, le programme de gestion et de contrôle écologique de l'Union. Des normes répondant aux normes ISO 14010-14012 ont été définies à l'intention des organes désireux de servir d'accréditeur.
- 252 Les programmes d'accréditation ont généralement été définis à l'intention des organismes commerciaux et industriels. Néanmoins, les systèmes de gestion mentionnés peuvent aussi s'appliquer aux pouvoirs publics.
- 253 Au cours du XVe INCOSAI, il a été convenu que l'ISC ne devait pas chercher à devenir un contrôleur accrédité dans le cadre de ces programmes volontaires. Cependant, si l'ISC dispose d'un mandat de contrôle du rendement suffisant, elle pourra envisager de contrôler les systèmes gouvernementaux de gestion de l'environnement.
- 254 Si elle envisage d'effectuer un contrôle des systèmes de gestion de l'environnement, l'ISC devrait relever les politiques gouvernementales en place en vue d'en établir s'il y a lieu. Dans certains pays, l'introduction de systèmes de gestion de l'environnement dans l'ensemble des pouvoirs publics est requise par la loi. Dans ce cas, une procédure gouvernementale visant à assurer la conformité aux exigences est peut-être déjà en place et l'ISC doit en tenir compte dans la planification du contrôle.

Voir l'exemple n° 14

- 255 Dans les pays qui n'ont pas d'exigences pour l'introduction de systèmes gouvernementaux de gestion de l'environnement, l'ISC pourra envisager de travailler soit en collaboration avec les services publics, soit à titre indépendant afin :
- ◆ De définir dans quelle mesure les systèmes ont été introduits au coup par coup;
 - ◆ De recenser les modèles les plus appropriés pour ces systèmes;

- ◆ D'évaluer les avantages pouvant découler de leur application.

Voir les exemples n° 15 & n° 16

- 256 L'ISC peut décider de contrôler la totalité des systèmes de gestion de l'environnement des services gouvernementaux séparés. Sinon, le contrôle pourra porter sur un ou plusieurs éléments répartis à travers une série de services, d'agences ou d'organismes figurant dans les attributions de l'ISC. Cette dernière approche pourra s'avérer utile lorsque l'ISC traite de questions d'échelle relativement réduite, mais qui peuvent néanmoins entraîner des améliorations considérables au sein des pouvoirs publics. Le contrôle permettra de définir les différents procédés desquels tirer des recommandations pratiques.
- 257 Un élément important à prendre en considération lorsque l'ISC décidera de l'étendue de son contrôle est l'impact potentiel auquel les systèmes de gestion de l'environnement devront faire face. Certains services gouvernementaux peuvent être largement administratifs et leurs principaux effets se limiter à des usages réduits de ressources naturelles comme l'énergie et l'eau, le papier et les autres articles de consommation de bureau et le transport ainsi que le recyclage et l'élimination des déchets de bureau. D'autres services ou organismes gouvernementaux peuvent, au contraire, utiliser des procédés industriels qui ont un impact considérable sur l'environnement en raison de la pollution.

Voir l'exemple n° 17

- 258 Les systèmes de gestion de l'environnement conformes aux bonnes pratiques obligent les organisations à se fixer des objectifs d'amélioration permanente et à surveiller les résultats. Les systèmes eux-mêmes ne permettent pas de déterminer quelles sont les normes de gestion adéquates; par ailleurs, ils ne nécessitent pas toujours un contrôle et des rapports complets de la gestion. Ces questions incombent à la direction des organismes.
- 259 L'ISC pourra envisager de contrôler et de dresser un rapport sur les objectifs de rendement fixés par les pouvoirs publics. Pour procéder à un tel contrôle, l'ISC pourra étudier comment les objectifs du gouvernement correspondent aux pratiques appliquées ailleurs et aux engagements qu'il a contractés dans le cadre des accords internationaux.

Voir l'exemple n° 18##

260 L'ISC pourra également déterminer si la surveillance par les services publics des systèmes de gestion de l'environnement et les rapports sur la gestion environnementale la rendent suffisamment comptable à la législature et au public en termes de réalisation des principaux objectifs de gestion. L'ISC pourrait effectuer un contrôle pour définir le niveau de rendement et les raisons pour lesquelles les objectifs ne sont pas atteints.

(v) *Évaluation des politiques et des programmes proposés*

261 Selon l'étude des ISC menée par la Cour des comptes des Pays-Bas en 1995, peu d'évaluations des politiques et des programmes environnementaux proposés sont réalisées. Dans son rapport consécutif présenté lors du XVe INCOSAI, la Cour des comptes a ajouté que les ISC hésitaient généralement à étendre leur rôle dans ce domaine. Cette hésitation est compréhensible puisque dans de telles situations — où les critères de contrôle eux-mêmes (c.-à-d. les exigences légales en matière d'environnement) pourraient faire l'objet de l'évaluation — les ISC peuvent s'exposer à des risques si leurs conclusions ne sont pas considérées comme reposant sur les faits ou si elles semblent refléter une idéologie particulière.

262 Néanmoins, il se pourrait que, dans certaines circonstances, les ISC soient tenues de fournir de l'information à leur corps législatif en ce qui concerne les politiques et les programmes proposés. Par exemple, lorsqu'un corps législatif national recentre son attention en passant de la question : « Le programme satisfait-il aux exigences statutaires? » à une question plus fondamentale : « Les exigences légales sous-jacentes doivent-elles être modifiées pour rendre le programme plus rentable ou pour l'améliorer d'autres façons? » Dans de telles circonstances, l'ISC sera peut-être obligée d'analyser d'autres propositions.

Voir les exemples n° 19 & n° 20

- 263 Une telle mission s'accompagne aussi bien de défis que de risques. Plus précisément, l'analyse des politiques ou des programmes proposés, exigera parfois des compétences différentes de celles généralement liées aux disciplines de contrôle. Ainsi, l'évaluation des coûts et des avantages de la réglementation proposée en matière d'environnement nécessite souvent le savoir-faire d'un économiste. Dans de telles circonstances, l'ISC devra peut-être recruter des experts dotés des compétences requises ou trouvera peut-être plus rentable d'utiliser les services d'un consultant externe.
- 264 Une troisième solution serait de rassembler un groupe d'experts. Ce groupe pourrait comprendre des experts issus du secteur industriel, du gouvernement et des organismes environnementaux. Certains ISC ont fait appel à de tels groupes pour les aider à définir les priorités du contrôle environnemental, à développer des méthodes de contrôle pour certaines questions particulières et à collecter de l'information.
- 265 Même avec ces compétences supplémentaires, la nature de telles analyses s'accompagne de risques additionnels pour l'ISC, en particulier si elle est considérée comme faisant preuve de partialité dans les débats sur les questions de politique. L'ISC pourra envisager les solutions suivantes pour minimiser ces risques si on lui demande de fournir de l'information sur des orientations différentes de sa politique :
- ◆ **Proposer de l'information factuelle au lieu de jugements**
Il est moins controversé, et plus conforme aux rôles traditionnels des ISC, de proposer de l'information factuelle et analytique sur l'impact d'autres solutions de politique plutôt que de recommander une mesure spécifique.
 - ◆ **Obtenir un consensus parmi les experts**
Un consensus des experts sur une proposition complexe ou controversée peut apporter un précieux appui aux conclusions et aux recommandations de l'ISC.

◆ **Évaluer et commenter l'analyse d'autres organismes**

Il est souvent risqué pour l'ISC d'évaluer les diverses politiques proposées si ses analyses font intervenir des hypothèses spéculatives concernant des sujets tels que les futurs taux de croissance économique ou des facteurs techniques, comme la façon dont les écosystèmes répondent aux différentes contraintes liées à la pollution. Cependant, d'autres organismes réalisent souvent de telles analyses et exposent généralement leurs méthodologies et les hypothèses sous-jacentes, ainsi que leurs résultats. Plutôt que d'avoir à défendre ses propres hypothèses (et de s'exposer éventuellement aux critiques que ses hypothèses étaient partiales), l'ISC pourrait juger plus utile d'évaluer les hypothèses, les résultats et les conclusions de ces autres études.

◆ **Décliner la demande**

Dans des circonstances inhabituelles, l'ISC pourra juger utile de décliner la demande si le risque est considéré comme inacceptable. Cependant, sur le plan pratique, l'ISC pourra généralement trouver des moyens de satisfaire, partiellement du moins, le besoin d'information sans risque excessif.

DÉFINITION DES CRITÈRES TECHNIQUES

Introduction

- 301 Un des principaux problèmes rencontrés par les ISC lorsqu'elles réalisent des contrôles environnementaux est de définir les critères techniques qui leur permettront d'évaluer les déclarations ou le rendement des organismes contrôlés. L'ISC s'expose à des risques considérables si elle utilise des critères erronés ou considérés comme subjectifs. Elle doit donc veiller à ce que les critères choisis soient acceptés pour leur pertinence ainsi que leur caractère complet et compréhensible.
- 302 La présente section dégage certains des facteurs que l'ISC devrait prendre en considération lorsqu'elle choisit des critères techniques en vue d'un contrôle environnemental. Cette section évoque des sources possibles de critères pour chaque type de contrôle et les moyens dont l'ISC dispose pour minimiser les risques d'adopter des critères erronés.

Approche-cadre

- 303 En accord avec l'approche-cadre adoptée lors du XV^e INCOSAI pour définir le « contrôle environnemental », une approche-cadre est considérée comme le meilleur moyen d'aider l'ISC à définir les critères techniques nécessaires à l'exécution d'un contrôle environnemental. Les éléments essentiels du cadre sont résumés dans l'Annexe 2.
- 304 La définition du cadre repose sur deux axes :
- ◆ Le type de contrôle à réaliser.
 - ◆ Les objectifs et les sources des critères.
- 305 Les types de contrôle sont (comme il a été défini précédemment) :
- ◆ Le contrôle de régularité comprenant :
 - Un contrôle financier et
 - Un contrôle de conformité.
 - ◆ Le contrôle de gestion.
- 306 Les objectifs et les sources des critères dépendent du type de contrôle, et donc, de l'objectif – au sens large – du

contrôle. Dans la mesure où des sources de critères autorisées sont disponibles, celles-ci devraient être utilisées de préférence aux sources non autorisées.

- 307 Bien que différents types de contrôles soient reconnus, ils ne doivent pas obligatoirement être réalisés séparément. Un contrôle de conformité, en particulier, pourrait être intégré soit à un contrôle financier, soit à un contrôle de gestion.
- 308 Les critères proviennent de deux sources :
- ◆ **Autorisées** – ce qui donne au contrôleur la certitude de l'acceptabilité des critères comme base fiable du contrôle.
 - ◆ **Non autorisées** – ce qui accroît pour le contrôleur les risques liés à l'acceptabilité des critères comme base fiable du contrôle (voir paragraphes 325 à 329).
- 309 Un contrôle financier ou de gestion devra peut-être reposer sur des critères provenant de sources à la fois autorisées et non autorisées. Cependant, un contrôle de conformité ne devrait pas reposer sur des critères qui proviennent d'une source non autorisée sous prétexte que l'organisme contrôlé n'est pas obligé de s'y conformer.

Contrôles financiers

Objectif des critères

- 310 L'objectif des critères appliqués aux aspects environnementaux d'un contrôle financier est de **permettre au contrôleur de déterminer si l'organisme contrôlé a correctement reconnu, évalué et rapporté les coûts, l'actif et le passif liés à l'environnement (y compris le passif éventuel).**

Sources de critères autorisées

- 311 Une source de critères autorisée est une source qui entre dans la catégorie des « pratiques de comptabilité généralement acceptées » (ou un terme équivalent) dans la juridiction à laquelle le rapport de l'organisme est soumis.
- 312 Ces sources pourraient inclure :
- ◆ Des normes obligatoires émises par un organe autorisé à définir les normes.
 - ◆ Des normes émises par un autre organe agréé.

- ◆ Des normes internationales émises par un organe agréé.

Sources de critères non autorisées

- 313 Sous réserve d'une évaluation des risques, une source de critères non autorisée pourrait être n'importe quelle source que le contrôleur considère comme adaptée à cet objectif.
- 314 Une telle source pourrait comprendre :
- ◆ Des lignes directrices édictées par un organe professionnel pertinent.
 - ◆ De la documentation universitaire.

Contrôles de conformité

Objectifs des critères

- 315 L'objectif des critères appliqués à un contrôle de conformité environnementale est **de permettre au contrôleur de déterminer si l'organisme a effectué une activité environnementale conformément à toutes les obligations imposées.**

Sources de critères autorisées

- 316 Le terme « obligation » est pris ici au sens habituel, à savoir comme une chose à laquelle l'organisme contrôlé doit se conformer. Il peut s'agir d'une obligation légale directe ou d'une obligation découlant du devoir de respecter la politique d'une autorité exécutive supérieure.
- 317 Les sources autorisées pourraient donc inclure :
- ◆ Des lois nationales — lois édictées par le corps législatif et toute réglementation, règles, décrets, etc. pris dans le cadre d'une loi et ayant force de loi.
 - ◆ Des lois supranationales — comme la législation promulguée par les organes de l'Union européenne.
 - ◆ Des accords internationaux — comme les traités soumis à une autre juridiction et les conventions des Nations Unies.
 - ◆ Des normes exécutoires (y compris des techniques, procédures et critères qualitatifs).
 - ◆ Des contrats.
 - ◆ Des directives politiques.

Contrôles de gestion

Objectif des critères

318 L'objectif des critères appliqués à un contrôle de gestion environnementale est **de permettre au contrôleur de se faire une opinion sur l'un ou l'autre des deux aspects ci-dessous, ou sur les deux :**

- ◆ **La validité des indicateurs de performance utilisés par l'organisme dans l'exposé public de sa gestion des activités liées à l'environnement.**
- ◆ **Si l'organisme a mené des activités environnementales d'une manière efficace, efficiente et économique conformément à**
 - **La politique gouvernementale en vigueur et**
 - **Tout facteur affectant la conduite de l'activité qui échappait au contrôle de l'organisme.**

Sources de critères autorisées

319 Dans ce qui reste encore un secteur de gestion et de contrôle en développement, les sources de critères autorisées peuvent être rares ou inexistantes. Des sources possibles pourraient inclure :

- ◆ Des indicateurs de performance en matière d'efficacité, d'efficience ou d'économie qui sont
 - Soit imposés par la loi;
 - Soit spécifiés dans la politique officielle du gouvernement concernant cette activité;
 - Soit imposés à l'organisme d'une autre façon.
- ◆ Des normes généralement acceptées édictées par un organe agréé.
- ◆ Des codes de pratique professionnelle édictés par un organe agréé.

Sources de critères non-autorisées

320 Comme dans le cas d'un contrôle financier soumis à une évaluation des risques, une source de critères non autorisée pourra être n'importe quelle source que le contrôleur considère adaptée à l'objectif visé.

321 Une telle source pourrait inclure :

- ◆ Des indicateurs de performance ou des mesures utilisées par des organismes similaires ou d'autres organismes engagés dans des activités similaires.

- ◆ De la documentation universitaire.
- ◆ Des experts externes.
- ◆ L'ISC elle-même.

Minimisation des risques de l'ISC

- 322 Les risques particuliers auxquels l'ISC s'expose lorsqu'elle effectue un contrôle environnemental découlent de l'utilisation de critères :
- ◆ Inapplicables,
 - ◆ Inappropriés ou
 - ◆ Subjectifs.
- 323 Les critiques à l'endroit de l'ISC pour l'une de ces raisons pourraient provenir de plusieurs directions – la plus fréquente étant l'organisme contrôlé et les organes ou personnes ayant un intérêt professionnel dans le sujet du contrôle.
- 324 La meilleure défense face aux critiques de l'organisme contrôlé est, bien sûr, d'obtenir son accord quant aux critères utilisés, cela avant même d'entamer le contrôle. Cependant, en essayant d'obtenir son accord, l'ISC devra s'assurer que son indépendance n'est pas compromise par l'omission ou la modification des critères tout en sachant qu'elle se trompe. Si l'organisme refuse d'approuver quelque critère que ce soit, l'ISC devra être absolument sûre que les critères qu'elle utilise sont défendables.
- 325 Les plus gros risques pour l'ISC découleront de l'utilisation de critères de sources non autorisées. Par exemple, s'il se base sur de la documentation universitaire, le contrôleur devra prendre toutes les mesures raisonnables pour rechercher tous les documents disponibles et vérifier la réputation de leurs auteurs.
- 326 La même approche devra être appliquée aux experts de l'extérieur. Si possible, le conseil d'un groupe d'experts sera préférable au conseil d'une seule personne. De plus, les experts-conseils ne devraient pas être en conflit d'intérêt avec l'organisme contrôlé. Le conflit pourrait résulter, par exemple, d'une alliance insatisfaisante avec l'organisme dans le passé, de positions publiquement exprimées et opposées à celles de l'organisme, ou d'une association (passée ou actuelle) avec un organisme « concurrent ». (Voir aussi aux paragraphes 138 à 140.)
- 327 L'exigence finale pour les critères choisis (comme pour tous les critères de contrôle) est qu'ils soient objectifs et

non pas subjectifs. Les questions soumises à un avis subjectif sont réservées à ceux qui ont la responsabilité « politique » des résultats.

- 328 L'avis du contrôleur devrait être exercé conformément aux critères choisis pour le contrôle, avec les caractéristiques objectives que les indicateurs de performance utilisés par l'organisme contrôlé devraient avoir.

Pertinents

- ◆ Un indicateur de performance est **pertinent** s'il :
 - Traduit une obligation de performance légale ou autre ou un objectif de performance convenu entre l'organisme et son ou ses dépositaires d'enjeux. C'est-à-dire que l'indicateur est lié à la réalisation d'une fonction, d'une tâche, d'un rendement ou d'un résultat particulier que l'organisme devrait atteindre.
 - Offre de l'information sur l'accomplissement d'une fonction, d'une tâche, d'un rendement ou d'un résultat particulier qui répond aux besoins de celui qui est raisonnablement sensé s'en servir – un dépositaire d'enjeux de l'organisme (par exemple, le ministre responsable, des membres du corps législatif, des contribuables ou d'autres personnes qui contribuent aux ressources de l'organisme); un analyste; un représentant des médias d'information.

Compréhensibles

- ◆ Un indicateur de performance est **compréhensible** lorsqu'il est exprimé de façon claire afin que :
 - Son sens soit indubitable.
 - Son raisonnement soit reconnaissable.

Fiables

- ◆ Un indicateur de performance est **fiable** lorsqu'il :
 - Représente fidèlement une caractéristique mesurable de performance de la fonction, de la tâche, du rendement ou du résultat.
 - Repose sur de l'information qui peut être vérifiée de façon indépendante face aux preuves appropriées.

**Lignes directives du contrôle des activités
à caractère environnemental**

- Si nécessaire, est capable de donner systématiquement des résultats comparables dans le temps.
- 329 Les indicateurs de performance ne doivent pas nécessairement être tous pertinents pour tous les utilisateurs ou compris par eux.
- 330 Les critères de contrôle devraient assurer la **complétude** des indicateurs de performance utilisés. Lorsqu'un organisme gère et rapporte sa performance, il devrait utiliser autant d'indicateurs de performance que possible pour refléter (le cas échéant) :
- ◆ Toutes les activités importantes.
 - ◆ Tous les aspects significatifs de chaque activité importante.
 - ◆ Toutes les obligations de performance légales ou autres et tous les objectifs de performance convenus.

ANNEXE 1 EXEMPLES DE CONTRÔLES DE GESTION

CONTRÔLE DE LA SURVEILLANCE PUBLIQUE SUR LA CONFORMITÉ AUX LOIS ENVIRONNEMENTALES

Exemple n° 1

Dans certains cas, l'ISC pourra utiliser un éventail de méthodes pour obtenir l'information nécessaire. Aux États-Unis, lors d'un contrôle réalisé en 1993 sous le nom de *Drinking Water: Key Quality Assurance Programme Is Flawed and Underfunded* (GAO-RCED-93-97), soit L'eau potable : le programme clé d'assurance de la qualité est imparfait et manque des financement, le personnel du GAO (bureau comptable général des États-Unis) se sert d'une étude écrite pour collecter des renseignements de base de 50 États, par exemple, la fréquence à laquelle les systèmes d'approvisionnement en eau potable sont inspectés et le type d'information recherchée par les inspecteurs.

Cependant, pour collecter de plus amples renseignements sur la gestion des États et sur les causes sous-jacentes des problèmes de gestion, le personnel du GAO sélectionne quatre États en vue d'une étude détaillée. Dans chacun des quatre États, le GAO commence par interroger le personnel clé de l'état et du système d'approvisionnement en eau. Le GAO étudie ensuite 50 rapports d'inspection pris au hasard parmi les dossiers afin d'obtenir de l'information de première main sur la sécurité et la fiabilité des systèmes d'approvisionnement.

Exemple n° 2

En 1990, le General Accounting Office (GAO) des États-Unis entreprend le contrôle d'un programme, autorisé par la loi, visant à assurer la sécurité des systèmes publics d'approvisionnement en eau potable. Le GAO effectue une étude détaillée sur la façon dont l'Environmental Protection Agency (EPA), l'Agence de protection de l'environnement, et un échantillon de six États appliquent les principales exigences du programme. Ces exigences ont pour but de vérifier :

- Si les systèmes publics d'approvisionnement en eau surveillent suffisamment leurs réserves pour s'assurer qu'elles sont à l'abri de toute contamination;
- Si les organismes d'État chargés de la réglementation détectent et rapportent à l'EPA les cas de violation des normes de qualité de l'eau;
- Si les organismes d'État appliquent des amendes ou d'autres pénalités à l'encontre des contrevenants;
- Si l'EPA surveille efficacement l'ensemble du programme.

Le GAO émet une série de recommandations pour s'assurer que les opérateurs des réseaux d'eau sont suffisamment formés et agréés, pour améliorer la capacité des autorités des États à détecter les cas de violation; et pour s'assurer que les États et l'EPA appliquent des amendes ou autres pénalités à l'encontre des contrevenants lorsque la réglementation l'exige.

Exemple n° 3

L'Estonia's State Audit Office (SAO) a soumis le ministère de l'Environnement à un contrôle pour s'assurer qu'il respectait la Loi sur le développement durable. Cette loi exige l'application de programmes à long terme pour répondre aux questions environnementales délicates et s'assurer que les activités économiques ne nuisent pas aux objectifs environnementaux et sociaux. Après avoir examiné les projets de programme établis par le ministère concerné, le SAO a conclu que les principaux objectifs de ces programmes n'étaient pas toujours suffisamment spécifiés, que des budgets couvrant ces programmes dans leur ensemble n'avaient pas été préparés, que les programmes et les sources de financement n'étaient pas spécifiés et que les questions relatives à l'avancement et à l'efficacité des programmes n'avaient pas suffisamment été analysées. Le SAO a recommandé au Ministère de se fixer des objectifs plus précis ainsi que des délais et des sources de financement adaptés. Le SAO a également conseillé au ministère des Finances d'accélérer l'élaboration de règles en vue de la préparation, de l'approbation et du financement des programmes gouvernementaux. *Activités du ministère de l'Environnement en termes de préparation et d'application des programmes de protection de l'environnement. (N° 10-12/31)*

Exemple n° 4

En 1997, la Cour européenne des contrôleurs étudie l'application, par la Commission et les États membres, de la Directive communautaire sur le traitement des eaux urbaines usées. Cette directive vise, entre autres, la réduction et le contrôle progressifs de la pollution de l'eau produite par les villes, de façon à atteindre des taux de pollution généralement acceptés pour tous les États européens. La Cour contrôle, à cet égard, les subventions octroyées aux États membres pour financer les programmes et projets connexes. Dans ce contexte, environ 40.000 stations d'épuration doivent être construites ou modernisées pour répondre aux nouvelles normes de qualité imposées par la législation.

Exemple n° 5

Dans son rapport intitulé *Superfund: Backlog of Unevaluated Federal Facilities Slows Cleanup Efforts*, Superfonds : l'accumulation d'installations fédérales non-évaluées ralentit les efforts de nettoyage (GAO/RCED-93-119), le GAO a utilisé des données provenant de l'Agence pour la protection de l'environnement (EPA), à savoir du système CERCLIS (Comprehensive Environmental Response, Compensation, and Liability Information System), pour offrir de l'information détaillée sur la situation de centaines de sites de décharges fédérales de déchets dangereux. En se basant sur cette information, le GAO a conclu que l'EPA avait effectué seulement 500 des 823 évaluations requises de sites potentiellement contaminés et qu'il y avait une sérieuse accumulation dans le nettoyage des sites potentiellement contaminés.

Exemple n° 6

Dans son rapport intitulé *Water Pollution: Greater Environmental Protection Agency (EPA) Leadership Needed to Reduce Non-point Source Pollution* (GAO/RCED-91-10), La pollution de l'eau : un leadership accru est requis de l'EPA pour réduire la pollution de l'eau en aval de la source, le GAO souligne que les données de surveillance sur l'ampleur de la pollution due aux effluents agricoles et autres sources diffuses, bien qu'incomplètes, ont toutefois suffi à établir des conclusions significatives et des recommandations budgétaires.

Le GAO a trouvé que les données limitées de l'EPA qui étaient disponibles – ajoutées à un solide consensus scientifique – permettaient de soutenir la conclusion que la pollution de l'eau en aval de la source était à l'origine de la majorité des autres problèmes liés à la qualité de l'eau aux États-Unis. Le GAO s'est fié à cette conclusion et à d'autres, à savoir :

- ◆ Peu de progrès ont été accomplis pour répondre au niveau national à la pollution de l'eau en aval de la source, et
- ◆ Une part infime des ressources fédérales consacrées aux problèmes de la qualité de l'eau vise la pollution en aval de la source.

Le GAO a recommandé au Congrès de réorienter le budget de l'EPA sur la qualité de l'eau de façon à mettre l'accent sur un contrôle de la pollution de l'eau en aval de la source.

Exemple n° 7

De la même façon, le National Audit Office (NAO), Office de contrôle national du Royaume-Uni, s'est efforcé de rassembler et d'analyser les données sur la qualité des eaux de rivière transmises par les bureaux régionaux de la National Rivers Authority. Cette mission a été très difficile en raison des bases différentes pour les données régionales. Néanmoins, l'Office a pu conclure qu'il était possible d'améliorer la qualité de l'eau sur un quart du cours des rivières, ce qui a renforcé d'autres résultats concernant le besoin de maintenir le niveau des travaux de prévention de l'Authority et de les consacrer aux risques majeurs. (*National Rivers Authority: River Pollution from Farms in England*, HC 235, 1994-95)

**CONTRÔLE DE LA GESTION DES PROGRAMMES
PUBLICS EN MATIÈRE D'ENVIRONNEMENT**

Exemple n° 8

En 1997, le Bureau du vérificateur générale du Canada (BVG) s'est penché sur l'efficacité du régime établi par le gouvernement fédéral pour contrôler les importations et les exportations de déchets dangereux. L'objectif du contrôle était de vérifier dans quelle mesure le Canada avait appliqué les dispositions de la Convention de Bâle, qu'il avait ratifié en 1992. (*Control of the Transboundary Movement of Hazardous Wastes — October 1997; Le contrôle des mouvements transfrontaliers des déchets dangereux, octobre 1997*)

Exemple n° 9

Le NAO du Royaume-Uni a étudié différents instruments de politique utilisés par le ministère de l'Environnement pour réduire l'impact environnemental des immeubles à bureaux et des immeubles d'habitation. Ces mesures prévoyaient l'établissement d'une réglementation imposée à l'industrie du bâtiment, l'octroi de subventions aux propriétaires pour l'amélioration de l'isolation de leurs logements, ainsi que des conseils et une assistance aux autres services gouvernementaux sur les moyens de réduire la consommation d'énergie et d'employer dans le bâtiment des matériaux plus respectueux de l'environnement. À cette occasion, l'impact général des nombreux instruments utilisés n'a pas été évalué, alors qu'il eut été possible d'additionner leurs effets estimés sur l'utilisation de l'énergie et les émissions de CO₂. (*Buildings and the Environment*, Les bâtiments et l'environnement, HC 365, 1993-94)

Exemple n° 10

Malgré les coûts publics relativement limités qui étaient impliqués, le NAO du Royaume-Uni a étudié les subventions gouvernementales visant à faciliter un transfert des marchandises routières par rail ou voie fluviale afin d'en retirer des avantages au niveau de l'environnement. Les subventions compensent une partie des investissements de l'industrie dans du matériel de transport par rail ou voie fluviale. Le contrôle a montré que les subventions n'étaient pas entièrement utilisées par l'industrie et que la quantité de marchandises transportée par rail et voie fluviale continuait de diminuer. Il a poursuivi ses travaux pour déterminer les raisons de cette baisse et a suggéré des moyens d'octroyer les subventions avec davantage de souplesse afin de mieux répondre aux besoins de l'industrie et d'atteindre les avantages environnementaux recherchés. (*Freight Facilities Grants*, HC 632, 1995-96, Subventions sur les facilités de transport des marchandises).

CONTRÔLE DE L'IMPACT DES AUTRES PROGRAMMES
GOUVERNEMENTAUX

Exemple n° 11

Le NAO du Royaume-Uni a vérifié comment le ministère des Transports évaluait l'impact environnemental des projets de construction routière. Les évaluations du ministère ont été comparées aux exigences légales liées à la directive européenne sur les évaluations de l'impact environnemental (85/337/EEC) et aux meilleures pratiques. L'étude a permis de déterminer la nécessité d'évaluer davantage les effets globaux et cumulatifs de la construction des routes, d'améliorer l'évaluation de certains effets et d'améliorer la quantification des coûts de l'impact environnemental. (*Environmental Factors in Road Planning and Design*, HC 389, 1993-94, Facteurs environnementaux de la planification et de la conception des routes)

Exemple n° 12

Dans le cadre d'un contrôle de l'utilisation des terrains à des fins militaires, le NAO du Royaume-Uni a contacté les organes de conservation et de l'environnement afin de connaître leur position quant à l'impact environnemental découlant de l'utilisation par le ministère de la Défense de terrains de manœuvres militaires et aux mesures adoptées pour protéger l'environnement. L'étude a permis de déterminer la nature des revendications concurrentes sur l'utilisation des terrains.
(*Management and Control of Army Training Land*, HC 218, 1991-92, Gestion et contrôle des terrains de manœuvres militaires)

Exemple n° 13

Dans son étude sur l'impact de la construction des routes, le NAO du Royaume-Uni a évalué la stratégie gouvernementale visant à inclure des mesures qui réduiraient les dommages sur l'environnement au moment de la conception de nouvelles routes. Il a montré que de nouvelles recherches devaient être effectuées sur l'efficacité et le coût des différentes mesures disponibles.
(*Environmental Factors in Road Planning and Design*, HC 389, 1993-94, Facteurs environnementaux de la planification et de la conception des routes.)

CONTRÔLE DES SYSTÈMES DE GESTION DE
L'ENVIRONNEMENT

Exemple n° 14

Au Canada, le BVG a étudié différentes organisations du secteur privé ou fédéral et a dressé un questionnaire permettant d'évaluer les systèmes publics de gestion de l'environnement.
(*Environmental Management Systems: A Principle-based Approach*, Volume 2, Chapitre 11, 1995, Systèmes de gestion de l'environnement : une approche fondée sur des principes)

Exemple n° 15

Un contrôle effectué en 1996 par la Cour de contrôle autrichienne a souligné le besoin d'étudier les risques environnementaux liés aux activités de la Société fédérale des chemins de fer du pays. Le contrôle a également montré le besoin de définir des mesures correctives, de fixer des mesures prioritaires et de calculer les coûts correspondants. (*Austrian Federal Railway Environmental Strategy, Stratégie environnementale des chemins de fer fédéraux — en particulier au niveau de la réduction des nuisances sonores — 1996.*)

Exemple n° 16

Aux États-Unis, le GAO a entrepris une mission pour étudier les avantages qui résulteraient d'études systématiques et complètes de la gestion de l'environnement et l'avantage accru d'une telle approche pour le gouvernement (*Environmental Auditing: A useful tool that can improve environmental performance and reduce costs*, (Le contrôle environnemental : un moyen d'améliorer la gestion de l'environnement et de réduire les coûts (GAO/RCED-95-37), avril 1995)

Exemple n° 17

Le NAO du Royaume-Uni a étudié la gestion de différents services gouvernementaux en termes d'entretien et de conservation des bâtiments en service actuellement et dotés d'un intérêt historique. L'étude a souligné la nécessité pour le gouvernement de participer à l'entretien des bâtiments inscrits au patrimoine national. Elle a également démontré qu'il était essentiel de réaliser des études intégrales des conditions, d'établir des bases de données à jour sur l'état de réparation des bâtiments et de procéder à l'entretien de ces bâtiments pour prévenir leur détérioration.

(Upkeep of Historic Buildings on the Civic Estate, HC 37, 1991-92, Entretien des bâtiments historiques inscrits au patrimoine national.)

Exemple n° 18

Au Royaume Uni, le gouvernement a fixé une série d'objectifs en vue de parvenir à l'efficacité énergétique dans tous les services et organismes gouvernementaux. Le NAO a dressé antérieurement un rapport à ce sujet dans le cadre d'une étude plus large. Plus récemment, le gouvernement a lui-même rendu compte de sa gestion conformément à ces objectifs, ce qui dispense d'un suivi ultérieur. *(Buildings and the Environment, Les bâtiments et l'environnement HC 365, 1993-94)*

ÉVALUATION DES POLITIQUES ET DES PROGRAMMES
PROPOSÉS

Exemple n° 19

Aux États-Unis, le GAO a reçu la mission d'analyser et de présenter des recommandations sur les moyens de mieux consacrer les ressources aux problèmes environnementaux présentant les risques les plus graves pour la santé humaine et l'environnement. Un exemple en est présenté dans son rapport intitulé *Environmental Protection: Meeting Public Expectations With Limited Resources* (GAO/RCED — 91-97), La protection de l'environnement : comment répondre à l'attente du public avec des moyens limités. Il a conclu qu'en grande partie, les objectifs des principaux programmes environnementaux du pays n'étaient pas atteints, la raison essentielle étant que les fonds disponibles n'étaient pas efficacement ciblés pour répondre aux problèmes les plus graves.

Le rapport a évoqué le consensus auquel sont parvenus les experts environnementaux reconnus à l'échelle nationale et issus des entreprises, du gouvernement et d'autres groupes, au cours d'un symposium parrainé par le GAO, à savoir que l'Agence pour la protection de l'environnement (EPA) fondait plus ses priorités sur les idées fausses du public quant aux risques posés par différents problèmes environnementaux que sur une évaluation scientifique de ces risques. Le rapport a recommandé, entre autres, que le Congrès et l'EPA collaborent afin :

- ◆ De définir les moyens de transférer les ressources des problèmes posant des risques mineurs vers les problèmes posant des risques majeurs;
- ◆ D'entamer des activités visant à informer le public sur les risques environnementaux.

Exemple n° 20

En 1997, l'Office of the Auditor General d'Afrique du Sud a terminé un contrôle sur le rôle du gouvernement central dans le domaine de la pêche maritime, qui portait sur les rapports financiers, la conformité, la gestion et les systèmes de gestion de l'environnement. L'équipe de contrôleurs a conclu, en particulier dans le cas des rapports financiers et de gestion, que la législation et la politique nationales avaient besoin d'être améliorées.

ANNEXE 2

DÉFINITION DES CRITÈRES TECHNIQUES REQUIS POUR LES CONTRÔLES ENVIRONNEMENTAUX

Type de Contrôle			
Régularité		Gestion	
Financier	Conformité		
Objectifs des critères	Permettre au contrôleur de déterminer si l'organisme étudié a bien reconnu, évalué et rapporté les coûts, le passif (y compris le passif éventuel) et l'actif liés à l'environnement.	Permettre au contrôleur de déterminer si l'organisme a bien effectué l'activité environnementale conformément à toutes les obligations en vigueur.	Permettre au contrôleur de se faire une opinion sur : i La validité des indicateurs de performance utilisés par l'organisme lorsqu'il rend publiquement compte de sa performance dans l'exécution de l'activité environnementale. ii Vérifier si l'organisme a effectué l'activité environnementale d'une manière efficace, efficiente et économique, conformément à la politique gouvernementale en vigueur et à tout autre facteur affectant la conduite de l'activité qui échappe au contrôle de l'organisme.
Sources de critères -	i Toute source répondant à la définition de « pratique comptable généralement acceptée » (ou le terme équivalent) dans la juridiction à laquelle l'organisme est soumis.	i Niveau national : ♦ Lois. ♦ Politiques officielles du gouvernement. ♦ Normes contraignantes. ♦ Contrats.	i Indicateurs de performance ou mesures d'efficacité, d'efficience et d'économie imposés par la loi ou la politique gouvernementale, ou qui sont autrement obligatoires

Type de Contrôle			
Régularité			
Financier	Conformité	Gestion	
Autorisées (= « certitude »)	<p>Les sources pourraient inclure :</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ Normes obligatoires édictées par un organe autorisé à définir les normes. ◆ Normes édictées par tout autre organe agréé. ◆ Normes internationales édictées par un organe agréé. 	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Directives politiques. <p>ii Niveau international :</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ Lois. ◆ Accords (dont les traités soumis à d'autres juridictions et les Conventions des Nations Unies). 	<p>pour l'organisme.</p> <p>ii Normes généralement acceptées édictées par un organe agréé.</p> <p>iii Codes de pratique professionnelle.</p>
Non autorisées (= « risques »)	<p>ii Toute autre source que le contrôleur considère comme adaptée à cet objectif. Les sources pourraient inclure :</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ Lignes directrices édictées par un organe professionnel pertinent. ◆ Documentation universitaire. 		<p>iv Indicateurs de performance ou mesures utilisées par des organismes similaires.</p> <p>v Documentation universitaire.</p> <p>vi Experts externes.</p> <p>vii L'ISC elle-même.</p>