

Interagir avec le comité d'audit

LA GESTION
DU SERVICE



Faits marquants

Un pas en avant pour l'audit interne



Larry E. Rittenberg

PhD, CIA, CPA

Synthèse

A quel point le service d'audit interne répond-il aux besoins du comité d'audit ? L'audit interne fait-il l'objet d'une surveillance adéquate de la part du comité d'audit et bénéficie-t-il de son soutien ? Si ces deux parties prenantes progressent globalement bien dans ces différents domaines, il existe encore de nombreux axes d'amélioration possibles. Le présent rapport met en lumière les principaux points d'attention suivants :

- Bien que leur nombre ne cesse d'augmenter, de nombreuses organisations n'ont toujours pas de comités d'audit (ou autres organes équivalents)¹ efficaces.
- La fréquence des réunions de comités d'audit varie sensiblement d'une région à l'autre, en

raison de la structure de gouvernance ou de sa maturité.

- Dans certaines régions, l'audit interne a rarement l'occasion de se réunir avec les membres du Conseil ou du comité d'audit dans le cadre de sessions à huis-clos sans la présence du management. Cette situation doit changer.
- Les administrations publiques (et certaines organisations privées) accusent un retard concernant le développement de comités d'audit efficaces.

Le présent rapport a été rédigé par Larry Rittenberg, professeur émérite à l'Université du Wisconsin (Madison), qui a occupé les fonctions de président du Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) de 2004 à 2009. Les informations actualisées sur la relation entre le comité d'audit et l'audit interne proviennent de l'édition 2015 de l'enquête mondiale du CBOK sur la pratique de l'audit interne, la plus importante étude consacrée à la profession.

¹ NdT : Dans la suite du document nous utiliserons le terme générique « comité d'audit » pour faire référence à tout organe de gouvernance, comprenant des membres indépendants du management, qui assure le suivi de l'efficacité de l'audit interne.

Section 1 : Le comité d'audit, une instance de surveillance essentielle pour l'audit interne

Le dialogue entre l'audit interne et le comité d'audit est caractéristique d'une bonne gouvernance. Cette relation est notamment jugée cruciale pour garantir l'indépendance et l'objectivité de l'audit interne. Selon la *Norme 1111, Relation directe avec le Conseil*, qui figure parmi les *Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne* de l'IIA (les *Normes*) :

« Le responsable de l'audit interne doit pouvoir communiquer et dialoguer directement avec le Conseil. »

Le Conseil, représente « le niveau le plus élevé des organes de gouvernance, responsable du pilotage, et/ou de la surveillance des activités et de la gestion de l'organisation »². Lorsqu'il existe un comité d'audit, le Conseil lui délègue généralement ses responsabilités de surveillance des activités d'audit et de contrôle.³

L'IIA a formellement recommandé à la Securities and Exchange Commission (SEC) la création d'une fonction d'audit interne dans toutes les sociétés cotées américaines.⁴ Richard Chambers, Directeur général de l'IIA, déclare notamment :

« Les nombreux scandales financiers qui ont récemment fait la une des médias pour des questions de gouvernance confirment l'absolue nécessité d'une bonne gouvernance. Il va sans dire que l'audit interne apporte de la valeur à ce processus en exerçant une surveillance efficace sur l'environnement de contrôle. »⁵

Il a par ailleurs soulevé une question très pertinente :

« Lorsqu'une société cotée ne possède pas de fonction d'audit interne, il convient de se poser la question suivante : qui fournit au Conseil le point de vue et l'assurance indépendante et objective nécessaires pour lui permettre de

déterminer si les risques et les dispositifs de contrôle associés sont correctement gérés ? »⁶

Les États-Unis ne sont pas les seuls concernés par ce constat. Bon nombre de pays d'Amérique du Sud et d'Asie instaurent de nouvelles lois visant à améliorer l'efficacité de la gouvernance et du soutien de l'audit interne. De nombreuses organisations asiatiques délaissent peu à peu une gouvernance dominée par le management au profit d'une approche qui met davantage l'accent sur le devoir de rendre compte. L'audit interne peut apporter une aide cruciale dans ce processus de transition.

Le comité d'audit a vu son rôle s'élargir pour inclure non seulement le reporting financier et l'audit externe, mais également les activités de surveillance de processus de gestion des risques, de contrôle interne, de conformité, de lanceur d'alerte, de cybersécurité et d'audit interne. Le comité d'audit, désormais acteur indissociable d'une bonne gouvernance, est devenu un organe reconnu par les régulateurs et sur les plus grands marchés boursiers. Suite à cette évolution, le Center on Audit Quality (CAQ) et la National Association of Corporate Directors (NACD) ont exigé plus de transparence dans les activités des comités d'audit.^{7,8} Afin de se conformer à cette exigence, ces derniers ont étoffé leurs rapports aux actionnaires.

L'audit interne pourrait et devrait même apporter de la valeur au comité d'audit. Ce dernier devrait contribuer à la nomination du responsable de l'audit interne, participer à l'examen et à l'approbation du plan d'audit interne, et s'assurer que les constats d'audit sont correctement communiqués et pris en compte par l'organisation. Comme le montre la **figure 1**, l'audit interne et le comité d'audit doivent se soutenir mutuellement. Le comité d'audit joue un rôle fondamental dans la création et le maintien d'une fonction d'audit interne compétente et réellement indépendante. L'audit interne doit quant à lui fournir des services à forte valeur ajoutée au comité d'audit et à l'organisation, afin d'entretenir un niveau de soutien approprié. Des échanges ouverts et réguliers sont essentiels à la réussite de ce processus :

« À l'heure où les comités d'audit sont débordés, et sont en proie à des problématiques de cybersécurité et de

⁶ Ibid.

⁷ *Audit Committee Transparency Barometer* (Center for Audit Quality, 2014).

⁸ *Enhancing The Audit Committee Report: A Call to Action* (National Association of Corporate Directors, dans le cadre du partenariat Audit Committee Collaboration, 2015).

² Glossaire des *Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne*, IIA / IFACI, 2014, p.67.

³ Il incombe néanmoins au Conseil de veiller à l'exercice d'une surveillance adéquate. Par conséquent, le comité d'audit fait régulièrement un rapport à l'ensemble du Conseil sur ses activités de surveillance. Dans certaines organisations, le Conseil délègue également d'autres responsabilités au comité d'audit, telles que le suivi de la gestion des risques de la conformité ou encore de la déontologie.

⁴ Richard Chambers, *It's Time Every Publicly Traded Company Has Internal Audit, Internal Auditor Online*, 14 septembre 2015.

⁵ Ibid.

conformité à des réglementations différentes à travers le monde mettant à l'épreuve la gestion des risques – l'audit interne devrait avoir sa place à leurs côtés et se faire entendre sur les questions de gestion des risques et de contrôle. »⁹

Attention : il ne s'agit pas ici de minimiser l'importance cruciale des missions d'audit, des analyses et des points de vue fournis par l'audit interne au management. Car en effet, l'audit interne assume deux fonctions essentielles d'une part auprès du comité d'audit, en contribuant à l'amélioration des processus de gouvernance ; d'autre part auprès du management pour ce qui est de l'excellence opérationnelle et stratégique.

⁹ Source : Fondation de la recherche de l'IIA, 2016.

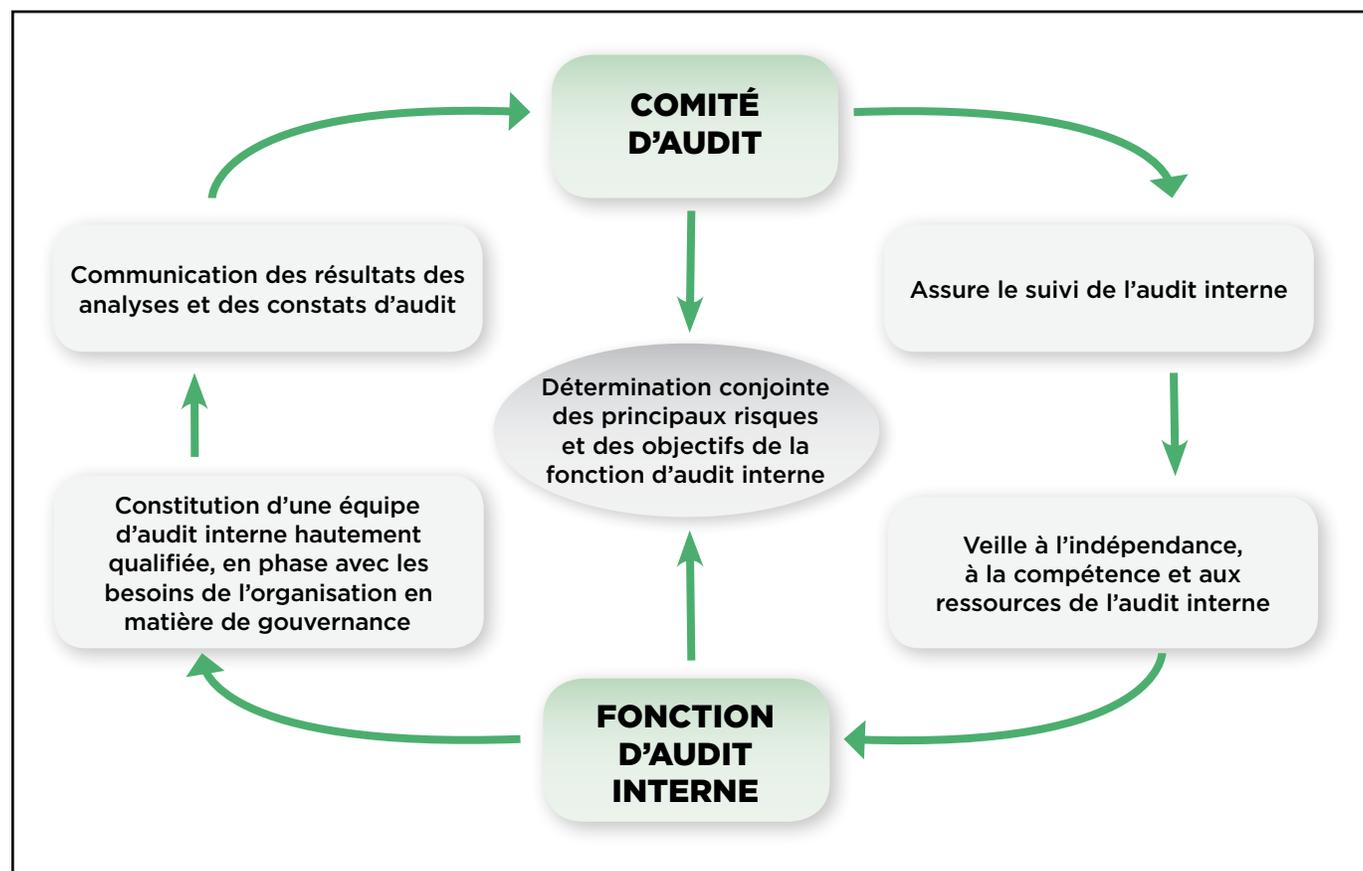
Section 2 : Résultats de l'enquête

Dans l'édition 2015 de l'enquête mondiale du CBOK sur la pratique de l'audit interne, les participants ont été interrogés sur trois points fondamentaux :

1. L'existence d'un comité d'audit (ou d'un organe équivalent).
2. La fréquence des réunions avec le comité d'audit.
3. Les sessions à huit-clos avec exclusivement des membres du comité d'audit.

Certaines de ces questions figuraient déjà dans l'édition 2010, ce qui permet d'observer les évolutions depuis cette date.

Figure 1 Relations entre le comité d'audit et la fonction d'audit interne



Source : Fondation de la recherche de l'IIA, 2016.

Votre organisation possède-t-elle un comité d'audit ?

Parce que plusieurs organisations réputées à travers le monde ont fait l'objet de scandales de fraude et de corruption très médiatisés, les comités d'audit ont été incités à contribuer davantage au processus de gouvernance. Ceux-ci doivent donc impérativement se montrer efficaces pour garantir une gouvernance reconnue au niveau mondial, et il est primordial que l'audit interne soit en mesure de les accompagner dans ce processus.

Sur le plan mondial, 75 % des responsables de l'audit interne ayant participé à l'enquête en 2015 déclarent que leur organisation possède un comité d'audit (voir **figure 2**). Les comités d'audit à travers le monde ont élargi leur approche initialement centrée sur l'audit externe pour s'intéresser à la gouvernance et à la gestion des risques. Les régions affichant les pourcentages les plus élevés de comités d'audit sont l'Amérique du Nord, l'Afrique subsaharienne (environ 90 %) et l'Asie du Sud (environ 80 %). Dans les autres régions, le pourcentage varie entre 65 et 72 %.

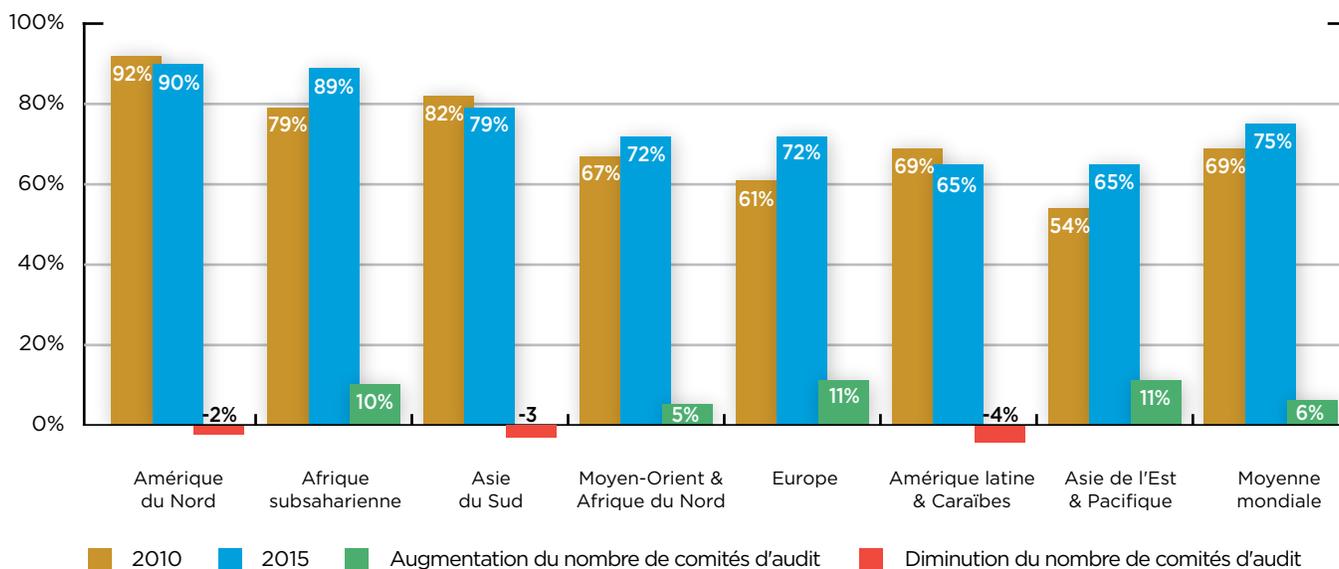
En comparant les chiffres de 2010 avec ceux de 2015, on constate une augmentation moyenne de 6 % du nombre

de comités d'audit (parmi les répondants à l'enquête). Les plus fortes hausses sont notamment observables en Europe (+11 %), dans la région Asie de l'Est & Pacifique (+11 %) et en Afrique subsaharienne (+10 %). D'autres régions ont cependant vu leur nombre diminuer sur la période, notamment l'Amérique latine et les Caraïbes (-4 %), l'Asie du Sud (-3 %) et l'Amérique du Nord (-2 %). Les profils disparates des répondants peuvent néanmoins expliquer de tels écarts. Dans l'ensemble, il y a une progression soutenue de la proportion de comités d'audit à l'échelle mondiale.

Tendances par type d'organisation

La **figure 3** illustre la ventilation des comités d'audit par type d'organisation (ex. sociétés cotées versus sociétés privées, etc.). Près de 9 sociétés cotées sur 10 possèdent un comité d'audit. La proportion est la même pour les organisations du secteur financier. Elle est en revanche plus faible dans le secteur public (seulement 65 %), bien que ce soit celui qui affiche la plus forte progression entre 2010 et 2015 (+12 %). Fait intéressant : une hausse est également observable dans les sociétés privées, ce qui témoigne de l'importance des comités d'audit même lorsque la réglementation n'impose pas leur existence.

Figure 2 Ventilation des comités d'audit (de 2010 à 2015, par région du monde)



Note : Q78 (CBOK 2015) et Q19 (CBOK 2010) : Existe-t-il un comité d'audit ou un organe équivalent au sein de votre organisation ? Responsables de l'audit interne uniquement. n = 2 920 pour l'édition 2010 et n = 2 628 pour l'édition 2015.

En Amérique du Nord, la quasi-totalité des sociétés cotées ont mis en place un comité d'audit (conformément aux exigences réglementaires) (Q78, n = 557).

Impact d'une structure de gouvernance duale

Pour comprendre la diversité des tendances mondiales concernant le recours aux comités d'audit, il faut savoir que, dans certaines régions, les organisations sont dotées d'une structure de gouvernance duale avec, d'une part, un directoire, et d'autre part, un conseil de surveillance. Le directoire est généralement constitué de membres du management qui s'intéressent en priorité aux aspects opérationnels et stratégiques. Dans ce type de structure, le directoire s'apparente davantage à l'équipe dirigeante du système moniste. Le conseil de surveillance se compose quant à lui de membres extérieurs et indépendants, habilités à nommer et à révoquer des membres du directoire, à fixer leur rémunération et à examiner les décisions significatives. Dans certains pays, il comprend essentiellement des investisseurs, tandis que dans d'autres, comme en Allemagne, il compte également des représentants du personnel. C'est notamment le cas du conseil de surveillance de l'éditeur de logiciels allemand Systems, Applications & Products (SAP), composé de neuf investisseurs et neuf membres du

personnel. Si, pour des questions d'indépendance, le comité d'audit devrait dépendre du conseil de surveillance, il reste pourtant directement rattaché au directoire dans de nombreux cas.

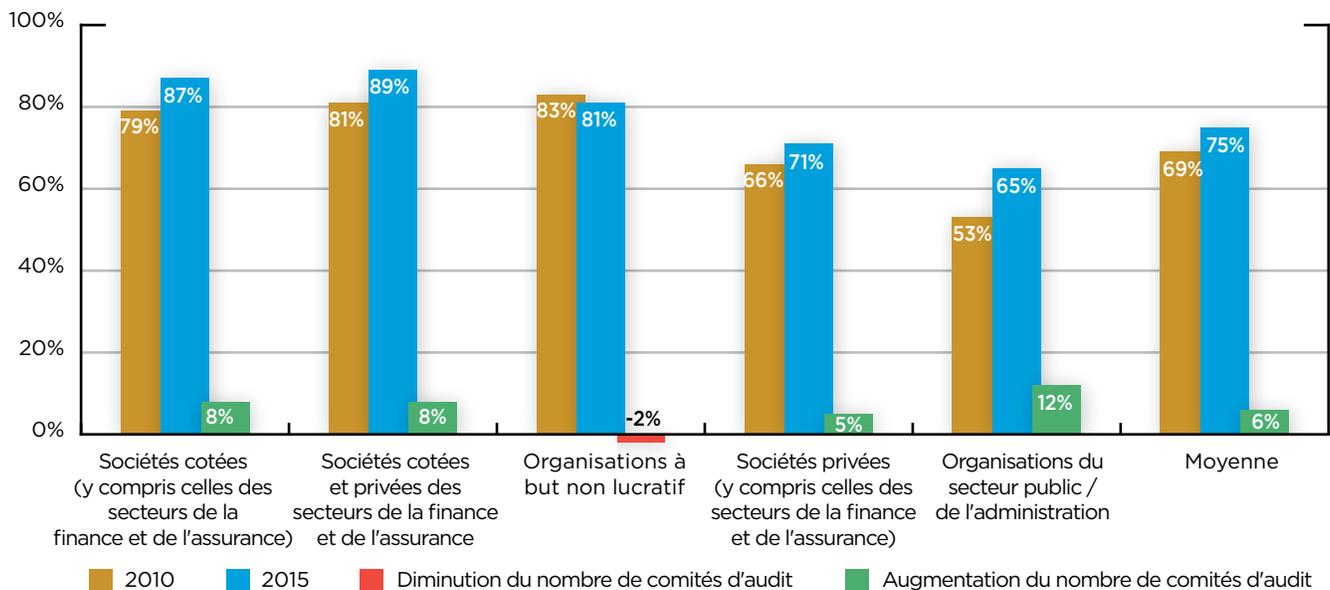
Cas particulier de l'Asie

Dans certaines régions asiatiques, le pourcentage d'organisations dotées d'un comité d'audit est nettement plus faible. Comme le montre la **figure 4**, seules 49 % des organisations en Chine, à Taïwan et à Hong Kong en ont un, et 59 % en Asie de l'Est (Japon et Corée du Sud), alors que la moyenne mondiale s'établit à 75 %.

Les pratiques de gouvernance sont très variées à travers le monde : certaines organisations sont dotées d'une structure de gouvernance duale avec un conseil de surveillance qui assume des responsabilités similaires à celles d'un comité d'audit. D'autres, sont en passe de faire évoluer leur processus de gouvernance en instituant un comité d'audit.

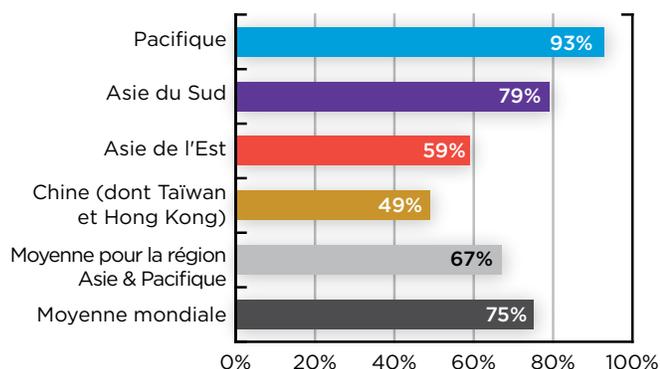
À Taïwan par exemple, Jiin-Feng Chen, professeur de comptabilité à la Shih Chien University, fait le constat suivant : l'audit interne, qui est rattaché au Conseil, évolue vers un rattachement au comité d'audit. Le responsable de l'audit interne participe encore aux réunions du Conseil

Figure 3 Ventilation des comités d'audit (de 2010 à 2015, par type d'organisation)



Note : Q78 (CBOK 2015) et Q19 (CBOK 2010) : Existe-t-il un comité d'audit ou un organe équivalent au sein de votre organisation ? Responsables de l'audit interne uniquement. n = 2 910 pour l'édition 2010 et n = 2 663 pour l'édition 2015.

Figure 4 Ventilation des comités d'audit (région Asie & Pacifique)



Note : Q78 : Existe-t-il un comité d'audit ou un organe équivalent au sein de votre organisation ? Responsables de l'audit interne uniquement. La région Pacifique regroupe essentiellement l'Australie et la Nouvelle-Zélande. L'Asie du Sud fait principalement référence au Bangladesh et au Pakistan. L'Asie de l'Est correspond au Japon et à la Corée du Sud. n = 566.

mais devrait à l'avenir être rattaché au comité d'audit. À mesure que les agendas des Conseils s'étoffent, bon nombre d'organisations se sont rendu compte que le fait de mettre en place des comités spécialisés (comme le comité d'audit) améliore la couverture des sujets clés.

Jiin-Feng Chen explique que le nouveau Securities and Exchange Act adopté à Taïwan prévoit d'importantes responsabilités pour le comité d'audit, comme l'adoption du référentiel de contrôle interne, l'évaluation de la qualité du contrôle interne, ou encore la nomination du responsable de l'auditeur interne et de l'auditeur externe. D'après les résultats de l'enquête, les changements décrits par Jiin Feng Chen concourent vivement au développement des comités d'audit dans bon nombre de pays d'Asie. (La liste des pays retenus pour la région Asie de l'Est & Pacifique figure dans le rapport du CBOK intitulé *Regional Reflections: East Asia & Pacific*, disponible à l'adresse www.theiia.org/goto/CBOK.)

Peu de comités d'audit pour les petites organisations

Toutes régions confondues, il s'avère que les organisations de taille restreinte ont moins tendance à avoir un comité d'audit. À titre d'exemple, 72 % des organisations qui ont un chiffre d'affaires inférieur à 100 millions USD possède un comité d'audit, contre 85 % des organisations de grande taille (voir **figure 5**).

À quelle fréquence vous réunissez-vous avec le comité d'audit ?

La **figure 6** révèle d'importantes disparités régionales en ce qui concerne le nombre de réunions formelles du comité d'audit par an. Si, dans la plupart des régions, le comité d'audit se réunit en moyenne 5 à 6 fois par an, il existe certaines exceptions. Par exemple, en Amérique latine, la moyenne est de 8,7 réunions par an.

D'après Marco Loayza, directeur général chez Protiviti à Lima (Pérou), les nouvelles réglementations latino-américaines ont accéléré la fréquence des réunions, en particulier dans le secteur financier. Les membres du comité d'audit estiment en effet que, pour s'acquitter de leurs obligations réglementaires et fiduciaires, il leur est nécessaire de se réunir plus souvent, même pour une courte durée. Selon Julio Jolly, directeur général chez Panama Global Solutions (PGS) à la fois au Panama et dans certains pays d'Amérique du Sud, les résultats observés en Amérique latine s'expliquent par le caractère *ad hoc* et le raccourcissement des réunions, ainsi que par le renforcement de la régulation dans le secteur financier. D'après la **figure 7**, les réunions du comité d'audit sont plus fréquentes dans les organisations des secteurs de la finance et des services publics, tous deux très réglementés.

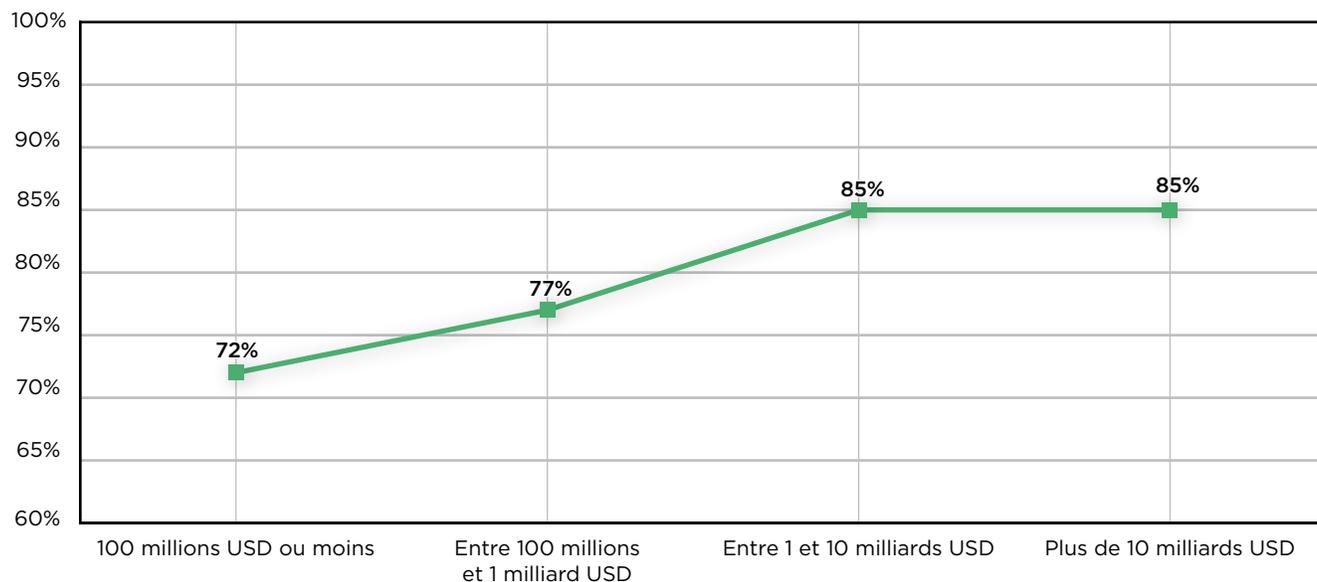
La région Asie l'Est & Pacifique affiche également un taux de réunions élevé. H. S. Widhanto, président du comité de recherche de l'IIA-Indonésie, explique que des réglementations nationales imposent d'augmenter le nombre de réunions, y compris pour la plupart des sociétés cotées n'appartenant pas au secteur financier. À mesure que le processus de gouvernance évolue, de nombreuses organisations émergentes estiment que des réunions plus fréquentes peuvent leur permettre de veiller au respect de leurs instructions internes et à l'adéquation de leurs dispositifs de contrôle.¹⁰

Avez-vous des sessions à huit-clos avec votre comité d'audit sans la présence de membres du management ?

En règle générale, des responsables de divers services participent aux réunions du comité d'audit. Par exemple, le

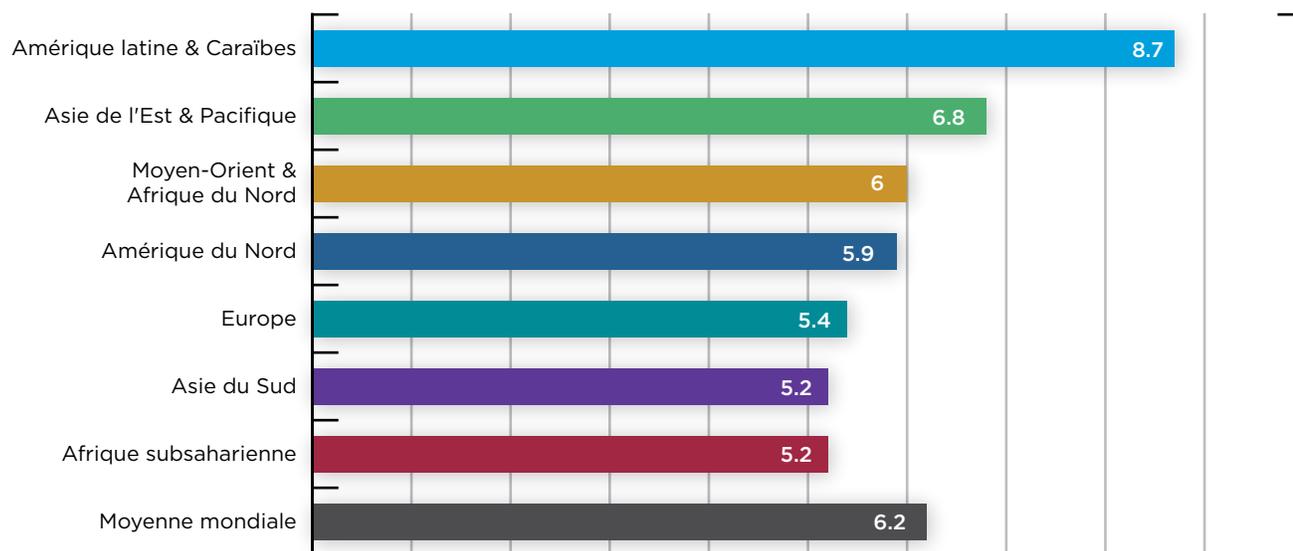
¹⁰ Parallèlement, compte tenu de la mondialisation croissante des organisations, les administrateurs sont de plus en plus dispersés et difficiles à recruter, si bien que les réunions (en présentiel) se font de plus en plus rares mais durent plus longtemps.

Figure 5 Ventilation des comités d'audit (selon le chiffre d'affaires de l'organisation)



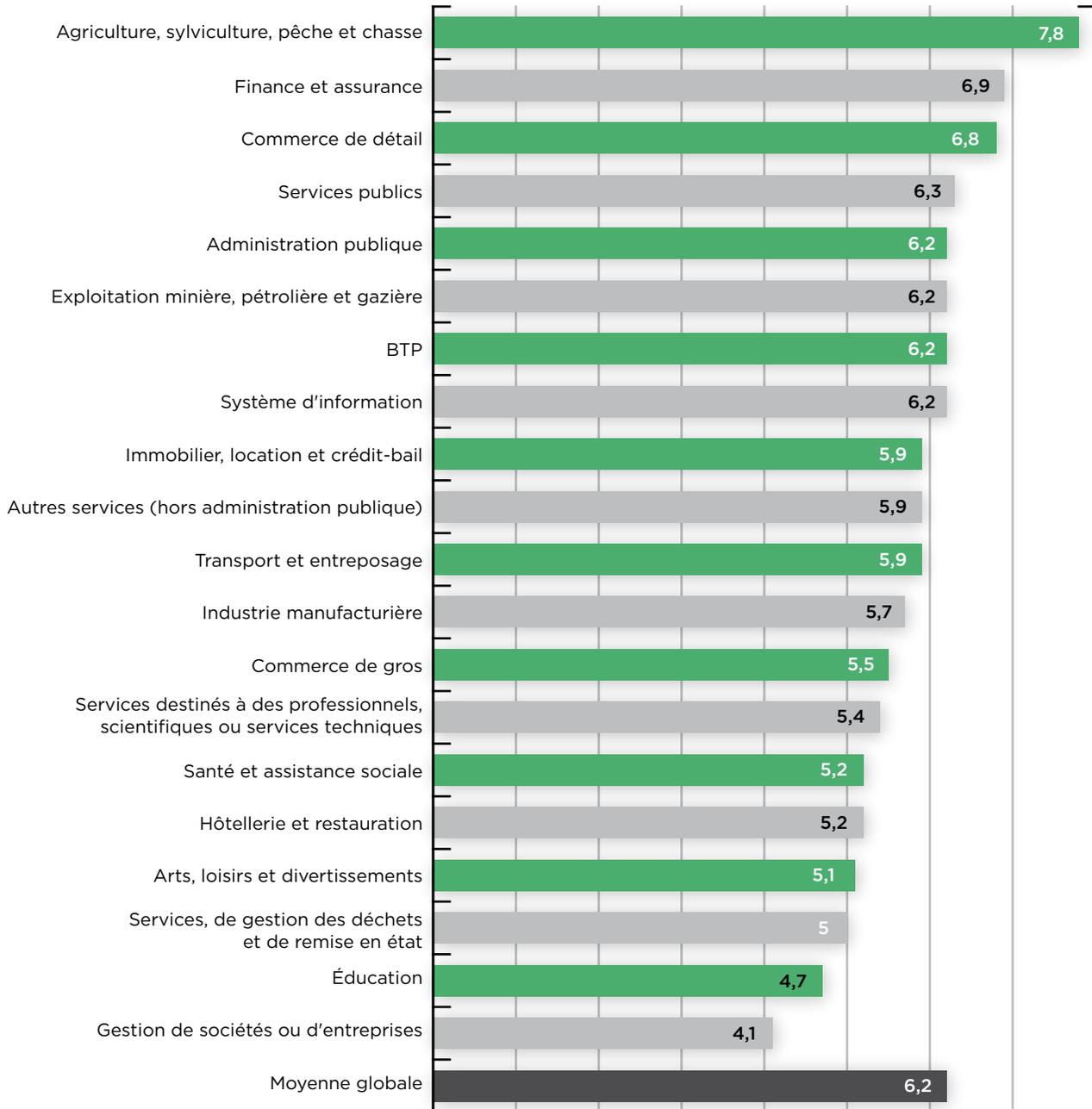
Note : Q78 : Existe-t-il un comité d'audit ou un organe équivalent au sein de votre organisation ? Responsables de l'audit interne uniquement. Comparé à Q21 : Quel a été le chiffre d'affaires total approximatif de votre organisation pour l'exercice précédent, en dollars US ? n = 1 953.

Figure 6 Nombre de réunions du comité d'audit par an



Note : Q78a : Environ combien de réunions formelles du comité d'audit ont-elles été tenues au cours du dernier exercice (y compris réunions en présentiel, réunions téléphoniques, réunions en ligne, etc.) ? n = 1 868.

Figure 7 Nombre de réunions formelles du comité d'audit par an (par secteur)



Note : Q78a : Environ combien de réunions formelles du comité d'audit ont-elles été tenues au cours du dernier exercice (y compris réunions en présentiel, réunions téléphoniques, réunions en ligne, etc.) ? n = 1 894.

directeur financier, le directeur juridique, l'auditeur externe, l'auditeur interne, le directeur fiscal, ou encore le directeur des systèmes d'information, le responsable de la conformité, les prestataires externes et, parfois, le directeur général. Si le responsable de l'audit interne dispose d'un temps de parole pour discuter des activités de son service, il peut néanmoins être interrompu en raison de contraintes de temps ou de la présence de cadres dirigeants qui empêche une discussion sur des questions qui pourraient remettre en cause leur performance. La plupart des comités d'audit se réunissent désormais sans la présence des membres du management (dans le cadre de « sessions à huit-clos »).

Lors des sessions à huit-clos les membres du comité d'audit rencontrent en tête à tête un seul responsable (le responsable de l'audit interne par exemple). Grâce à ces sessions, le comité d'audit peut s'assurer que l'ensemble des sujets clés sont examinés en toute confidentialité. Bon nombre de comités d'audit jugent utile d'organiser une session à huit-clos avec l'audit interne, l'audit externe et la direction financière après chacune des réunions plénières. Pour la plupart d'entre eux en effet, un calendrier précis rend le dialogue plus efficace. Pour les responsables de l'audit interne, attendre une invitation ou demander un entretien privé ne sont pas les

meilleures options. Des sessions à huit-clos parfaitement planifiées favorisent une communication continue.

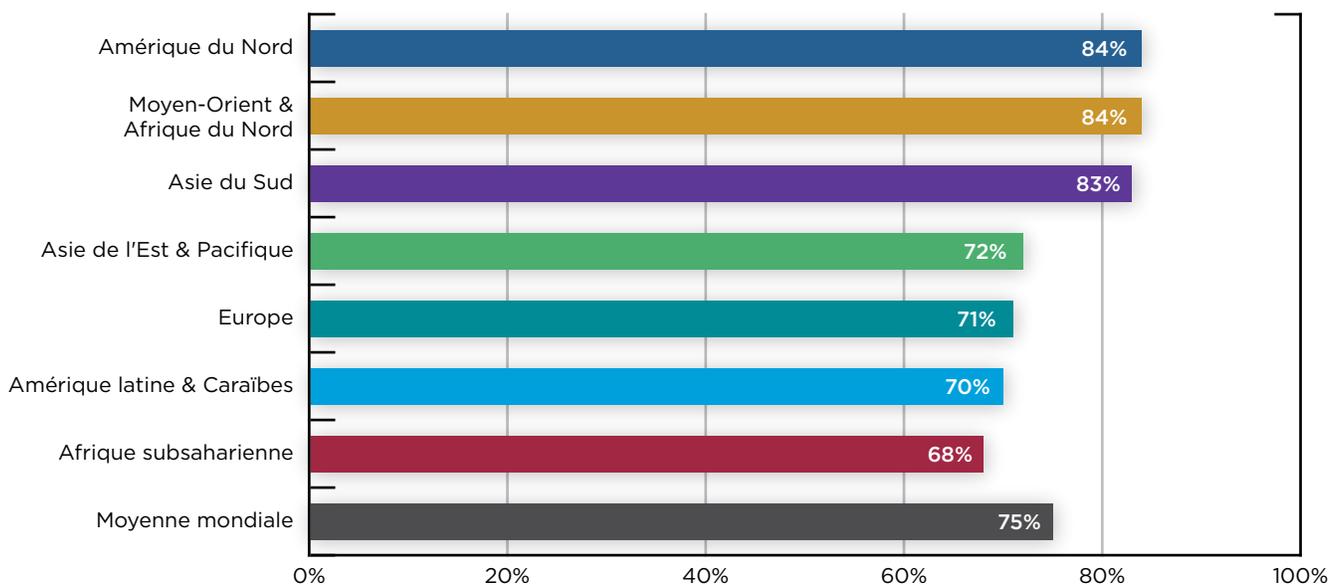
D'après la **figure 8**, il existe de fortes disparités régionales concernant l'organisation de sessions à huit clos entre le responsable de l'audit interne et le comité d'audit. En Asie de l'Est, Europe, Amérique latine et Afrique subsaharienne, à peine 70 % des responsables de l'audit interne se réunissent avec le comité d'audit dans le cadre de telles sessions. Et pourtant, un fonctionnement optimal de l'audit interne passe par ces discussions ouvertes et franches.

Explication de ces disparités régionales

Plusieurs entretiens ont mis en lumière diverses raisons susceptibles d'expliquer de telles différences entre les régions. Selon Jean-Pierre Garitte, consultant indépendant et ancien président de l'IIA, les membres du management (notamment le directeur financier et le directeur général) en Europe participent aux réunions du comité d'audit en qualité d'invités. Il déclare :

« Dans de nombreux cas, il serait mal venu de demander à ces hauts dirigeants de quitter la pièce. C'est avant tout une question de culture. Mais cela ne veut pas dire que le responsable de l'audit interne n'a pas le droit de s'adresser directement au président du comité d'audit si

Figure 8 Sessions à huit-clos entre le comité d'audit et l'audit interne



Note : Q78c : Le responsable de l'audit interne (RAI) se réunit-il au moins une fois par an avec le comité d'audit dans le cadre de sessions à huis-clos sans la présence de membres du management ? Responsables de l'audit interne uniquement. Cette question s'adresse uniquement à ceux ayant précédemment répondu que leur organisation possédait un comité d'audit. n = 1 860.

son indépendance est menacée. Quoi qu'il en soit, rares seront les présidents de comité d'audit qui exigeront des cadres dirigeants qu'ils s'en aillent. »

Les sessions à huit-clos entre le responsable de l'audit interne et le comité d'audit sont également moins nombreuses dans la plupart des pays asiatiques. Selon les personnes que nous interviewées, ce constat serait lié au fait que, dans bon nombre de ces régions, la direction générale a beaucoup de pouvoir et laisse peu de place aux questions et au suivi effectué par les organes de gouvernance. Les organisations asiatiques ayant besoin d'accéder aux marchés financiers internationaux, cette culture évolue progressivement, mais à un rythme relativement lent, et les abus de pouvoir restent bien trop nombreux. H. S. Widhanto fait l'observation suivante :

« Le véritable problème tient au fait qu'il n'y a aucun élan collectif de la part des membres de comités d'audit pour mettre en place ce genre de sessions... En creusant davantage, il semblerait que la cause profonde réside dans l'insuffisance des connaissances des membres de comités d'audit sur les pratiques usuelles de gouvernance. »

À mesure que le processus de gouvernance évolue, les sessions à huit-clos devraient se généraliser.

À Taïwan, bon nombre de grandes organisations sont encore familiales, explique Jiin-Feng Chen, et ce sont souvent leurs actionnaires qui contrôlent le Conseil et la direction générale. Néanmoins, la Bourse de Taïwan met actuellement en œuvre des mesures rigoureuses pour améliorer le processus de gouvernance. Le changement est généralement progressif, et cette tendance est également observable en Amérique latine.

Cas particulier de l'Europe

Bien que l'Europe possède une vaste expérience dans le domaine de la gouvernance, ce n'est que récemment que les Conseils se sont dotés de comités spécialisés (comme le comité d'audit).¹¹ En Europe de l'Ouest, seuls 49 % des responsables de l'audit interne déclarent être fonctionnellement rattachés au comité d'audit. En Europe de l'Est, ce chiffre tombe à 39 %.¹² Dans un cas comme dans l'autre, près de 25 % des répondants sont plutôt rattachés au

¹¹ Comme le montre la figure 2, le nombre de comités d'audit a augmenté de 11 % en Europe entre 2010 et 2015.

¹² La liste des pays d'Europe de l'Ouest et d'Europe de l'Est figure dans le rapport du CBOK intitulé *Regional Reflections: Europe*, rédigé par Arthur Piper (The Institute of Internal Auditors, 2015), p. 2.

Conseil. Quant aux autres, ils dépendent du directeur général (20 %), du directeur financier (4 %) ou de dirigeants équivalents (5 %) (Q74, n = 772).

Nous avons demandé à certains responsables de l'audit interne européens d'exprimer leur avis sur ces résultats. Sten Bjelke, ancien responsable de l'audit interne pour le réseau ferré suédois, explique qu'à l'origine, plutôt que des comités spécialisés, ce sont des groupes de travail qui étaient chargés de questions spécifiques par les Conseils. Les organisations européennes avaient pour habitude de privilégier un rattachement direct au Conseil. D'après Günther Meggeneder, vice-président de l'audit interne et de la conformité dans une grande société allemande et ancien président de l'IIA, cette approche évolue progressivement au profit des comités d'audit, mais à un rythme relativement lent.

Parmi les organisations européennes dotées d'un comité d'audit, nombreuses sont celles qui n'ont pas mis en place de sessions à huit-clos sans la présence de membres du management : 31 % en Europe de l'Ouest et 26 % en Europe de l'Ouest (Q78c, n = 534). (Les répondants n'ont pas précisé si de telles sessions existent avec leur Conseil car la question ne leur a pas été posée.) Pour de plus amples informations, voir le rapport de KPMG intitulé *Audit Committee Guidance for European Companies*, Annexe 1 : Article 41 de la 8^e directive, « Comité d'audit » (www.ecoda.org).

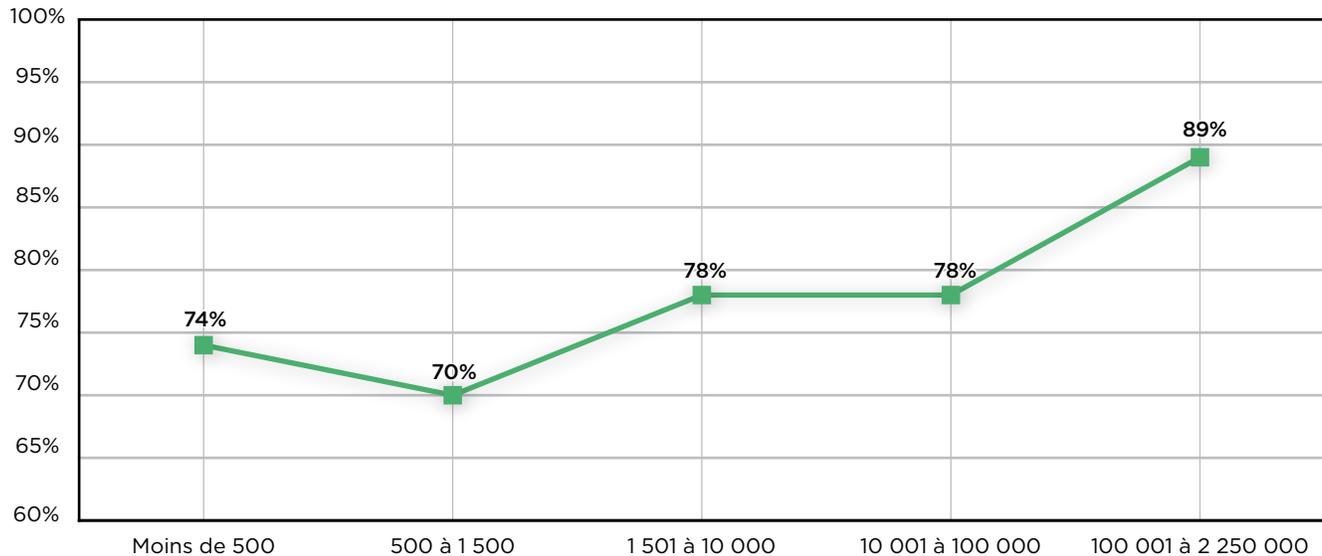
Peu de sessions à huit-clos pour les petites organisations

Nous avons par ailleurs examiné les éventuelles variables explicatives des interactions avec le comité d'audit. Par exemple, il s'avère qu'il existe un lien entre la taille de l'organisation et la proportion de sessions à huit-clos sans la présence de membres du management (**figure 9**).

Conclusion

Une communication transparente entre l'audit interne et les organes de gouvernance est essentielle pour donner une assurance aux investisseurs et aux autres parties prenantes que l'organisation respecte certaines règles (notamment en matière de comportement, de reporting financier, de contrôle interne, de gestion des risques et de conformité). Cette communication doit avoir lieu sans craindre d'éventuelles représailles de la part du management ou d'autres membres de l'organisation. Si des progrès sont observables dans ce domaine, il reste encore beaucoup à faire.

Figure 9 Sessions à huit-clos entre le comité d'audit et l'audit interne (selon la taille de l'organisation)



Note : Q78c : Le responsable de l'audit interne (RAI) se réunit-il au moins une fois par an avec le comité d'audit dans le cadre de sessions à huis-clos sans la présence de membres du management ? Responsables de l'audit interne uniquement. n = 1 887.

Section 3 : Un pas en avant pour l'audit interne

Les résultats de l'enquête du CBOOK et nos recherches ont permis de mettre en évidence quatre points clés concernant les interactions de l'audit interne avec le comité d'audit.

Point clé n°1

Si les relations avec le comité d'audit se sont améliorées, trop d'organisations en sont encore dépourvues.

Le responsable de l'audit interne a d'autant plus besoin d'un rattachement à un Conseil (ou un comité d'audit) compétent, c'est-à-dire un Conseil qui :

- 1) fait effectivement preuve d'objectivité (sans s'en remettre de façon systématique à la direction générale),
- 2) comprend les exigences du rôle de l'audit interne,
- 3) dispose de l'expérience et du jugement professionnel appropriés pour exercer son rôle de surveillance,
- 4) connaît les risques encourus par l'organisation.¹³

Les organisations de taille plus restreinte et les organisations du secteur public sont moins matures en ce qui concerne la mise en place d'un comité d'audit et l'intégration de l'audit

interne au processus de gouvernance. D'après une récente publication de l'IIARF, intitulé *Pressions politiques sur l'audit interne*, ces deux types d'organisations sont souvent le théâtre de problèmes d'ordre politique pour l'audit interne. L'argument communément avancé est le suivant : les organisations du secteur public ont un devoir de rendre compte aux citoyens et n'ont pas besoin d'un comité d'audit. Cependant, bon nombre de ces organisations (par exemple, les municipalités, les comtés, les établissements scolaires, les hôpitaux ou encore les établissements publics de taille plus restreinte) sont généralement dotées d'un Conseil qui s'accompagne (et devrait s'accompagner) d'un organe équivalent à un comité d'audit. À titre d'exemple, un conseil municipal peut identifier des individus *indépendants* aptes à faire partie d'un tel comité, parce qu'ils bénéficient d'une expérience opérationnelle et financière, détiennent des certifications ou des diplômes comme le CIA (Certified Internal Auditor) ou l'expertise comptable. Les grands établissements publics peuvent également mettre en place des comités semblables et bénéficier de l'existence d'un audit interne pour mieux comprendre les risques et les dispositifs de contrôle. Si la mise en œuvre d'une bonne gouvernance est capitale dans les institutions privées, elle l'est tout autant dans les entités publiques, qui devraient par ailleurs faire l'objet d'une surveillance indépendante. L'instauration d'un

¹³ Patricia K. Miller et Larry E. Rittenberg, *Pressions politiques sur l'audit interne*, IIARF / IFACI, 2016.

comité d'audit efficace et le renforcement du rôle de l'audit interne pourraient contribuer à ce processus.

Point clé n°2

La fréquence des réunions varie considérablement d'une région à l'autre et d'un secteur à l'autre.

Le recours au comité d'audit diffère en fonction de la réglementation et du niveau de maturité du processus de gouvernance. On constate généralement une relation entre la fréquence des réunions et l'adoption de nouvelles réglementations, notamment lorsque celles-ci s'appliquent aux établissements financiers. Bien que la question n'ait pas été posée directement, il semble que les comités d'audit se développent à travers le monde et que leur nature évolue. De nombreuses organisations commencent par établir un comité particulièrement actif et impliqué mais avec une vision restreinte de leur mandat. Au fil du temps, les comités d'audit gagnent en maturité : a) leur mandat se précise, b) les compétences nécessaires en matière de surveillance sont identifiées, c) l'audit interne est reconnu comme un atout essentiel, et d) leurs membres proviennent d'horizons géographiques de plus en plus diversifiés. Tous ces constats, auxquels s'ajoutent un engagement ferme du président du comité d'audit et un dialogue continu avec le responsable de l'audit interne, peuvent contribuer à améliorer l'efficacité des réunions annuelles tout en permettant d'en réduire le nombre.¹⁴

Point clé n°3

Les sessions à huit-clos augmentent mais des disparités sectorielles et régionales subsistent.

Il est surprenant de constater que pour 25 % des répondants rattachés au comité d'audit, les sessions à huit-clos n'existent pas. La culture est en grande partie à l'origine de ce constat, et plus particulièrement la culture asiatique, qui met l'accent sur le point de vue du management et limite la remise en cause de son autorité.

Les auditeurs internes doivent nouer des relations avec le président du comité d'audit et veiller à ce que la charte du comité d'audit, tout comme la charte d'audit interne, prévoient la mise en place de sessions à huit-clos. Cette relation est essentielle car elle permet de s'assurer que l'activité

¹⁴ Attention : il ne s'agit pas ici de dire qu'il est préférable de réduire le nombre de réunions annuelles du comité d'audit. En réalité, à mesure que la charte du comité d'audit s'étoffe, que l'organisation se mondialise, qu'une plus grande expertise est requise, etc., les réunions annuelles du comité d'audit peuvent être moins nombreuses mais devenir plus longues.

d'audit interne est suffisamment structurée pour apporter de la valeur à l'organisation.

Point clé n°4

Les frontières entre le management et l'audit interne se transforment.

Chaque organisation doit faire face au changement. Il en va de même pour l'audit interne. On s'aperçoit trop souvent que les fonctions d'audit interne « visent » à améliorer la valeur ajoutée de leurs prestations dans le contexte actuel. À titre de comparaison, prenons l'exemple d'astronautes qui seront envoyés sur la lune. Viseraient-ils sa localisation actuelle ou sa localisation future ? La réponse est sans conteste sa localisation future. C'est la même chose pour l'audit interne. Lorsqu'ils travaillent de pair avec le comité d'audit, les auditeurs internes doivent avoir une vision beaucoup plus globale et ne pas se contenter de prendre en compte la situation telle qu'elle est aujourd'hui.

Les organisations sont en mutation rapide et les auditeurs internes doivent multiplier les efforts pour indiquer aux parties prenantes qu'ils suivent la cadence. D'après une récente enquête de PricewaterhouseCoopers (PwC) sur l'état de la profession audit interne, 55 % des dirigeants ne pensent pas que l'audit interne apporte une valeur significative à leur organisation.¹⁵ Les administrateurs ayant participé à cette enquête ont exprimé une opinion encore plus défavorable à ce sujet. Qu'implique ce constat pour l'audit interne ? Dans de nombreux cas, cela peut s'expliquer par le fait que l'audit interne ne s'adapte pas suffisamment vite aux changements qui se produisent au sein de l'organisation et de son management. La direction générale et le Conseil souhaitent que les opérations soient rationalisées, rentables et efficaces. Ils n'en attendent pas moins de l'audit interne. Si ce dernier a pour objectif de répondre au mieux aux attentes du management et du comité d'audit, mais qu'il existe des preuves indépendantes qu'il n'atteint pas cet objectif, alors il devrait être soumis à une évaluation interne des risques afin d'identifier des pistes d'amélioration.

L'évolution des frontières du comité d'audit est également manifeste lorsque l'on examine son agenda, souvent étoffé pour intégrer les thématiques suivantes :

- Gestion des risques
- Cybersécurité
- Contrôle interne relatif au reporting financier

¹⁵ Enquête 2014 sur l'état de la profession audit interne (PricewaterhouseCoopers).

- Conformité
- Déontologie/Exemplarité au plus haut niveau
- Respect de la réglementation
- Surveillance des processus juridiques

Pour gérer au mieux cette diversification, le comité d'audit doit soit accroître le nombre de fonctions qui lui sont rattachées (en créant par exemple un groupe de conformité), soit faire appel à l'audit interne pour bénéficier d'une « assurance combinée ».^{16,17} Le modèle de l'assurance combinée permet à l'audit interne de renforcer sa visibilité auprès du comité d'audit tout en rationalisant et en améliorant les échanges avec ce dernier.

Section 4 : Conclusion

Le présent rapport lève le voile sur plusieurs éléments positifs concernant les interactions avec le comité d'audit. Il met en particulier l'accent sur l'importance d'une meilleure gouvernance et d'un comité d'audit efficace. Certaines régions, comme l'Asie de l'Est, se tournent lentement mais sûrement vers une structure de gouvernance améliorée qui, à terme, intégrera une surveillance du comité d'audit. Cette transition constitue une véritable opportunité pour l'audit interne.

En revanche, les organisations du secteur public ont une surveillance indépendante limitée. Bon nombre de leurs auditeurs internes font un travail remarquable mais pâtissent de cette lacune qui ne leur permet pas de s'assurer que les résultats de leurs travaux sont correctement pris en compte, évalués et traités par les dirigeants. Cette problématique mérite une plus grande attention de la part de la profession et des citoyens.

Pour réussir dans le futur, les auditeurs internes devront se focaliser davantage sur la trajectoire de leur organisation, et investir dans des talents et des outils pour mieux répondre aux besoins de la direction générale et du Conseil. Sans cela,

l'audit interne risquerait de passer à côté d'opportunités clés pour renforcer sa proposition de valeur.^{18,19}

À propos de l'auteur

Larry E. Rittenberg (PhD, CIA, CPA) est professeur émérite à l'Université du Wisconsin (Madison). Il y enseigne et y mène des recherches dans les domaines suivants : audit interne, gouvernance, contrôle interne, gestion des risques et audit externe. Il a par ailleurs occupé les fonctions de président du Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) de 2004 à 2009 et est l'auteur de nombreux rapports publiés par l'IIARF, parmi lesquels *Pressions politiques sur l'audit interne* (2015), co-écrit avec Patricia K. Miller.

Remerciements

L'auteur souhaite remercier l'ensemble des responsables de l'audit interne qui ont participé aux entretiens dans le cadre de ce projet :

- Sten Bjelke, CIA, Consultant et formateur indépendant, Stockholm (Suède), et ancien responsable de l'audit interne pour le réseau ferré suédois
- Jiin-Feng Chen, CIA, Professeur de comptabilité à la Shih Chien University, Taiwan
- Jean-Pierre Garitte, CIA, Consultant indépendant et ancien président de l'IIA
- Julio Jolly, CIA, Directeur général chez Panama Global Solutions (PGS), Panama (Panama)
- Marco Loayza, CIA, Directeur général chez Protiviti, Lima (Pérou)
- Günther Meggeneder, CIA, Vice-président d'ista International, Essen (Allemagne), et ancien président de l'IIA
- H. S. Widhanto, CIA, Président du comité de recherche de l'IIA-Indonésie

¹⁶ Sam C. J. Huibers, *Assurance combinée : Une même terminologie, une même voix, une même vision* (Altamonte Springs, Floride : Fondation de la recherche de l'IIA, 2015).

¹⁷ Rob Newsome, *Governance of Risk* (PricewaterhouseCoopers, 2011).

¹⁸ Pour en savoir plus sur l'importance d'une démarche prospective, voir le précédent rapport du CBOK rédigé par Larry Harrington et Arthur Piper, *Réussir dans un monde en mutation : dix impératifs pour l'audit interne* (Altamonte Springs, Floride : Fondation de la recherche de l'IIA, 2015).

¹⁹ Pour en savoir plus sur l'orientation actuelle de la profession, voir *The Framework for Internal Audit Effectiveness: The New IPPF* (Altamonte Springs, Floride : The Institute of Internal Auditors, 2015).

Parrainage

La Fondation de la recherche de l'IIA est reconnaissante aux chapitres suivants d'avoir apporté leur soutien au présent rapport : l'IIA-St. Louis Chapter, l'IIA-Ozarks Chapter et l'IIA-Topeka Chapter.

À propos du CBOK

CHIFFRES CLÉS

14 518* répondants

166 pays

23 langues

NIVEAUX HIÉRARCHIQUES

Responsables de l'audit interne 26%

Directeurs de missions ou *senior managers* 13%

Superviseurs ou *managers* 17%

Auditeurs internes 44%

*Le taux de réponse varie selon les questions.

Le CBOK (*Common Body of Knowledge*) est la plus grande étude actuellement menée sur l'audit interne à l'échelle mondiale. Elle comprend notamment des enquêtes auprès des professionnels de l'audit interne et de leurs parties prenantes. L'enquête mondiale sur la pratique de l'audit interne, qui apporte une vision complète des activités et des caractéristiques de la profession partout dans le monde, fait partie des éléments fondamentaux du CBOK 2015. Ce projet s'appuie sur deux enquêtes internationales réalisées précédemment sur le même sujet par la Fondation de la recherche de l'IIA, en 2006 (9 366 réponses) et en 2010 (13 582 réponses).

Les rapports de l'enquête seront publiés une fois par mois jusqu'en juillet 2016 et pourront être téléchargés gratuitement grâce à la généreuse contribution d'individus et d'organisations professionnelles, mais également de chapitres et d'instituts de l'IIA. Plus de 25 rapports devraient voir le jour, sous trois formes :

- des rapports portant sur des thématiques générales ;
- des gros plans approfondissant des problématiques clés ;
- des faits marquants concernant un thème ou une région spécifique.

Ces rapports s'intéresseront à différentes problématiques réparties selon huit catégories, parmi lesquelles les technologies liées aux systèmes d'information (SI), les risques, et la gestion des talents.

Rendez-vous sur le site du CBOK Resource Exchange à l'adresse www.theiia.org/goto/CBOK pour télécharger les derniers rapports, au fur et à mesure de leur publication.

Enquête 2015 du CBOK sur les pratiques de l'audit interne : répartition géographique des participants



Note : Les zones géographiques correspondent aux catégories définies par la Banque mondiale. Concernant l'Europe, moins de 1 % des répondants étaient originaires d'Asie centrale. Les réponses à l'enquête ont été recueillies entre le 2 février et le 1^{er} avril 2015. Le lien hypertexte vers l'enquête avait été diffusé via une liste d'adresses électroniques, les sites Internet de l'IIA, des lettres d'information et les réseaux sociaux. Les questionnaires partiellement remplis ont été inclus dans l'analyse dès lors que les informations sur la population interrogée étaient complètes. Dans les rapports du CBOK 2015, les questions spécifiques sont intitulées Q1, Q2, etc. La liste complète des questions est disponible sur le site du CBOK Resource Exchange.

À propos de la Fondation de la recherche de l'IIA

Le CBOK est géré par la Fondation de la recherche de l'IIA (IIARF), qui réalise depuis 40 ans des études novatrices sur la profession d'audit interne. À travers différents projets d'exploration des problématiques actuelles, des nouvelles tendances et des besoins futurs, l'IIARF n'a cessé de jouer un rôle moteur pour l'évolution et le développement de la profession.

Équipe de développement du CBOK

Co-présidents du CBOK :

Dick Anderson (États-Unis)

Jean Coroller (France)

Président du sous-comité chargé de l'enquête sur les pratiques de l'audit interne :

Michael Parkinson (Australie)

Vice-présidente de l'IIARF : Bonnie Ulmer

Analyste principal des données : Dr.

Po-ju Chen

Développeur de contenu : Deborah Poulalion

Gestionnaires du projet : Selma Kuurstra and Kayla Manning

Rédactrice en chef : Lee Ann Campbell

Comité de revue du rapport

James Alexander (États-Unis)

Jiin-Feng Chen (Taïwan)

Emmanuel Johannes (Tanzanie)

Polona Pergar (Slovénie)

Bismark Rodríguez (Panama)

Klaas Westerling (Pays-Bas)

H. S. Widhanto (Indonésie)

Limite de responsabilité

L'IIARF publie ce document à titre informatif et pédagogique uniquement. La Fondation ne fournit aucun service juridique ou de conseil, et ne garantit, par la publication de ce document, aucun résultat juridique ou comptable. En cas de problèmes juridiques ou comptables, il convient de recourir à l'assistance de professionnels.

Copyright © 2016 par la Fondation de la recherche de l'*Institute of Internal Auditors (Institute of Internal Auditors Research Foundation, IIARF)*. Tous droits réservés. Pour toute autorisation de reproduction ou de citation, prière de contacter l'*Institute of Internal Auditors* (research@theiia.org) ou l'IFACI (recherche@ifaci.com). ID # 2016-1485.

Les thèmes du CBOK

Le futur



La gouvernance



Les risques



La gestion des talents



Les perspectives internationales



La gestion du service



Normes et Certifications



Les technologies



Vos dons ont un impact

Les rapports de l'enquête du CBOK sont disponibles gratuitement en libre accès grâce à la généreuse contribution d'individus et d'organisations, mais également de chapitres et d'instituts de l'IIA du monde entier.

Faire un don

www.theiia.org/goto/CBOK

Contacts

The Institute of Internal Auditors
(siège mondial)

247 Maitland Avenue
Altamonte Springs,
Floride 32701-4201,
États-Unis