Promouvoir et soutenir l'efficacité de la gouvernance de l'organisation

LA GOUVERNANCE

Rapport principal

Le rôle de l'audit interne

Sridhar Ramamoorti
PhD, CIA, CFSA, CGAP, CRMA

Alan N. Siegfried
CIA, CISA, CPA, CRMA, CCSA

The IIA Research Foundation

CBOK
The Global Internal Audit Common Body of Knowledge

Sponsorisé par
Raytheon

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).

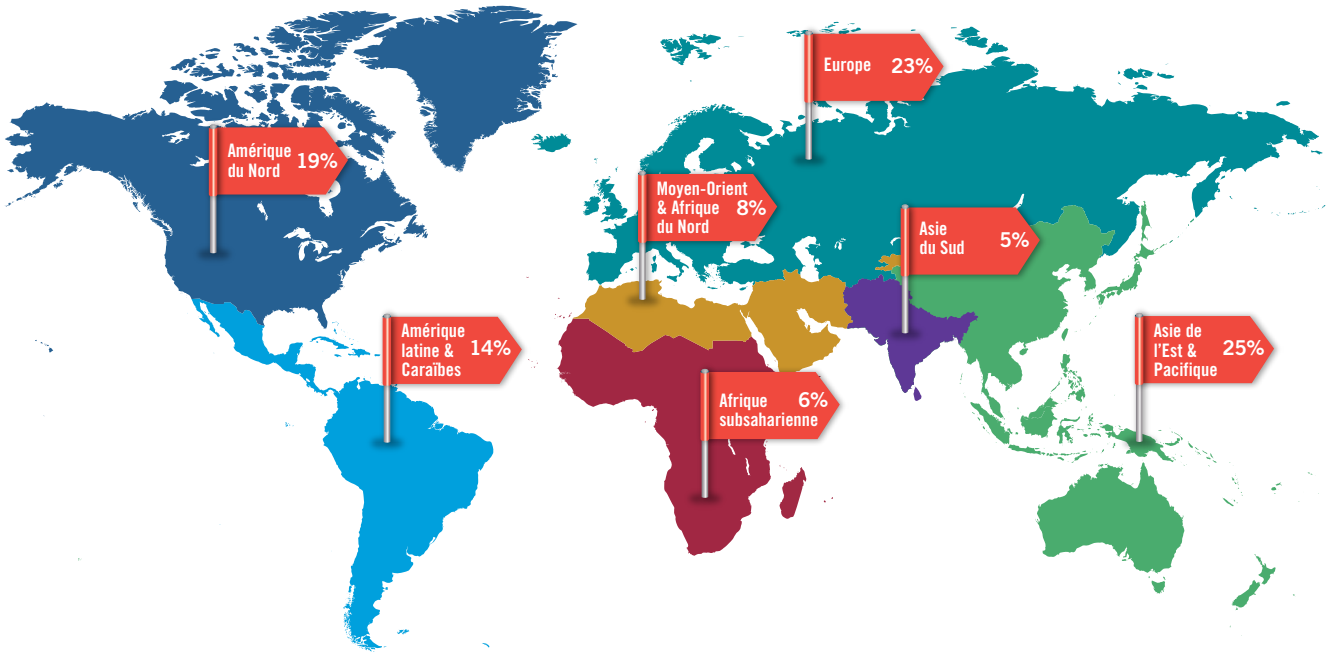
Les rapports de l'enquête seront publiés une fois par mois jusqu'en juillet 2016 et pourront être téléchargés gratuitement grâce à la généreuse contribution d'individus et d'organisations professionnelles, mais également de chapitres et d'instituts de l'IIA. Plus de 25 rapports devraient voir le jour,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

- rapports portant sur des thématiques générales ;
- gros plans approfondissant des problématiques clés ;
- 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 1er 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.

Les thèmes du CBOK

Le futur

Les perspectives internationales

La gouvernance

La gestion du service

Les risques

Normes et certifications

La gestion des talents

Les technologies

Table des matières

Synthèse 4

1 L'importance croissante des missions d'audit relatives à la gouvernance 5

2 Trouver un équilibre entre gouvernance et stratégie 8

3 Aborder la gouvernance par « petites touches » 12

4 Quelles sont les attentes des parties prenantes ? 14

5 Quelle est la contribution de l'audit interne ? 16

6 Comment auditer la culture d'une organisation ? 23

7 Comment l'audit interne peut-il surmonter les obstacles potentiels aux missions relatives à la gouvernance et à la stratégie ? 27

Conclusion 31

Annexe A : Un retour d'expérience 33

Annexe B : Références 35

Synthèse

Le rôle de l'audit interne dans la gouvernance des organisations a pris une importance croissante dans le sillage de la récente crise financière mondiale et de la cascade de scandales liés à une mauvaise gouvernance qui ont ébranlé le secteur public et financier à travers le monde. Des observateurs et commentateurs avisés ont d'abord demandé ce que faisaient les auditeurs externes et le comité d'audit, avant d'en arriver à la question : « Que faisait l'audit interne pendant ce temps ? ».

Le présent rapport s'appuie sur les réponses d'auditeurs internes de 166 pays pour rendre compte du rôle actuel de l'audit interne dans le processus de gouvernance et appréhender un meilleur positionnement afin de contribuer à une gouvernance efficace. Les principaux résultats qui se dégagent de l'enquête sont les suivants :

- Seuls 4 participants sur 10 font état de l'existence d'un *code de gouvernance* dans leur organisation.
- Par comparaison, plus de 6 répondants sur 10 indiquent que leur organisation possède un *plan stratégique* à long terme.
- Environ 27 % des personnes interrogées déclarent que l'audit interne procède à des revues approfondies de la *gouvernance* de l'organisation.
- Toutefois, ils ne sont que 16 % à déclarer que l'audit interne procède à des revues approfondies de la *stratégie* de l'organisation.

Nous considérons que l'audit interne est bien positionné pour promouvoir et soutenir la gouvernance de l'organisation, et ainsi l'aider à trouver un équilibre entre création de valeur (rentabilité et croissance) et préservation de valeur (performance pérenne sur le long terme). Le présent rapport apporte une réponse aux questions suivantes :

- Comment l'audit interne peut-il traiter les questions liées à la gouvernance ?
- Quelles sont les attentes des parties prenantes ?
- Quelle est la contribution de l'audit interne ?
- Comment auditer la culture d'une organisation ?
- Comment l'audit interne peut-il surmonter les obstacles potentiels ?
- Quelles sont les tendances en matière d'audit de la gouvernance ?

Les revues de la gouvernance donnent l'occasion à l'audit interne de contribuer à la prévention des manquements en matière de gouvernance et d'améliorer la performance stratégique. Les auditeurs internes doivent continuer de s'adapter et d'évoluer pour saisir ces opportunités.

1 L'importance croissante des missions d'audit relatives à la gouvernance

Une double approche de préservation et de création de valeur

Le rôle de l'audit interne dans la gouvernance de l'organisation a pris une importance croissante à travers le monde. La récente crise financière mondiale et les scandales de gouvernance en cascade, dans le secteur financier et public, ont conduit les parties prenantes à examiner de plus près les structures et pratiques de gouvernance des organisations.

La spectaculaire progression des fusions-acquisitions en 2015 – qui totalisent la somme astronomique de 5 000 milliards de dollars à l'échelle mondiale – a engendré une demande encore plus forte de transparence et de devoir de rendre compte, et de nombreux acteurs se tournent aujourd'hui vers l'audit interne pour solliciter son aide. Par conséquent, les activités de l'audit interne sont en train de s'orienter rapidement vers des évaluations de la performance stratégique ainsi que vers des revues des structures de la gouvernance et des processus qui lui sont associés.

> ***Point de vue***
>
> « Des scandales continuent d'éclater dans le monde entier, mettant toujours plus les organisations au défi de revoir leurs processus de gouvernance et leur culture interne. Par conséquent, de plus en plus de Conseils se tournent vers l'audit interne pour qu'il leur apporte une assurance en la matière. Les auditeurs internes doivent donc affûter leurs compétences et réaliser plus de missions dans ces domaines cruciaux. »
>
> *— Larry Harrington, CIA, QIAL, CRMA, directeur de l'audit interne, Raytheon*

La nécessité pour l'audit interne de s'impliquer dans la gouvernance est depuis longtemps reconnue par l'IIA et fait partie intégrante de la définition de l'audit interne. Pour les auditeurs internes, l'identification et l'évaluation des facteurs de risques pesant sur la gouvernance dans le cadre de leurs activités courantes d'assurance et de conseil représentent une opportunité d'apporter de la valeur à leur organisation.

Le double objectif de l'audit interne dans ce domaine est de promouvoir la préservation de valeur (qui est généralement la priorité du Conseil) et de soutenir les efforts de création de valeur conduisant à une croissance et à un succès stratégiques (priorité donnée à la performance, souvent privilégiée par la direction générale). Toute la difficulté pour une organisation consiste à trouver l'équilibre optimal entre ces deux priorités et à rester pertinente et compétitive en se distinguant par une performance accrue et durable.

La culture de l'organisation est un facteur sous-jacent commun et important qui stimule et accompagne les efforts de

> *Il est essentiel de disposer d'une vision/d'un modèle mixte lors de la définition du périmètre des travaux liés à la gouvernance, pour veiller à ce que les attentes soient clairement communiquées. Le modèle que j'utilise combine les leviers de création de valeur au niveau des parties prenantes (leadership, équilibre des pouvoirs, protection des intérêts des parties prenantes et discussion stratégique) et des résultats (stratégie gagnante, risques et performance, exemplarité au plus haut niveau, et conformité légale et réglementaire).*

— Rob Newsome, CIA, CRMA, associé de PwC, Nigeria, Victoria Island, Lagos, Afrique du Sud

préservation et de création de valeur. Il est juste de dire que la culture de l'organisation influence de manière essentielle et prépondérante la réussite de l'organisation, lui permettant d'obtenir d'excellents résultats en termes de gouvernance. De même, il est bon de souligner l'importance de l'audit interne et de son implication dans l'atteinte de tels résultats.

Ainsi, l'audit interne peut avoir un rôle absolument essentiel, qu'il s'agisse d'empêcher les manquements à la gouvernance ou de veiller à la mise en œuvre efficace de stratégies orientées vers la croissance, se traduisant par une performance et une création de valeur substantielles. L'approche de l'audit interne en matière de gouvernance doit reposer sur deux piliers :

- l'audit des structures et processus de gouvernance (s'appuyant principalement sur des contrôles objectivables là où une approche analytique peut se révéler utile) ;
- l'audit de la culture de l'organisation (s'appuyant principalement sur des contrôles plus subjectifs liés aux comportements, là où l'intuition, le bon sens et la compréhension du comportement humain sont indispensables).

Réformes concernant la gouvernance

Bien qu'il existe beaucoup de définitions de la gouvernance, la plupart d'entre elles présentent des éléments communs. (Il est recommandé aux lecteurs de consulter http://www.ecgi.org/codes/all_codes.php pour une liste complète des codes en vigueur dans le monde entier, dont beaucoup ont trait à la gouvernance). La loi américaine Sarbanes-Oxley de 2002, largement axée sur la réforme sur la gouvernance, a fait des émules dans les pays européens, au Canada, en Chine, au Japon et d'autres pays à travers le monde.

Des exigences réglementaires relatives à la mise en place et à la surveillance des processus de gouvernance existent déjà dans de nombreuses juridictions telles que le Royaume-Uni et l'Inde à travers le *Companies Act* (loi sur les sociétés), qui comprend des dispositions liées à la gouvernance. Le rapport King sur la gouvernance en Afrique du Sud est également une référence à travers. Après trois versions successives : King I (1994), King II (2002) et King III (2009), le rapport King IV est attendu pour la deuxième partie de l'année 2016. Le code de gouvernance néerlandais est également reconnu.

La crise financière mondiale de 2007-2009 a contribué à la demande de transparence et de devoir de rendre compte. Les États-Unis ont voté la loi Dodd-Frank en 2010, et les défaillances d'organisations en Australie (HIH, One. Tel) et en Italie (Parmalat) ont eu pour effet le durcissement des exigences réglementaires et de leur surveillance. Le Royaume-Uni a ouvert la voie avec sa loi anti-corruption *(Bribery Act)* en 2010 et la création de l'Autorité de conduite financière *(Financial Conduct Authority).* Il est évident que l'intérêt persistant pour la gouvernance va bien au-delà du secteur des services financiers et des États-Unis.

Dans le monde entier, la gouvernance – et plus généralement la gouvernance des organisations – est devenue un point focal pour les régulateurs et un sujet de préoccupation majeur. La croissance marquée de l'activité de fusions-acquisitions en 2015 a accru la nécessité de porter attention à la gestion des risques, du fait de

l'intensification de la concurrence, de l'innovation et de la consolidation. En outre, dans les années à venir, il se peut qu'il faille maîtriser les risques liés à la conformité réglementaire, à la réputation et aux contentieux. Partout dans le monde, les impératifs réglementaires prolifèrent dans tous les secteurs, et les parties prenantes, par leurs attentes grandissantes, réclament l'avènement d'une nouvelle ère de gouvernance.

L'avenir de l'audit interne et de la gouvernance

Nous pensons que les efforts fournis par les organisations et par l'audit interne prendront progressivement de l'ampleur pour dépasser le cadre du reporting financier traditionnel (indicateurs retardés/rétrospectifs) et s'affranchir du recours aux audits externes. On s'appuiera davantage sur les données relatives à la performance et aux risques stratégiques et opérationnels (indicateurs avancés/prospectifs), ainsi que sur les fonctions d'audit interne pour une surveillance plus efficace et une meilleure supervision de la gouvernance. Les données opérationnelles permettent d'observer de plus près ce qui se passe réellement au sein de l'organisation, mais elles laissent également voir des signes précurseurs de risques émergents qui, s'ils sont relevés, peuvent déclencher une critique constructive et opportune du modèle économique, et ainsi potentiellement empêcher ou éviter les manquements en matière de gouvernance et les défaillances d'organisations. De même, la capacité à s'adapter à des conditions de marché changeantes – suivre l'évolution des goûts et des préférences des consommateurs ou appliquer des corrections nécessaires à la trajectoire stratégique – peut garantir une croissance et une réussite pérennes. Dans ce contexte, la culture de l'organisation constitue un moteur et levier majeur qui mérite une attention toute particulière. Par conséquent, à l'avenir, nous devrions voir se développer l'intérêt pour les audits de la culture et de l'éthique.

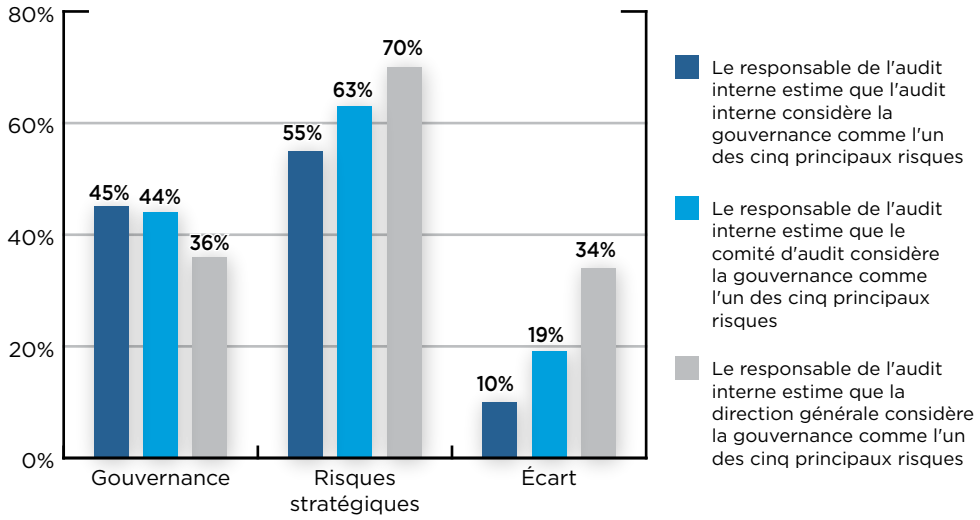
2 Trouver un équilibre entre gouvernance et stratégie

Assurance, conseil et importance de l'intégrité des données

Comme souligné ci-dessus, la gouvernance se rapporte à la *préservation* de valeur tandis que la performance privilégie la *création* de valeur. La plus grande difficulté est de trouver l'équilibre optimal entre risque et incitation, entre création de valeur et préservation de valeur.

Comme l'on peut s'en douter, le Conseil met l'accent sur la *gouvernance*, tandis que la direction générale accorde davantage d'attention à la *performance* de l'organisation. En d'autres termes, la direction générale a les yeux rivés sur les indicateurs de performance alors que le Conseil s'intéresse aux évaluations de la gouvernance (ou à la viabilité du modèle économique). Les préoccupations de l'audit interne et du comité d'audit ne diffèrent pas fondamentalement, notamment pour ce qui est des risques relatifs à la gouvernance. En revanche, la direction générale semble se soucier tout particulièrement des risques concernant la performance et à la stratégie (priorité donnée à la création de valeur). Ainsi, c'est la direction générale qui affiche l'écart le plus important entre la perception de la priorité qu'elle accorde aux risques liés la gouvernance par rapport

Figure 1 **Gouvernance et stratégie parmi les cinq principaux risques**



Note : Q64, Q65, Q66 : Veuillez identifier les cinq principaux risques auxquels votre département d'audit interne/votre comité d'audit (ou organe équivalent)/votre direction générale accordera le plus d'attention en 2015. Items : Risques stratégiques et risques liés au gouvernement d'entreprise. n = 2 742.

aux risques concernant la performance (voir **figure 1**).

Qu'implique le fait de donner la priorité à la gouvernance ou, au contraire, à la stratégie ? Lorsque la gouvernance est très forte, elle peut décourager la prise de risque et donc affecter négativement la performance, car la direction générale ne bénéficie pas de la flexibilité et de la liberté nécessaires pour prendre des risques mesurés. Le revers de la médaille, si la gouvernance est trop faible, est que la direction générale peut parfois agir de manière irresponsable, se lancer dans la spéculation ou prendre des risques inconsidérés. Dans un tel cas de figure, les espoirs de réaliser une performance accrue et soutenue sont grandement limités, voire réduits à néant. Les activités d'assurance comme de conseil reposent sur une compréhension profonde de la manière dont la culture de l'organisation peut à la fois jouer le rôle de moteur et de levier d'une gouvernance efficace et d'une performance accrue.

Point de vue

« Mon conseil, tiré de mon expérience, est d'inclure des éléments du système de gouvernance et de la culture de l'organisation dans quasiment chaque mission d'audit, si nécessaire, pour apporter en continu à vos parties prenantes une assurance et un conseil sur ces sujets qui sont aujourd'hui des domaines de risques majeurs »

— Angela Witzany, CIA, QIAL, CRMA, directeur de l'audit interne, Sparkassen Versicherung AG

Intégrité des données

Traditionnellement, le rôle de l'audit interne est d'évaluer l'efficacité des contrôles au sein d'une organisation et d'identifier les risques qui pourraient potentiellement l'impacter et affecter sa capacité à atteindre ses objectifs. Toutefois, ce rôle commence à inclure également des évaluations de la structure et des pratiques de gouvernance, dans le cadre d'autres activités d'assurance et de conseil.

De nombreux manquements à la gouvernance sont attribuables à une mauvaise gestion des *risques relatifs aux données* ou des *risques relatifs à l'intégrité*, ou à une combinaison de ces deux éléments (Ramamoorti & Nayar, 2013). Le risque relatif aux données survient lorsque l'information servant à la prise de décision est de mauvaise qualité (peu fiable, incomplète, non pertinente ou obsolète). Dans certains cas, il n'est pas étonnant que le Conseil et la direction générale aient des difficultés à prendre les bonnes décisions. Le *risque relatif à l'intégrité* peut entraîner un manquement en matière de gouvernance lorsque l'information a été délibérément manipulée ou modifiée, de sorte que le Conseil et la direction générale prennent des décisions sur la base de données erronées ou déformées. Par conséquent, l'une des missions d'assurance a plus-value qui peut être réalisée par l'audit interne concerne la vérification de l'*intégrité* des données utiles à la prise de décision, en tenant compte de ces deux types de risque. Une telle assurance au sujet de ces informations et des processus dont elles sont issues permet au Conseil et à la direction générale de les utiliser en toute confiance pour prendre des décisions stratégiques.

Activités d'assurance

Lorsqu'il fournit une assurance au sujet de la gouvernance de l'organisation, l'audit interne évalue les processus utilisés dans l'obtention de donnée pertinentes, fiables et en temps voulu pour une prise de décision stratégique. En donnant une assurance sur l'exactitude, la cohérence et la fiabilité des informations, l'audit interne peut fortement contribuer à la réduction du *risque lié à l'intégrité des données.* Ainsi, les travaux de l'audit interne visant à assurer la qualité des données utilisées dans la prise de décision permettent au Conseil et à la direction

Figure 2 Activités d'assurance et de conseil de l'audit interne au sujet de la gouvernance de l'organisation

Activités d'assurance en matière de gouvernance (Aider le Conseil et la direction générale à utiliser les informations en toute confiance)	**Activités de conseil en matière de gouvernance** (Éclairer le contexte de la décision, fournir interprétations et points de vue)
1. Mener des missions exhaustives de la gouvernance à l'échelle de l'organisation *(big bites)*, assortis de recommandations et d'une opinion portant sur le système de gouvernance dans son ensemble, sur la gestion des risques de l'organisation (ERM-*Entreprise Risk Management*) et sur l'efficacité du contrôle interne dans la durée.	1. Mener des revues exhaustives de la gouvernance à l'échelle de l'organisation dans le cadre d'activités de conseil visant à améliorer les structures et processus de gouvernance.
2. Traiter la gouvernance par « petites touches » *(little bites),* dans le cadre d'autres missions d'assurance.	2. Traiter la gouvernance par « petites touches » *(little bites)*, dans le cadre d'autres missions de conseil.
3. Effectuer des revues de l'exécution de la stratégie pour évaluer le respect du plan stratégique convenu.	3. Communiquer des recommandations aux différents comités du Conseil (audit, nominations, gouvernance et/ou gestion des risques).
4. Fournir l'assurance que la gestion des risques et le système de contrôle interne fonctionnent efficacement (dans le cadre des processus globaux de gouvernance).	4. Former le Conseil et le comité d'audit aux bonnes pratiques en matière de gouvernance.
5. Évaluer les contrôles à l'échelle de l'entité qui doivent relever de la gouvernance, tels que l'exemplarité au plus haut niveau.	5. Fournir des conseils au comité des nominations du Conseil et s'impliquer dans le recrutement des nouveaux membres du Conseil, etc.
6. Maintenir une communication régulière, fréquente et ouverte avec le Conseil et le comité d'audit, y compris lors de sessions formelles à huis clos sans la présence du management (voir le rapport CBOK *Interagir avec le comité d'audit : Un pas en avant pour l'audit interne* par Larry E. Rittenberg, pp. 10-11).	6. Informer le Conseil des évolutions et des tendances. Lui parler des dernières évolutions et tendances du secteur, telles que les nouveaux modèles d'évaluation du risque de fraude, les outils technologiques innovants (surveillance continue), ou de nouvelles méthodes (FASB, IFRS, comptabilisation du chiffre d'affaires 2018, ce qui signifie que les travaux doivent commencer dès à présent).
7. Réduire les risques liés à l'intégrité des données, pour permettre au Conseil et à la direction générale d'utiliser les informations pertinentes en toute confiance pour une prise de décision.	7. Apporter une assistance au Conseil pour ses activités et processus (par exemple, contribuer au processus d'auto-évaluation, aider à la mise à jour des statuts, etc.).

Source : Création des auteurs.

générale d'utiliser ces informations en toute confiance (Ramamoorti & Nayar, 2013). La **figure 2** montre quelques exemples d'activités d'assurance.

Activités de conseil

L'audit interne réalise des activités de conseil pour améliorer la gouvernance sans avoir toutefois à assumer les responsabilités de la direction générale. Formuler des recommandations à l'attention du Conseil et de la direction générale au sujet des processus de prise de décision, leur fournir des informations sur les bonnes pratiques, offrir des interprétations et des points de vue sont autant d'activités de conseil que l'audit interne est en mesure de proposer. L'audit interne peut aussi sensibiliser le Conseil et la direction générale, les informer, leur présenter les bonnes pratiques en matière de gouvernance, les tenir au courant des tendances du moment, etc. Dans un contexte de fusions-acquisitions, par exemple, l'audit interne peut réaliser d'importantes activités de due diligence. La **figure 2** montre quelques exemples d'activités de conseil.

La direction générale préfère focaliser son attention sur les risques stratégiques (priorité donnée à la performance et à la création de valeur) tandis que le comité d'audit, représentant le Conseil, ainsi que l'audit interne, affiche une préférence marquée pour les risques liés à la gouvernance (priorité donnée à la préservation de valeur). L'audit interne peut contribuer à soutenir et à promouvoir une gouvernance efficace en réalisant des activités d'assurance et de conseil. Les activités d'assurance garantissent la qualité des informations utilisées pour la prise de décision stratégique et permettent au Conseil et à la direction générale d'utiliser ces données en toute confiance. Les activités de conseil sont génératrices de « métadonnées », c'est-à-dire qu'elles éclairent le contexte de la décision, et fournissent des analyses et des points de vue portant sur les informations utiles à la décision. Elles renforcent la capacité du Conseil et de la direction générale à interpréter et à utiliser des informations pour prendre des décisions stratégiques. En outre, les services de conseil participent au renforcement de la sensibilisation au sujet des tendances en matière de gouvernance, à la formation aux bonnes pratiques dans ce domaine, et offrent une assistance supplémentaire concernant les processus de gouvernance, tels que les auto-évaluations du Conseil.

3 Aborder la gouvernance par « petites touches »

Approche incitative : de petits pas pour avancer dans la bonne direction

En raison d'obstacles de nature politique et culturelle au sein de l'organisation, il peut être difficile de faire approuver un plan d'audit comportant un volet spécifique sur l'audit exhaustif de la gouvernance. Le responsable de l'audit interne aura peut-être plus de succès s'il a recours à une stratégie par « petites touches » *(little bites)* et qu'il s'intéresse à la gouvernance dans le cadre d'autres missions en formulant des recommandations à ce sujet. Les solutions les plus innovantes reposent généralement sur un *nudge* (« coup de pouce ») – un concept emprunté à l'économie comportementale – et sont invariablement plus pratiques, plus convaincantes et plus efficaces (Thaler et Sunstein, 2008).

En application de la stratégie par « petites touches » les auditeurs internes s'intéressent à la gouvernance dans le cadre de leurs missions d'assurance ou de conseil, plutôt que de lancer un audit de la gouvernance dans l'ensemble de l'organisation ou une revue exhaustive de la gouvernance. Cette approche peut servir à modifier les attitudes au sein de l'organisation en fournissant une évaluation partielle de la gouvernance qui pose les bases d'une future mission ou d'une revue exhaustive. L'organisation se familiarise ainsi avec le concept d'audit de la gouvernance. Lorsque les circonstances s'y prêtent, l'organisation peut se voir donner un « coup de pouce » pour accepter, le cas échéant, l'idée d'une mission ou d'une revue exhaustive de la gouvernance dans l'ensemble de l'organisation.

Steven E. Jameson, responsable de l'audit interne et directeur de la gestion des risques chez Community Trust Bancorp, Inc., déclare : *« Dans certaines organisations, les auditeurs internes peuvent se heurter à des difficultés pour convaincre la direction générale, voire le Conseil, de la nécessité de procéder à des audits formels de la gouvernance qui portent sur leurs activités. Il se peut que la gouvernance soit perçue*

Point de vue

« L'audit interne devrait prendre ses précautions avant de se jeter dans la gueule du loup. Les tractations politiques dans la salle du Conseil, la composition de ce dernier, la nomination des administrateurs, leur performance et leur rémunération sont des aspects particulièrement épineux de la gouvernance. Il existe une multitude d'autres domaines de la gouvernance dans lesquels l'audit interne peut apporter une excellente valeur ajoutée. En s'aventurant en terrain miné, l'audit interne risque de ruiner tous ses efforts et de porter atteinte à sa crédibilité. »

— Rob Newsome, CIA, CRMA, associé de PwC, Nigeria, Victoria Island, Lagos, Afrique du Sud

> *Dans les organisations soumises à des exigences légales ou réglementaires – telles que la loi Sarbanes Oxley – où les contrôles clés sont fréquemment liés à des activités de gouvernance, les auditeurs internes peuvent justifier le test de ces activités dans le cadre de leur programme de conformité à Sarbanes-Oxley.*

— Steven E. Jameson, CIA, CFSA, CRMA, vice-président exécutif, responsable de l'audit interne et directeur de la gestion des risques, Community Trust Bancorp, Inc.

comme la chasse gardée de la direction générale ou du Conseil et qu'ils considèrent qu'elle ne doit donc pas faire l'objet d'une revue ou d'un questionnement par des tiers. Les auditeurs internes arriveront peut-être plus facilement à leurs fins s'ils adoptent une approche plus subtile, et s'ils revoient et testent les différents aspects de la gouvernance dans le cadre d'autres missions plus classiques. Le fait de revoir les chartes des comités du Conseil ou les politiques approuvées par le Conseil qui supposent certaines activités de gouvernance peut servir de porte d'entrée pour les auditeurs internes qui veulent se lancer dans l'évaluation de la gouvernance. »

Rattacher les revues de la gouvernance aux missions d'audit de la conformité réglementaire

Les auditeurs internes évoluant dans des organisations fortement réglementées trouvent souvent plus aisé d'incorporer les revues de la gouvernance à leur univers d'audit, notamment si le régulateur exprime des attentes spécifiques quant à la réalisation et à la supervision des activités de gouvernance.

En résumé, l'audit des contrôles liés aux comportements *(soft controls)* ancrés dans la culture de l'organisation recouvre de nombreux éléments intangibles qui ne se prêtent pas facilement à l'évaluation et à l'analyse quantitatives. Ainsi, pour réussir, les auditeurs internes doivent posséder un savoir-être et des compétences telles l'intelligence relationnelle, le sens politique et culturel, des qualités de communication interpersonnelle, de la diplomatie et du tact, et une capacité à appréhender les personnes et les situations avec rapidité et justesse.

4 Quelles sont les attentes des parties prenantes ?

La demande en matière d'audit de la gouvernance et de la performance stratégique

Les récents scandales et catastrophes liés à la gouvernance, dont nombre étaient dus à des systèmes inadéquats ou défaillants et à un risque anormalement élevé en matière d'informations utiles à la prise de décision, ont incité les organisations à examiner de près et à ajuster leurs propres structures et processus de gouvernance. Il est essentiel pour le succès d'une organisation de s'assurer qu'elle possède une structure de gouvernance solide, dotée de pratiques et de politiques efficaces et éthiques, ainsi que des informations utiles à la prise de décision qui soient exactes, fiables et disponibles en temps voulu. La combinaison de ces facteurs, à laquelle s'ajoute une attitude crédible en termes de transparence et de devoir de rendre compte, a un impact sur la réputation de l'organisation, sur la satisfaction des parties prenantes, ainsi que sur sa croissance et sa rentabilité globales. Ainsi, il est compréhensible que les organisations cherchent de plus en plus souvent à avoir l'assurance que leurs structures de gouvernance sont robustes et se tournent fréquemment vers l'audit interne pour solliciter son aide. Cependant, le rôle que l'audit interne doit jouer dans ce processus varie.

Conseil, comité d'audit, direction générale, régulateurs, collaborateurs et actionnaires font partie des parties prenantes qui souhaitent avoir une assurance à propos des informations qu'elles utilisent pour prendre des décisions stratégiques. Elles veulent également être assurées que le système de gouvernance de l'organisation fonctionne de manière efficace pour atteindre ses objectifs, et accroître les bénéfices et la longévité de l'organisation. Il est important que l'audit interne soit à l'affût des opportunités lui permettant d'identifier les risques relatifs à la gouvernance, de les communiquer et de formuler des recommandations de bonnes pratiques aux parties concernées.

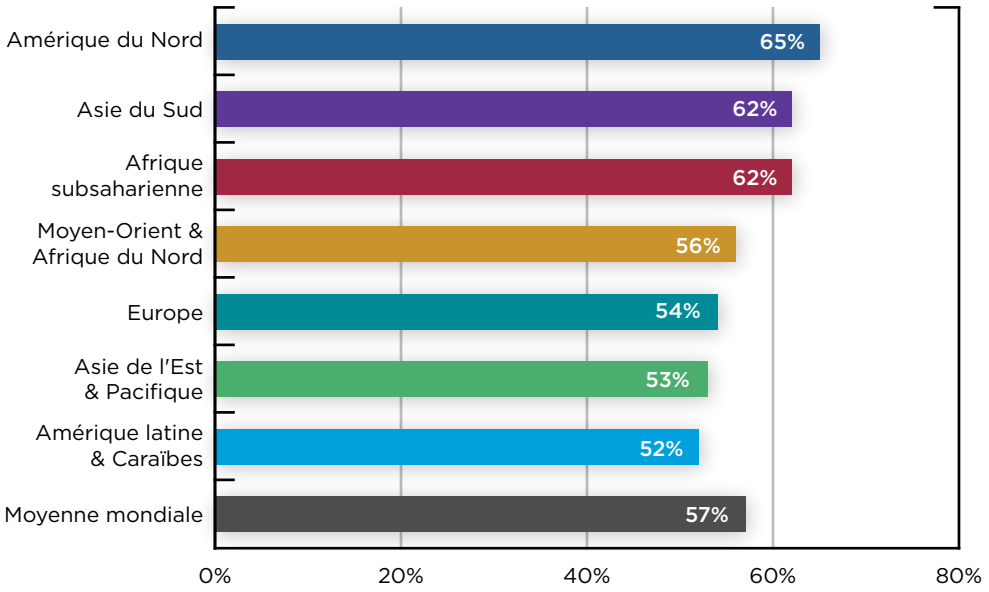
Toutefois, la condition *sine qua none* d'une telle approche réside dans le soutien dont la direction générale et le Conseil font preuve vis-à-vis des revues de gouvernance. La majorité des responsables de l'audit interne (57 %) déclarent que leur Conseil ou son équivalent soutient la revue des politiques de gouvernance par l'audit interne ; cet avis est globalement partagé dans toutes les régions, dans une fourchette entre 52 % et 65 % (voir **figure 3**).

Point de vue

« L'audit interne renforce la confiance. Sa principale proposition de valeur est d'instaurer la confiance. À cet égard, il fait le lien entre la direction générale et le Conseil. »

— Rob Newsome, CIA, CRMA, associé de PwC, Nigeria, Victoria Island, Lagos, Afrique du Sud

Figure 3 **Gouvernance et stratégie parmi les cinq principaux risques**



Note : Q67 : À votre avis, à quel point le Conseil (ou un organe équivalent) soutient-il la revue des politiques et procédures de gouvernement d'entreprise par l'audit interne ? Responsables de l'audit interne uniquement. n = 2 547.

Dans certains pays, cependant, la tendance peut différer de l'opinion dominante dans la région. Par exemple, au Japon et en Corée, seuls 24 % des responsables de l'audit interne en moyenne estiment que le Conseil soutient les revues de la gouvernance. Toutefois, il convient de noter que ce chiffre s'explique sans doute par les structures de gouvernance propres à certains pays asiatiques.

Deux responsables d'audit, Lily Bi, senior manager chez Kirin Holdings et auditrice d'entreprise de deux filiales de Kirin, et Sakiko Sakai, gérante d'Infinity Consulting, notent la chose suivante : *« Dans le système de gouvernance actuel de la plupart des organisations japonaises, ceux qui sont chargés de diriger et de gérer une activité sont généralement ceux qui assument aussi un rôle de supervision. Un corps indépendant capable de surveiller le Conseil d'administration et de jouer un rôle de supervision dans la gouvernance – appelé auditeurs d'entreprise – a été créé. Au Japon, les auditeurs d'entreprise auditent les activités des administrateurs pour le compte des actionnaires. Les auditeurs d'entreprise ne doivent pas être confondus avec des auditeurs internes et n'ont aucune autorité pour diriger ces derniers. »*

Les attentes des parties prenantes vis-à-vis de l'audit interne ne cessent de croître. Elles réclament qu'il s'implique de manière plus poussée dans les audits et les revues de la gouvernance. Les parties prenantes reconnaissent que les missions d'assurance et de conseil de ce type peuvent avoir un effet salutaire tant sur la préservation de valeur que sur la création de valeur. Comme souligné par Dittenhofer et al. (2010), les auditeurs internes doivent répondre à ces attentes en développant les compétences et aptitudes relationnelles appropriées, en nouant des relations et en apprenant comment contribuer au mieux à la rentabilité, à la croissance et à la pérennité de l'organisation.

5 Quelle est la contribution de l'audit interne ?

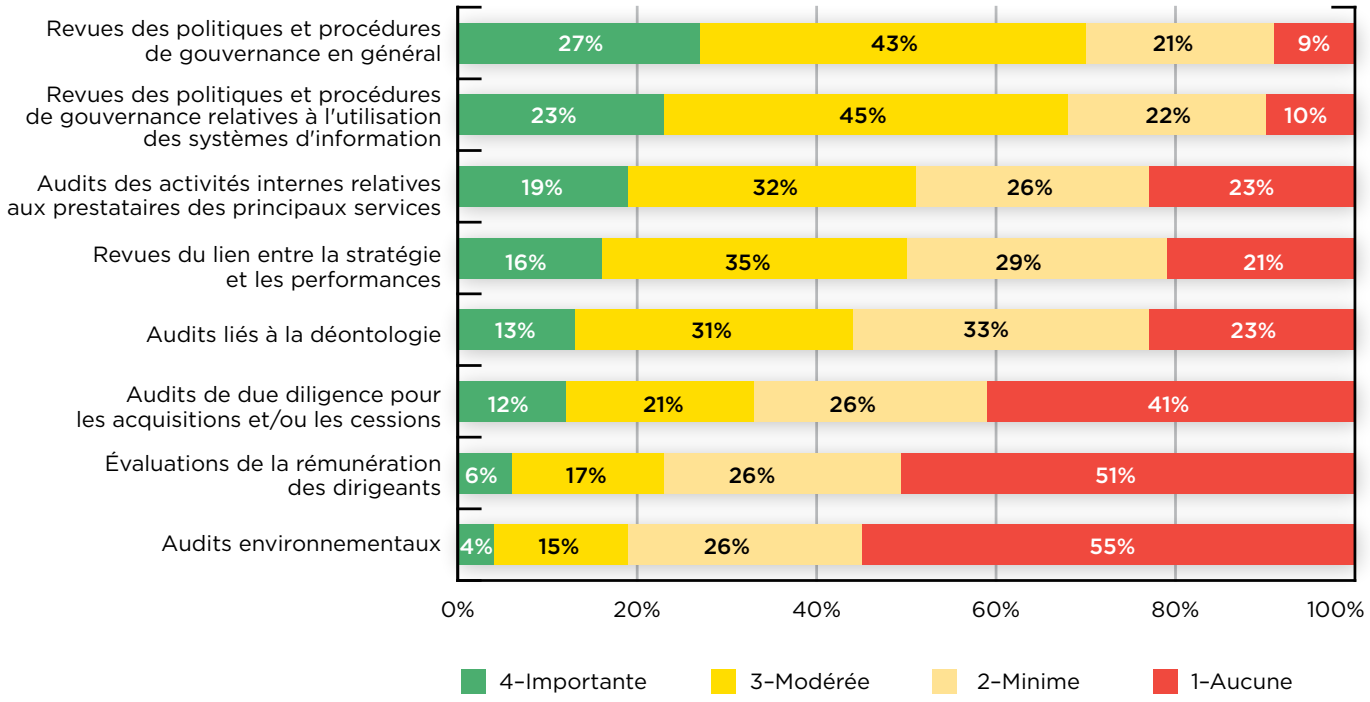
L'offre en matière d'audits de la gouvernance et de la performance stratégique

Les auditeurs internes ont de multiples opportunités d'évaluer les risques relatifs à la gouvernance et de prodiguer des conseils sur les bonnes pratiques liées à la gouvernance, mais quels services proposent-ils concrètement ? L'enquête 2015 du CBOK sur la pratique de l'audit interne nous permet de répondre à cette question. Du point de vue de l'offre, il est utile de savoir quelles sont les activités d'audit de la gouvernance et de la performance stratégique actuellement mises en œuvre.

Aperçu de l'activité de revue de la gouvernance

Dans le monde, 70 % des auditeurs internes en moyenne déclarent que l'étendue de leurs activités liées à la revue des politiques et procédures de gouvernance en général est modérée à importante, et 68 % font état de revues des politiques et procédures de gouvernance relatives à l'utilisation des systèmes d'information (voir **figure 4**). Les évaluations de la rémunération des dirigeants et les audits environnementaux sont les réponses qui obtiennent le score le plus bas.

Figure 4 **Aperçu de l'activité de revue de la gouvernance de l'organisation**



Note : Q72 : Quelle est l'étendue des revues du gouvernement d'entreprise par votre département d'audit interne ? Responsables de l'audit interne uniquement. n = 2 580.

Point de vue

« La gouvernance constitue le cadre intégral du devoir de rendre compte de l'organisation. Elle correspond aux responsabilités et aux pratiques du Conseil et de la direction générale dans l'optique de fournir une orientation stratégique, de veiller à l'atteinte des objectifs, de garantir la bonne gestion des risques et de s'assurer de l'utilisation responsable des ressources de l'organisation. Ainsi, il est essentiel pour l'audit interne d'être le garant d'une gouvernance forte au sein de l'organisation et le reflet objectif de son efficacité aux yeux des parties prenantes de l'organisation. »

— Dominique Vincenti, CIA, CRMA, directeur de l'audit interne, Nordstrom, États-Unis

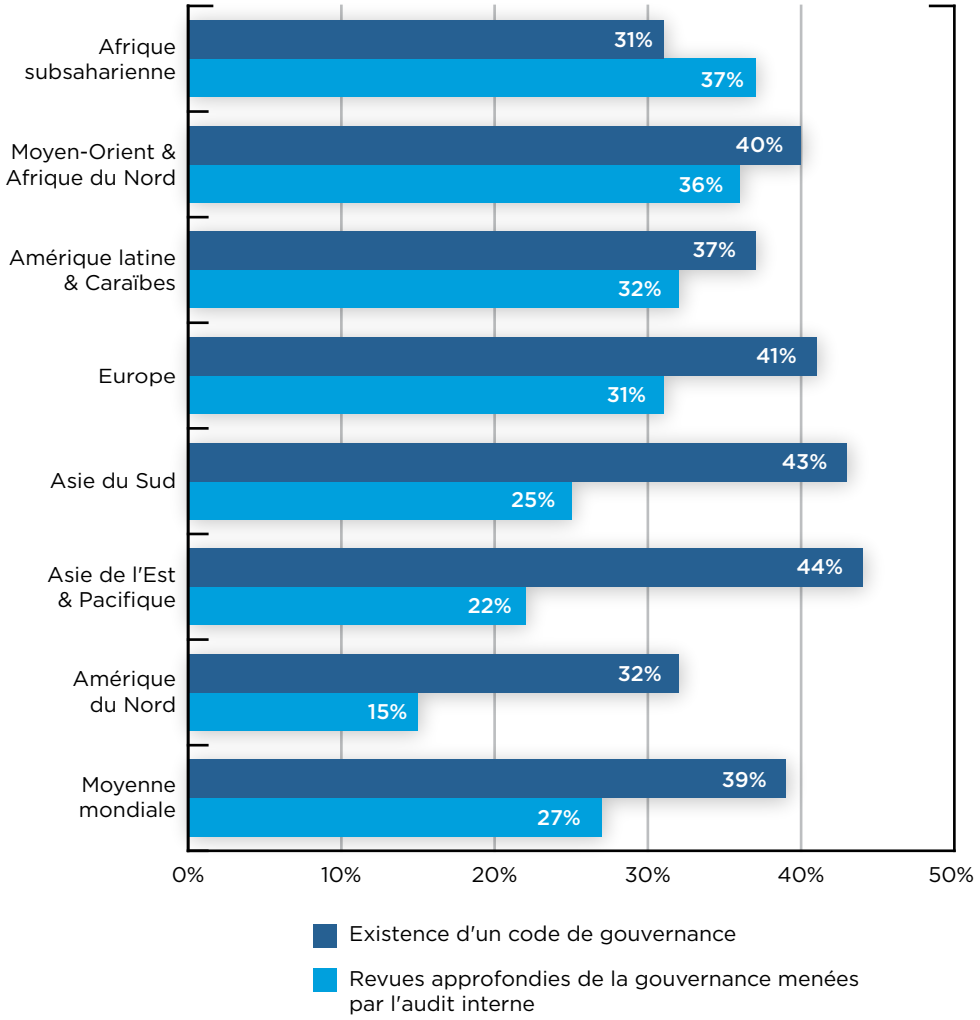
Existence de codes de gouvernance *vs* revues de la gouvernance

Il est logique d'envisager la réalisation de revues de la gouvernance portant sur la stratégie, les opérations, le reporting et les activités de conformité d'une organisation. Généralement, les processus métier, qu'ils soient automatisés ou non, sont régis par des contrôles des compétences *(hard controls)* qui se prêtent à des évaluations quantitatives pouvant être analysées par les auditeurs internes. Cependant, il ne faut pas oublier la culture de l'organisation et les contrôles liés aux comportements *(soft controls).* La culture de l'organisation sous-tend le comportement professionnel et fournit le ciment pour souder les différents éléments du cadre de gouvernance dans l'organisation. L'ancien dirigeant de McKinsey, Marvin Bower, généralement considéré comme le « père du conseil en management moderne », est célèbre pour avoir défini la culture comme *« la façon dont nous fonctionnons ici ».* Si les processus métier génèrent des informations utiles susceptibles de faire l'objet d'une analyse quantitative, la culture intègre les contrôles liés aux comportements et les canaux de communication informels, généralement intagibles et difficiles à évaluer. Les auditeurs internes seraient donc malavisés de sous-estimer son influence et son impact.

L'existence d'un code de gouvernance formel et/ou d'un plan stratégique pourrait énormément faciliter, voire encourager, l'implication de l'audit interne dans le processus de revue de la gouvernance. Dans le monde, 39 % des organisations possèdent un code de gouvernance (voir **figure 5**). Cependant, seuls 27 % des auditeurs internes en moyenne déclarent que l'étendue des revues de la gouvernance qu'ils réalisent est importante. Cet écart varie selon les régions. Il est le plus marqué en Asie de l'Est & Pacifique, en Amérique du Nord et en Asie du Sud. Il est nettement plus réduit en Europe, en Amérique latine & Caraïbes et au Moyen-Orient & Afrique du Nord. Et, chose intéressante, en Afrique subsaharienne, cet écart est inversé – le pourcentage associé à l'importance de l'étendue des revues de la gouvernance menées par l'audit interne dépasse le pourcentage indiquant l'existence d'un code de gouvernance. Les raisons qui expliquent ces différences ne peuvent être entièrement déterminées dans le cadre de cette étude, mais nous pouvons néanmoins formuler quelques observations.

S'agissant de l'Afrique subsaharienne, les organisations cotées à la Bourse de Johannesbourg sont tenues de se conformer aux rapports King. Étant donné

Figure 5 Aperçu de l'activité de revue de la gouvernance de l'organisation



Note : Q71 : Quels sont les documents de gouvernement d'entreprise existant dans votre organisation ? Item : Code de gouvernance. n = 2 672. Comparé à Q72 : Quelle est l'étendue des revues du gouvernement d'entreprise par votre département d'audit interne ? Item : Revues des politiques et procédures de gouvernance en général. Pourcentage des personnes ayant répondu « Importante ». n = 2 545.

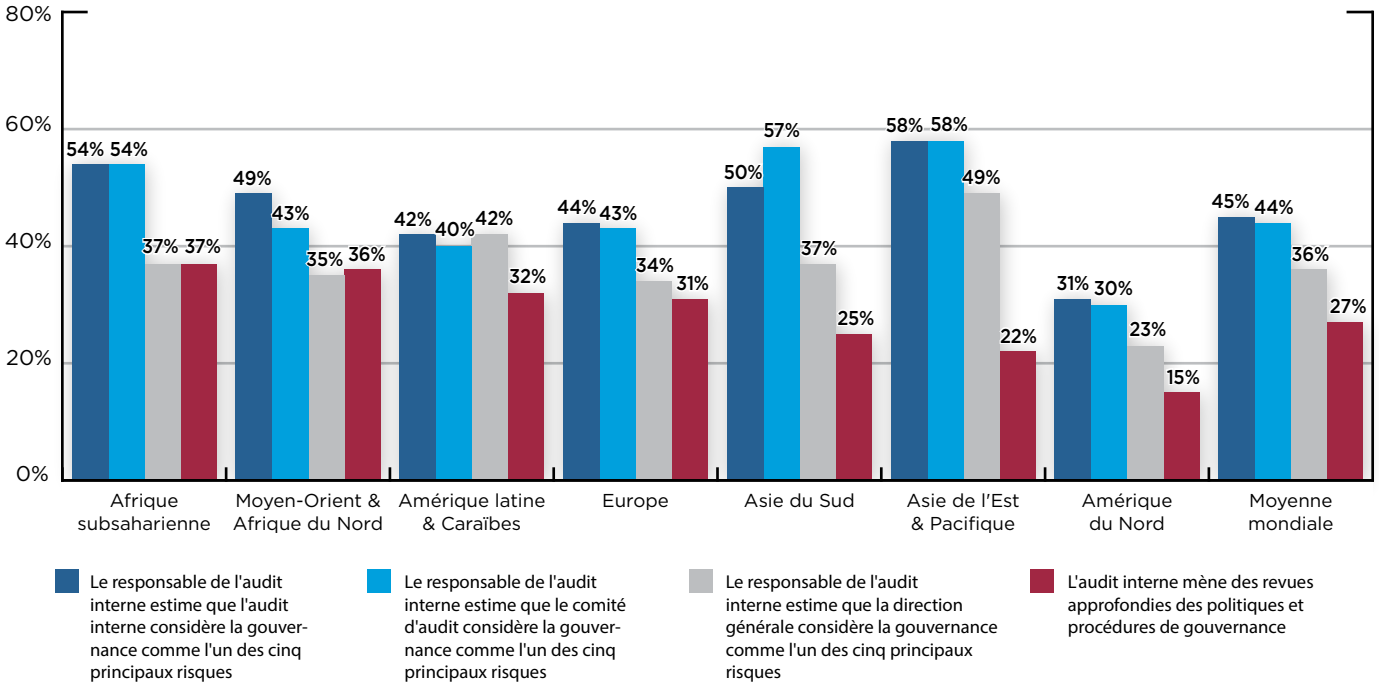
l'existence de cette directive avant-gardiste pour une gouvernance efficace, et le caractère obligatoire de sa mise en œuvre, il n'est pas surprenant que les auditeurs internes d'Afrique du Sud soient parmi les plus impliqués dans la réalisation d'audits et de revues de la gouvernance. Un contexte similaire prévaut au Japon, où est mis en avant le rôle des « auditeurs d'entreprise », à ne pas confondre avec les auditeurs internes, comme précisé plus haut dans ce rapport.

À l'autre extrémité du spectre, l'Amérique du Nord est la région qui affiche le moins bon score en ce qui concerne l'importance de l'étendue des revues de la gouvernance. Nous supposons que ce résultat s'explique d'une ou de plusieurs des manières suivantes :

- Les responsables de l'audit interne nord-américains peuvent avoir l'impression de bénéficier (ou bénéficier effectivement) d'un soutien moins marqué de la part de la direction générale et du Conseil pour procéder à des revues approfondies de la gouvernance, et traitent donc la gouvernance par « petites touches » dans le cadre d'autres audits de processus métier clés (comme évoqué plus haut).
- Certaines fonctions d'audit interne d'Amérique du Nord peuvent ne pas être suffisamment matures ou suffisamment équipées pour mener des revues approfondies de la gouvernance.
- Pour les organisations qui existent depuis longtemps, les responsables de l'audit interne d'Amérique du Nord suivent généralement une méthode d'audit fondée sur une approche par les risques. S'ils estiment que la gouvernance est en règle générale un domaine à relativement faible risque, ils s'y attarderont moins.

De plus, la figure montre qu'en Amérique du Nord, l'on passe plus de temps sur la gouvernance des systèmes d'information que sur la gouvernance au sens large, probablement parce que les risques sont perçus comme plus élevés dans ce domaine (par exemple, si l'on compare l'incidence des cyberattaques et des failles de sécurité

Figure 6 Risque de gouvernance perçu *vs* revues de la gouvernance par l'audit interne



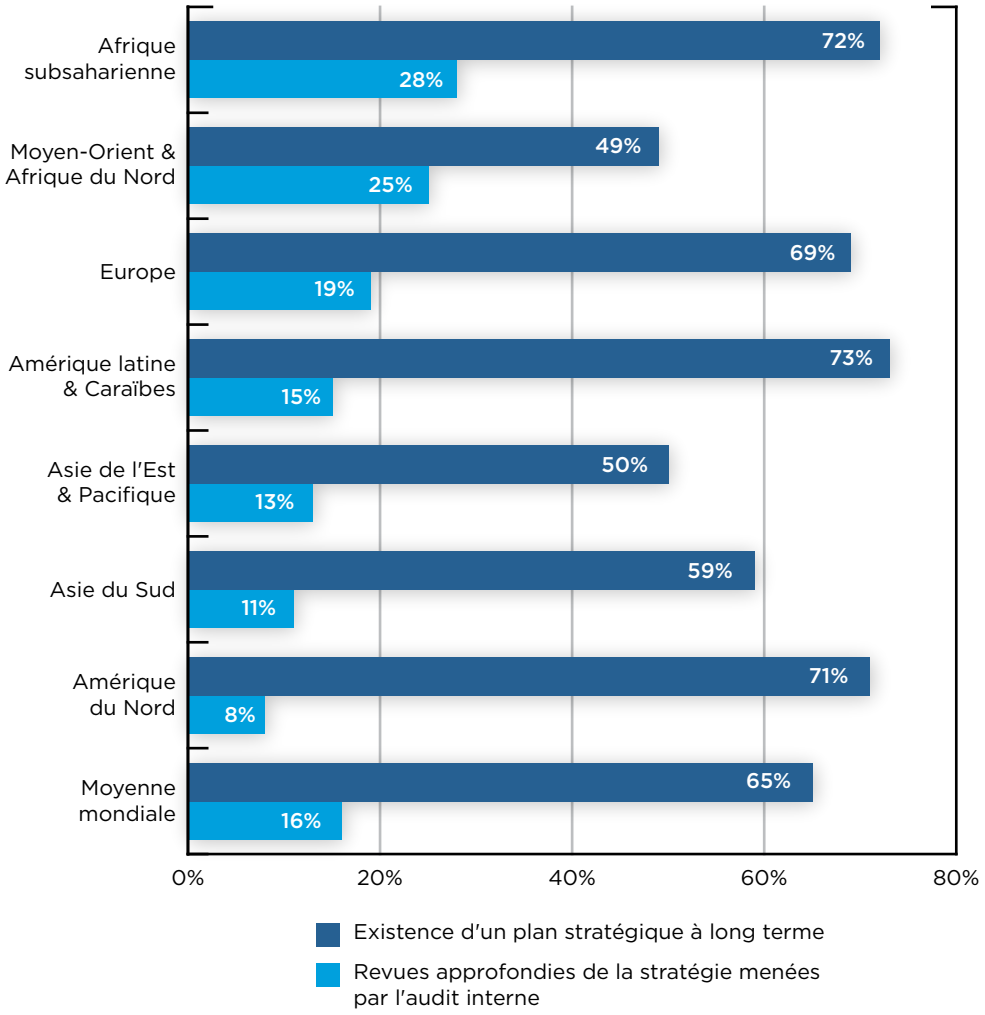
Note : Les responsables de l'audit interne ont dû indiquer si le gouvernement d'entreprise faisait partie des cinq principaux risques pour leur organisation en se plaçant du point de vue de l'audit interne (Q66), du comité d'audit ou d'un organe équivalent (Q64), et de la direction générale (Q65). n = 2 704. Ces réponses ont été comparées à celles de la Q72 : Quelle est l'étendue des revues du gouvernement d'entreprise par votre département d'audit interne ? n = 2 545.

à celle d'une défaillance de l'environnement de contrôle de l'organisation).

Relation entre les revues de la gouvernance et les risques perçus en matière de gouvernance

Dans quelle mesure la perception du risque est-elle corrélée au nombre de revues approfondies de la gouvernance menées ? L'Amérique du Nord est la région affichant le taux de perception des risques en matière de gouvernance le plus bas et, par conséquent, celle qui possède l'activité de revues de la gouvernance la plus faible. Cependant, cette corrélation ne se vérifie pas dans d'autres régions du monde. En effet, bien que la perception de ces risques soit très élevée en Asie de l'Est & Pacifique et en Asie du Sud, ces deux régions présentent contre toute attente l'une des plus faibles activités en matière de revue de la gouvernance (voir **figure 6**).

Figure 7 Existence d'un plan stratégique *vs* réalisation de revues approfondies de la stratégie par l'audit interne



Note : Combinaison des questions 71 et 72. Q71 : Quels sont les documents de gouvernement d'entreprise existant dans votre organisation ? Item : Plan stratégique à long terme pour l'organisation. n = 2 672. Q72 : Quelle est l'étendue des revues du gouvernement d'entreprise par votre département d'audit interne ? Item : Revues du lien entre la stratégie et les performances. n = 2 519.

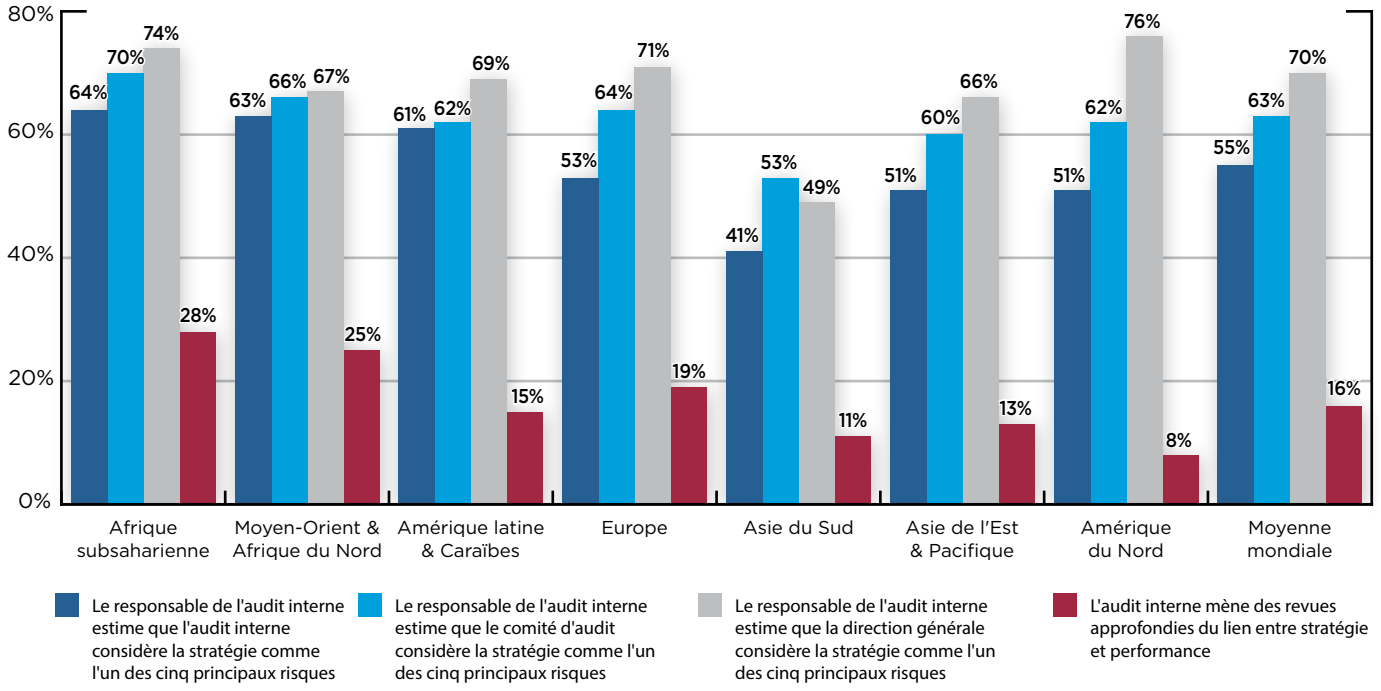
> *Soyez proactif ! Cela ne sert à rien de jouer au médecin légiste et d'autopsier des entreprises en faillite ou de prendre des mesures après coup. Il faut faire entendre sa voix en temps réele.*
>
> — Dr. Leen Paape, RA, RO, CIA, Doyen du Conseil de l'Université de Nyenrode et ancien associé de PwC, Pays-Bas

Existence de plans stratégiques *vs* revues de la stratégie

Il existe un fossé entre la réalisation de revues de la stratégie par l'audit interne et la présence d'un plan stratégique à long terme dans l'organisation. Selon les données de l'enquête du CBOK, même si environ 50 % ou plus des organisations participant à l'enquête possèdent un plan stratégique à long terme, l'audit interne ne réalise des revues de la stratégie que dans 11 % des cas seulement en Asie du Sud et, au mieux, dans 28 % des cas en Afrique subsaharienne (voir **figure 7**). L'Afrique subsaharienne et le Moyen-Orient & Afrique du Nord ont les niveaux d'activité les plus élevés en matière de revues du lien entre stratégie et performances, de même que pour les revues de la gouvernance en général.

Le résultat le plus surprenant concerne l'Amérique du Nord. Dans cette région, en moyenne 71 % des personnes interrogées font état de l'existence d'un plan stratégique à long terme dans l'organisation, mais à peine 8 % des auditeurs internes déclarent procéder à la revue de ce plan. Pour expliquer cet écart nous émettons l'hypothèse que : les auditeurs internes effectuent ces revues par « petites touches » plutôt que de manière exhaustive ; les organisations ont des fonctions d'audit interne immatures ou inexpérimentées qui ne se considèrent pas suffisamment soutenues ou n'ont pas suffisamment confiance en elles pour réaliser de telles revues stratégiques ; il est également possible que les risques stratégiques se voient accorder une priorité moindre car ils ne sont pas perçus comme un sujet de préoccupation.

Figure 8 **Risques stratégiques perçus *vs* revues de la stratégie par l'audit interne**



Note : Les responsables de l'audit interne ont dû indiquer si les risques stratégiques faisaient partie des cinq principaux risques pour leur organisation en se plaçant du point de vue de l'audit interne (Q66), du comité d'audit ou d'un organe équivalent (Q64), et de la direction générale (Q65). n = 2 704. Ces réponses ont été comparées à celles de la Q72 : Quelle est l'étendue des revues du lien entre la stratégie et les performances par votre département d'audit interne ? n = 2 519.

Relation entre les revues de la stratégie et la perception des risques stratégiques

À travers le monde, l'audit interne semble agir davantage sur les indicateurs de risque découlant de faiblesses réelles ou perçues du contrôle interne relatif au reporting financier plutôt que sur ceux liés aux facteurs de performance stratégique et de risque opérationnel. Ce phénomène se produit même lorsque l'audit interne reconnaît l'importance des risques stratégiques et estime que la direction générale et le Conseil y accordent également une attention toute particulière.

Comme illustré dans la **figure 8**, 55 % des participants en moyenne, tous pays confondus, déclarent que l'audit interne considère les risques stratégiques comme l'une des cinq principales catégories de risques pour l'année à venir. La proportion est encore plus élevée lorsque les participants sont interrogés sur l'opinion des comités d'audit (63 %) et de la direction générale (70 %). Au regard d'une perception si élevée des risques stratégiques, le niveau d'activité de l'audit interne apparaît bien faible en comparaison.

Comme relevé plus haut, les indicateurs de reporting financier sont par définition historiques et tournés vers le passé, il s'agit donc d'indicateurs retardés *(lagging indicators)*. Par conséquent, nous pensons que l'implication croissante de l'audit interne dans les revues et audits de la gouvernance réorientera l'attention de la profession vers les indicateurs de risque et de performance liés à la mise en œuvre de la stratégie (indicateurs avancés ou *leading indicators*) dans les années à venir.

6 Comment auditer la culture d'une organisation ?

S'intéresser aux contrôles des compétences et aux contrôles liés aux comportements

La culture de l'organisation et l'« exemplarité au plus haut niveau » jouent un rôle significatif dans le niveau d'implication de l'audit interne en matière de revue de la gouvernance et de sa valeur ajoutée en la matière.

Le président et CEO de l'IIA, Richard Chambers, s'est penché sur la culture de l'organisation dans sa présentation intitulée « When Culture Is the Culprit » *(Quand la culture est coupable)* lors de l'édition 2016 de la conférence GAM (General Audit Management). Il y explique que l'audit interne peut s'intéresser à la fois aux contrôles des compétences et aux contrôles des comportements lorsqu'il évalue la culture de l'organisation. Par analogie, cette description s'applique également à l'audit de la gouvernance de l'organisation (Culture de l'organisation, 2015, *Chartered Institute of Internal Auditors,* https://www.iia.org.uk).

Il existe des contrôles des compétences à auditer pour aider à améliorer la gouvernance :

- Code de déontologie/conduite
- Politiques et procédures en matière de ressources humaines
- Autres politiques, règles et procédures définies
- Structure organisationnelle
- Rôles définis, responsabilités, et niveaux d'autorisation

L'évaluation de ces contrôles est tout à fait dans les cordes des auditeurs internes, et de nombreuses fonctions d'audit interne réalisent couramment ce type de mission. Ainsi, il est souvent assez simple pour l'audit interne d'apporter une plus-value aux processus de gouvernance à travers l'évaluation de ces aspects. Cependant, la difficulté survient lorsqu'un jugement significatif doit être exercé lors de l'audit des contrôles liés aux comportements (Culture de l'organisation, 2015, *Chartered Institute of Internal Auditors).*

> ***Point de vue***
>
> « Une culture défaillante conduit à une situation désastreuse pour l'organisation. »
>
> *— N. G. Shankar, FCA, CIA, groupe AdityaBirla, Inde*

Il est tout particulièrement intéressant d'attirer l'attention du lecteur sur une observation de feu Peter Drucker, expert du management mondialement reconnu : *« La culture ne fait qu'une bouchée de la stratégie ».* Peu importe la qualité de la conception de la stratégie, si la culture de l'organisation n'est ni saine, ni positive, ni considérée comme un soutien à la stratégie, vos efforts risquent de ne pas porter leurs fruits. En effet, de nombreux dirigeants ont sous-estimé le pouvoir de la culture de l'organisation et ont échoué à mettre en œuvre leur stratégie car ils en ont négligé l'importance et l'impact. L'opposition « stratégie

vs culture » pose un faux dilemme ; il ne s'agit pas de choisir entre l'un et l'autre. Au contraire, il est absolument vital que la culture et la stratégie soient alignées et travaillent main dans la main. Ainsi, si une organisation propose une nouvelle stratégie qui s'écarte du mode de fonctionnement habituel, les collaborateurs devront faire évoluer drastiquement leurs comportements et leurs schémas mentaux pour mettre cette stratégie en action.

Par son trait d'humour, Drucker voulait simplement dire qu'il ne faut pas ignorer la culture ou la considérer comme acquise. En revanche, il faut en tenir compte dans sa planification, reconnaître sa valeur en tant que moteur et levier d'action, et la mettre en œuvre, notamment lors de l'audit des structures, processus et pratiques de gouvernance.

La culture englobe de nombreux aspects intangibles, notamment les contrôles liés aux comportements. Parmi les contrôles liés aux comportements à auditer pour aider à améliorer la gouvernance, citons :

- La compétence, la philosophie et le style de management de la direction générale et du Conseil
- La confiance mutuelle et l'ouverture
- Un leadership fort et une vision percutante
- Des attentes élevées en termes de performances et de qualité
- Des valeurs et des connaissances partagées
- Des normes déontologiques élevées

Il s'agit de domaines que la plupart des auditeurs internes ne sont pas habitués à évaluer et pour lesquels la formation et les outils formels sont plus rares.

Les risques relatifs à la culture et les trois lignes de maîtrise

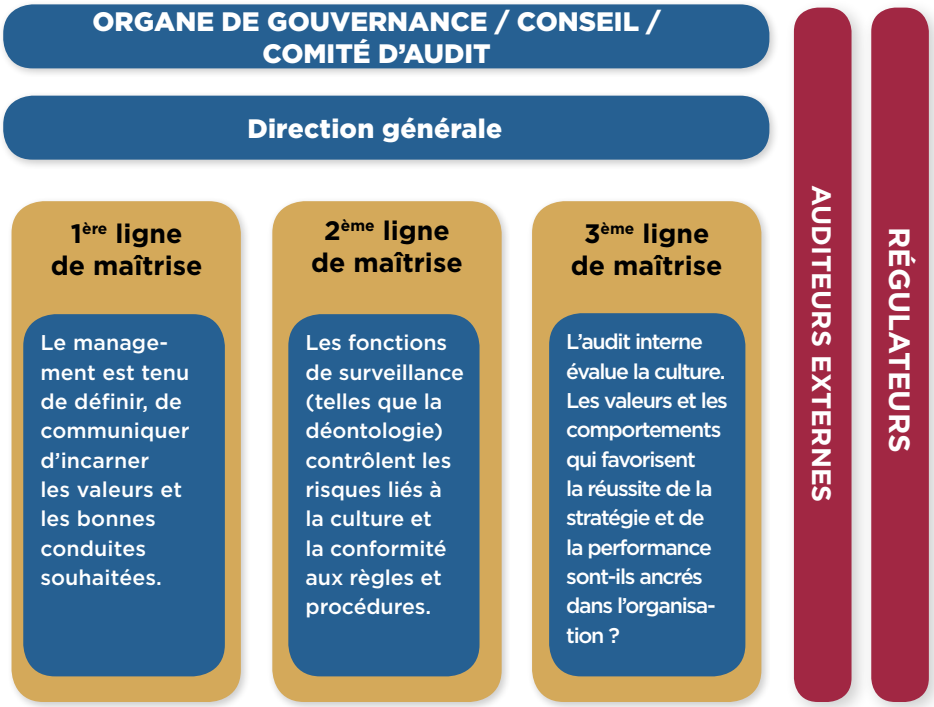
L'audit interne joue un rôle tout à fait crucial dans le maintien de la troisième ligne de maîtrise en ce qui concerne l'évaluation de la culture de gouvernance et l'appréciation de la manière dont les valeurs et les comportements favorisant la réussite de la stratégie et de la performance sont ancrés dans l'organisation. Les fonctions de surveillance (telles que la déontologie) contrôlent les risques liés à la culture. Parmi les autres fonctions de la deuxième ligne, on peut citer la conformité, la gestion des risques, les fonctions QHSE (qualité, hygiène, santé environnement) etc. La **figure 9** présente le modèle des trois lignes de maîtrise appliqué aux risques relatifs à la culture.

Il existe une alternative au modèle des trois lignes de maîtrise : le modèle des cinq lignes de maîtrise, avec en première ligne, l'exemplarité de l'organisation, en deuxième ligne les activités de gestion des unités opérationnelles et des propriétaires de processus, en troisième ligne les fonctions de conformité et de gestion indépendante des risques, en quatrième ligne l'audit interne, et en cinquième ligne la direction générale et la supervision des risques par le Conseil. *Source :* « Applying the Five Lines of Defense in Managing Risk » (Protiviti, *The Bulletin,* 5e volume, 4e édition, 2013).

Remarque sur la façon de remédier à une culture nocive

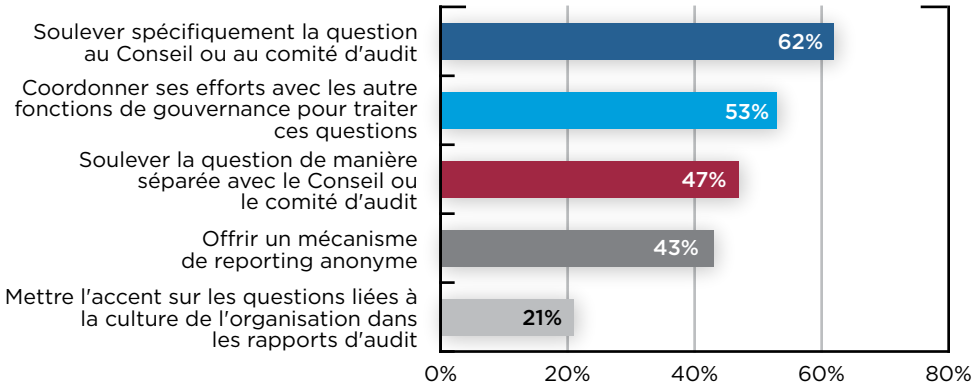
Il est des moments où il devient urgent de se pencher sur la culture, lorsque celle-ci se révèle nocive. Dans le cadre de l'édition 2016 de l'enquête *« Pulse of Internal Audit »* en Amérique du Nord, il a été demandé aux responsables de l'audit interne comment ils remédieraient à une culture « nocive » dans leur organisation.

Figure 9 **Le modèle des trois lignes de maîtrise, adapté pour mettre l'accent sur les risques relatifs à la culture**



Note : Cette figure est tirée de la présentation *« When Culture Is the Culprit »* faite par le président et CEO de l'IIA, Richard Chambers, lors de la conférence GAM *(General Audit Management)* 2016 de l'IIA à Dallas, au Texas. La figure est une adaptation du modèle des trois lignes de maîtrise issu de la Prise de position de l'IIA intitulée *Les trois lignes de maîtrise pour une gestion des risques et un contrôle efficaces* (janvier 2013), qui a été développé à partir de la prise de position ECIIA/FERMA sur la 8e directive de l'UE relative au droit des sociétés, article 41.

Figure 10 **Méthodes efficaces pour remédier à une culture nocive**



Note : Tiré de l'enquête **« Pulse of Internal Audit »** 2016 en Amérique du Nord (The IIA, mars 2016), page 14. Q12 : Notez l'efficacité des méthodes suivantes pour remédier à une culture nocive dans l'organisation. Pour des raisons d'arrondi, le total peut parfois différer de 100 %. La figure montre ceux qui ont considéré la méthode comme « très ou extrêmement » efficace. n = 206.

L'option plébiscitée dans cette situation est de « soulever spécifiquement la question au Conseil ou au comité d'audit ». Parmi les participants, 62 % pensent qu'il s'agit d'une manière extrêmement efficace de remédier à une culture nocive. La solution de « mettre l'accent sur les questions liées à la culture de l'organisation dans les rapports d'audit » affiche le score le plus faible (21 %), ce qui laisse penser que, dans un contexte particulièrement délétère, les problèmes seront traités au plus haut niveau plutôt que par les procédures habituelles d'audit (voir **figure 10**).

Stratégies pour traiter les questions liées à la culture

En fin de compte, il est important d'impliquer chacun et de fixer des attentes appropriées en matière d'audit de la gouvernance. Pour y parvenir, nous recommandons de commencer par franchir ces étapes :

- Communiquer avec les membres de la direction générale pour connaître leur point de vue sur la culture de la gouvernance.
- Développer avec le comité d'audit une relation de confiance qui autorise la subjectivité et l'exercice du jugement.
- Trouver un ambassadeur qui soutienne l'audit de la culture de gouvernance de l'organisation.
- Définir les rôles que peut jouer l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance de l'organisation.
- Envisager d'intégrer la culture d'audit de la gouvernance dans la charte de l'audit interne.

Nous sommes convaincus que si ces mesures sont prises, l'audit interne sera nettement plus à même de se lancer dans l'audit de l'efficacité de la gouvernance, ce qui permettra de prévenir les manquements à la gouvernance et contribuera à l'amélioration de la performance stratégique de l'organisation. (Cette section est adaptée de la présentation *« When Culture Is the Culprit »,* GAM 2016, Chambers).

7 Comment l'audit interne peut-il surmonter les obstacles potentiels aux missions relatives à la gouvernance et à la stratégie ?

Coup d'œil sur le positionnement de l'audit interne, le soutien du Conseil et l'impact réglementaire

Les auditeurs internes devraient réfléchir à la manière dont ils peuvent surmonter les obstacles qu'ils rencontreront probablement lorsqu'ils s'engageront dans des revues ou des audits de la gouvernance ou de la stratégie dans leur organisation. Il se peut que les fonctions d'audit interne éprouvent des difficultés à trouver le bon équilibre entre les différentes exigences des *Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne* de l'IIA (les *Normes*), les objectifs concrètement atteignables, et les besoins du Conseil et de la direction générale. Cette section couvre les conditions et les stratégies qui peuvent aider l'audit interne à s'investir dans la gouvernance :

- Positionnement de l'audit interne
- Soutien du Conseil, comité d'audit et chartes
- Réglementation ou obligation légale concernant l'audit interne

Positionnement de l'audit nterne

En raison des crises récentes et des tendances qui se dessinent, l'audit interne est devenu un élément essentiel de la structure de l'organisation. De nombreuses organisations déclarent que l'audit interne a pour mission d'épauler l'organisation dans l'atteinte de ses objectifs et la maîtrise de ses risques. Cependant, une fois que l'audit interne est en place, comment l'organisation réagit-elle vis-à-vis de la raison d'être de cette fonction ? Pour assumer ses responsabilités, l'audit interne doit être positionné au sein de la structure de gouvernance de telle sorte qu'il puisse communiquer efficacement avec la direction générale et le Conseil, et leur fournir des services à valeur ajoutée. L'audit interne doit également être considéré comme indépendant et objectif

Point de vue

« Orienter progressivement ses activités vers la stratégie, le système de gouvernance et la culture de l'organisation, voilà la clé de la réussite à l'avenir – c'est un défi à relever mais le jeu en vaut la chandelle ! Il peut s'agir d'un numéro d'équilibriste, mais si les relations tissées avec le Conseil sont solides et qu'il règne une atmosphère de confiance et de crédibilité dans l'organisation, ces efforts et ces démarches seront bien plus facilement acceptées et soutenues par les parties prenantes. »

— Angela Witzany, CIA, QIAL, CRMA, responsable de l'audit interne, Sparkassen Versicherung AG

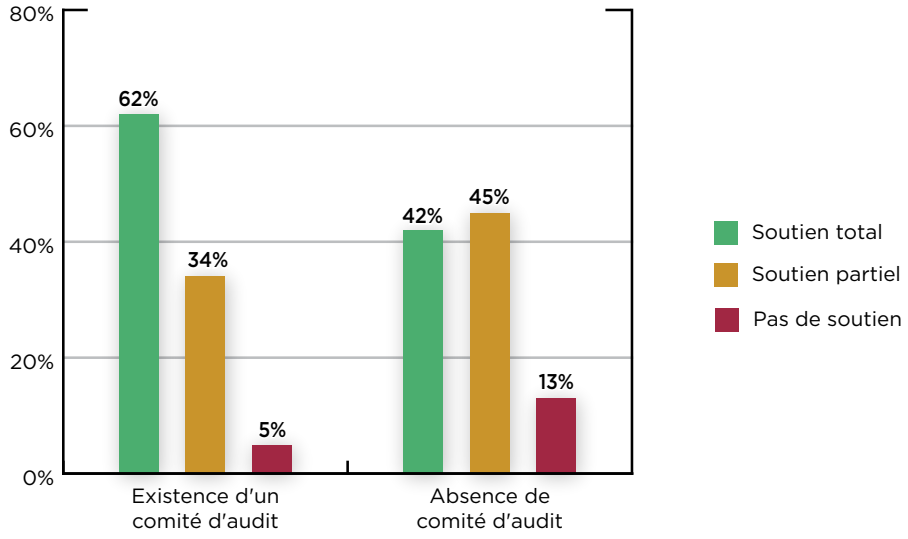
afin de pouvoir, si nécessaire, fournir des informations sensibles et de proposer des orientations au sujet des politiques de l'organisation. Toutefois, acquérir une telle place au sein de l'organisation suppose de remporter l'adhésion. Pour ce faire, le responsable de l'audit interne devrait être fonctionnellement rattaché au Conseil et administrativement rattaché à la direction générale. En l'absence d'une telle structure, l'audit interne risque de ne pas être réellement indépendant et objectif, et donc, de ne pas être en mesure de réaliser les missions nécessaires à propos des processus de gouvernance et de stratégie de l'organisation (Gramling *et al.,* 2013).

Les résultats de l'enquête 2015 du CBOK sur la pratique de l'audit interne rejoignent le *Cadre de référence international des pratiques professionnelles* (CRIPP). Au total, 72 % des auditeurs internes dans le monde indiquent que le responsable de l'audit interne de leur organisation est rattaché sur le plan fonctionnel au comité d'audit (ou organe équivalent) ou à un Conseil d'administration. En outre, 75 % d'entre eux déclarent que le responsable de l'audit interne de leur organisation est rattaché sur le plan administratif au Directeur général, président-directeur général ou au comité d'audit / Conseil d'administration. Les organisations qui ont un comité d'audit s'impliquent davantage dans des revues de la gouvernance que les organisations qui n'en possèdent pas.

Soutien du Conseil, comité d'audit et chartes

Le positionnement de l'audit interne au sein de l'organisation est important, mais ce n'est qu'un premier pas en faveur de l'efficacité de l'audit interne. Un comité d'audit efficace contribue également à un système de pouvoirs et de contrepouvoirs. Malheureusement, l'établissement d'un comité d'audit dans une organisation

Figure 11 Perception du soutien du Conseil aux revues de la gouvernance



Note : Q67 : À votre avis, à quel point le Conseil (ou un organe équivalent) soutient-il la revue des politiques et procédures de gouvernement d'entreprise par l'audit interne ? Responsables de l'audit interne uniquement pour la Q78 : Existe-t-il un comité d'audit ou un organe équivalent au sein de votre organisation ? n = 2 533.

> *Je travaille pour une organisation assez récente. Cela m'a permis de m'investir dès le départ dans une communication forte avec la direction et l'organe de gouvernance, de bien positionner la fonction d'audit interne dans l'organisation, et d'instaurer une relation de confiance avec la direction et l'organe de gouvernance. Ainsi, j'ai pu surmonter les obstacles potentiels et obtenir le soutien requis pour mener un audit de la gouvernance.*

— Lesedi Lesetedi, CIA, QIAL, responsable de l'audit interne, Université internationale de sciences et de technologies, Botswana

pour laquelle la culture ou le régulateur ne l'exigent pas peut constituer un défi pour l'audit interne.

Cependant, les organisations qui possèdent des fonctions d'audit interne matures sont plus susceptibles de bénéficier d'un soutien fort de la part du Conseil et de l'engagement du comité d'audit pour effectuer leurs audits de gouvernance (voir **figure 11**). De plus, les fonctions d'audit interne plus matures sont davantage susceptibles de posséder des chartes efficaces qui font état de la nécessité de procéder à des revues de la gouvernance.

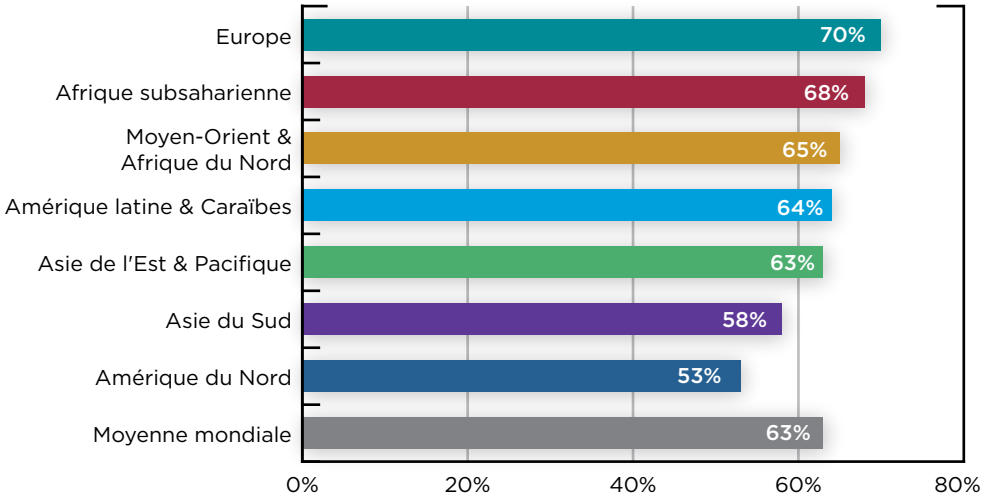
Réglementation ou obligation légale concernant l'audit interne

Concernant l'existence d'une obligation légale concernant l'audit interne, une remarquable similarité se dessine dans les moyennes régionales. Entre 63 % et 70 % des personnes interrogées déclarent que la fonction d'audit interne est une obligation légale (voir **figure 12**). Les deux régions qui affichent les scores les plus faibles à cette question sont l'Amérique du Nord (53 %) et l'Asie du Sud (58 %). Il est clair que, dans les secteurs où l'audit interne est une obligation légale et où il existe un comité d'audit, l'on peut s'attendre à ce que les audits ou les revues de la gouvernance soient promus ou soutenus.

Cependant, il est important de noter que le secteur privé est bien en deçà de la moyenne dans ce domaine (29 % contre 63 %) (voir **figure 13**). Seule une organisation du secteur privé sur trois indique un mandat explicite requérant l'existence d'une fonction d'audit interne. Les organisations du secteur public gèrent par définition les deniers publics et sont tenues d'agir dans l'intérêt général avec un accent mis sur le sens du service et les résultats plutôt que sur la maximisation du profit. Par conséquent, leur engagement en faveur de la transparence et du devoir de rendre compte est souvent entériné par la loi ou par une charte qui a présidé à leur création. Dans de tels cas, l'audit interne en vient naturellement à jouer un rôle essentiel pour promouvoir le mandat de l'organisation et se trouve impliqué dans des audits et des revues de la gouvernance.

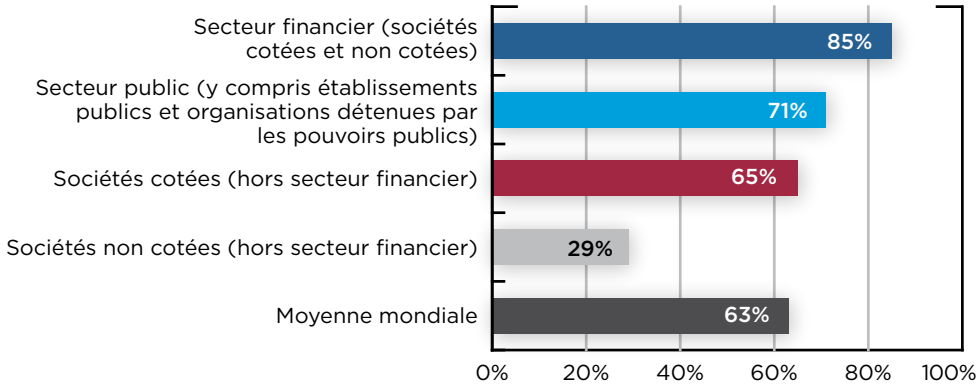
En résumé, la réalisation d'audits et de revues de la gouvernance n'est pas une tâche facile car elle comporte son lot de défis, de freins et d'obstacles à surmonter. En particulier, la fonction d'audit interne et le responsable de l'audit interne doivent évaluer s'ils disposent du positionnement organisationnel, de la stature et de la crédibilité nécessaires pour entreprendre et mener à bien une mission concernant la gouvernance. Dans cette optique, il est très important que le responsable de l'audit interne et la fonction d'audit interne identifient des « ambassadeurs » et qu'ils s'assurent du soutien du Conseil et de la direction générale. L'existence d'une fonction d'audit interne en vertu d'une obligation légale, ainsi que la présence d'un comité d'audit fort et coopératif, peut contribuer à la mise en œuvre des audits et revues de la gouvernance.

Figure 12 **Existence d'une fonction d'audit en vertu d'une obligation légale (par région)**



Note : Q68 : L'existence d'un département d'audit interne dans votre organisation est-elle une obligation légale ? n = 10 668.

Figure 13 **Existence d'une fonction d'audit en vertu d'une obligation légale (par secteur)**



Note : Q68 : L'existence d'un département d'audit interne dans votre organisation est-elle une obligation légale ? n = 10 812.

Conclusion

La promotion et le renforcement de l'efficacité de la gouvernance dans l'organisation sont essentiels pour atteindre les objectifs de performance, de croissance, de compétitivité, de conformité et de durabilité à long terme. Cependant, l'équilibre entre performance et conformité peut s'avérer difficile pour de très nombreuses organisations. Heureusement, l'audit interne est bien positionné pour fournir des services à valeur ajoutée concernant les processus de gouvernance de l'organisation.

Les fonctions d'audit interne qui ne sont pas encore impliquées dans des revues de la gouvernance à l'échelle de l'organisation devraient de préférence entamer cette démarche par « petites touches » – et intégrer progressivement l'évaluation de la structure et des pratiques de gouvernance de leur organisation à leurs missions d'assurance et de conseil portant sur d'autres domaines. En économie comportementale, cette technique est connue sous le nom de stratégie d'incitation douce (*nudge,* « coup de pouce ») (Thaler et Sunstein, 2008). L'audit interne peut aider les comités du Conseil à exercer efficacement leurs responsabilités de supervision et même épauler le Conseil dans l'autoévaluation de sa performance (Ramamoorti, 2011a, 2011b).

En outre, tant l'organe de gouvernance que l'audit interne devraient reconnaître que la culture de l'organisation est un moteur et un levier clé de la réussite de la performance et de résultats concrets de la gouvernance. En règle générale, les processus métier, le contrôle interne et les politiques et procédures sont associés à des contrôles des compétences, tandis que la culture de l'organisation, par définition, se distingue par de nombreux aspects immatériels et comportementaux qui nécessitent des contrôles liés aux comportements. Cependant, l'audit des contrôles des comportements se révèle beaucoup plus complexe à mener. L'audit de la culture de l'organisation peut être réalisé à travers la réalisation missions relatives à la « culture » et à l'« éthique », via des enquêtes ethnographiques conduites à l'échelle mondiale pour prendre le pouls et la température de l'organisation, dans l'optique d'évaluer la santé de sa culture ainsi que son environnement éthique (Ramamoorti & Evans, 2011).

Le positionnement organisationnel, la stature et la crédibilité de la fonction d'audit interne sont aussi indéniablement importants dans le contexte des audits et des revues de la gouvernance. Il est extrêmement important pour les responsables de l'audit interne d'exceller en matière d'intelligence relationnelle et de compétences de communication, et de se montrer enclins à entreprendre et à mener à bien des revues et audits de la gouvernance (Abdolmohammadi *et al.,* 2013; Dittenhofer *et al.,* 2010).

En raison des récents scandales de gouvernance en cascade, l'audit des structures et processus de gouvernance est un thème qui ressurgit dans les organisations du monde entier. Il semble donc inévitable

que les organisations tout comme l'audit interne reconnaissent les attentes de leurs parties prenantes et élargissent progressivement le champ et la gamme de leurs activités. Nous prévoyons notamment que les organisations se détourneront du traditionnel reporting financier rétrospectif et du recours aux audits externes pour adopter une position prospective, davantage tournée vers les données relatives à la performance, aux opérations et à la stratégie, qui renforcera l'implication de l'audit interne en faveur d'un contrôle et d'une supervision de la gouvernance plus efficaces. Le paysage émergent de la gouvernance de demain présente pour l'audit interne de fabuleuses opportunités d'apporter de la valeur à travers la réalisation d'audits et de revues de la gouvernance, l'audit de contrôles des compétences et de contrôles liés aux comportements, notamment axé sur la culture de l'organisation. Ainsi, il promeut et renforce l'efficacité de la gouvernance de l'organisation.

Annexe A

Un retour d'expérience

> *"La gouvernance, c'est avant tout un processus, ce n'est pas simplement un guide."*
>
> — Bismark Rodriguez, CIA, CFSA, CRMA, CCSA, associé d'EY | FSO | Gestion des risques pour les services financiers, bureau du Panama, Panama

Note : Cette annexe résume la manière dont une fonction d'audit interne basée aux Émirats arabes unis (EAU) a innové par des revues de la gouvernance dans une organisation du secteur du pétrole et de l'énergie. Cette étude de cas nous est gracieusement fournie par Aley Raza, CIA, responsable de l'audit interne, Emirates National Oil Company (ENOC), Dubaï.

Point de vue

« En fin de compte, j'ai toujours considéré la gouvernance dans mon organisation comme un voyage au long cours impliquant de nombreux véhicules (les principales parties prenantes, internes comme externes), des conducteurs dédiés (ambassadeurs, comités, propriétaires de politiques), des itinéraires multiples (évaluations, ateliers, organes de benchmarking, boîtes à outils de politique, etc.) et des destinations diverses (étapes majeures/mineures), dont la vocation est de produire d'excellents résultats en matière de gouvernance. »

— Aley Raza, CIA, directeur Éthique et conformité/ responsable de l'audit interne, Dubaï, Émirats arabes unis

Mise en œuvre de revues de la gouvernance dans une grande entreprise pétrolière et énergétique

Quelle que soit l'organisation souhaitant mettre en œuvre des revues de la gouvernance, il est nécessaire de désigner un ambassadeur qui n'est pas forcément le responsable de la conformité ou le secrétaire général. Il peut s'agir du directeur financier ou du responsable de l'audit interne. Ce dernier est normalement bien placé pour assumer ce rôle quand la culture de la gouvernance est encore relativement nouvelle et peu mature, car il est parfaitement familiarisé avec l'environnement de contrôle et les lacunes de gouvernance. Bien sûr, ce rôle d'ambassadeur sera en général bien accueilli au niveau du Conseil car le responsable de l'audit interne doit normalement rendre compte au comité d'audit (et que sa nomination en tant qu'ambassadeur doit avoir reçu l'aval du comité d'audit et du directeur général), ce qui lui facilite grandement la tâche pour améliorer les cadres de contrôle et de gouvernance à l'échelle de l'organisation. Le comité d'audit peut ainsi formellement adopter un programme pilote d'amélioration de la gouvernance au nom du Conseil et fournir des orientations à la direction générale pour qu'elle intègre ce programme à ses processus de contrôle et de gouvernance (avec l'appui du responsable de l'audit interne en tant qu'ambassadeur de la gouvernance à titre

consultatif). Entre-temps, le responsable de l'audit interne peut prendre diverses mesures dans le cadre de ce rôle, notamment :

- mettre en place un comité de pilotage du programme de gouvernance (présidé dans l'idéal par le directeur général et composé du directeur financier, du directeur juridique, du secrétaire général, du responsable de la conformité et du responsable de l'audit interne) et une équipe de projet (sur six à neuf mois), ayant obligation de rendre compte régulièrement au comité d'audit, au comité exécutif et au Conseil, afin de créer une plateforme adaptée et d'instaurer progressivement une culture de la gouvernance ;
- demander à l'équipe de projet de développer un programme d'amélioration de la gouvernance et de le comparer aux bonnes pratiques de gouvernance en interne – cette opération est généralement plus simple pour les entités cotées ou les organisations fortement réglementées ;
- mobiliser l'équipe de projet pour qu'elle mène des évaluations de la gouvernance en s'appuyant sur les lignes directrices / codes / bonnes pratiques de gouvernance existants (l'audit interne devrait faire partie de cette équipe). Il apparaît que la direction générale adoptera d'autant plus cette idée si l'équipe est diversifiée et composée de personnes ayant des rôles et des responsabilités plus larges que l'assurance et l'audit ;
- au début, investir beaucoup de temps et d'efforts dans la sensibilisation, les ateliers pédagogiques et les systémes d'information avant de déployer de nouvelles règles/lignes directrices en matière de gouvernance – cela renforce la crédibilité de la démarche aux yeux des dirigeants car ceux-ci peuvent en voir rapidement les effets bénéfiques et les premiers résultats. Il s'agit par exemple d'ateliers d'accompagnement à l'établissement des comités et des chartes, la définition des rôles et fonctions du responsable de la conformité, l'élaboration des programmes de formation des administrateurs, l'attribution des pouvoirs, la rédaction des codes de déontologie, la création d'un portail ERM ou gouvernance sur les plateformes informatiques pour le partage des connaissance et de boîtes à outils sur l'avancement et l'évaluation de la gouvernance (manuel des administrateurs, etc.) ; Certains de ces outils, que j'ai personnellement déployés dans mon organisation, ont été très bien accueillis. Rappelez-vous de marquer à la fois les étapes majeures et mineures de ce parcours, car c'est cela qui le rend plus stimulant, plus intéressant et plus motivant pour toutes les parties prenantes concernées ;

- enfin, conclure le projet en proposant des orientations en matière de gouvernance (ou un code ou un programme) définissant les responsabilités et les pouvoirs – l'idéal serait d'obtenir l'aval du Conseil à ce stade. Le rôle du responsable de l'audit interne en tant qu'ambassadeur du projet a beau prendre fin à cette étape, il n'empêche qu'il ou elle continuera à être un expert de la gouvernance pour son organisation, ce qui l'aidera sûrement à mener ses missions d'audit interne à l'avenir et à répondre aux exigences du comité d'audit en termes d'assurance ! Le responsable de l'audit interne devrait cependant continuer à siéger à titre consultatif dans un comité de gouvernance ou de conformité et risque.

Annexe B
Références

Abdolmohammadi, M. A., S. Ramamoorti, et G. Sarens. 2013. *Chief Audit Executive (CAE) Strategic Relationships: Building Rapport with the Executive Suite.* Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

Chambers, Richard. 2016. When Culture Is the Culprit. General Audit Management (GAM) Conference presentation. Reproduction autorisée.

Chartered Institute of Internal Auditors. 2015. *Culture and the Role of Internal Audit: Looking Below the Surface.* Consulté à l'adresse suivante : https://www.iia.org.uk/media/598939/0805-iia-culture-report-1-7-14-final.pdf.

Dittenhofer, M. A., S. Ramamoorti, D. E. Ziegenfuss, et R. L. Evans. 2010. *Behavioral Dimensions of Internal Auditing: A Practical Guide to Professional Relationships in Internal Auditing.* Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

Perspectives internationales : Auditer la culture d'une organisation – Examiner, avec rigueur, un concept mou. 2016. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors - trad.IFACI.

Gramling, A. A., M. J. Maletta, A. Schneider, et B. K. Church. 2004. The role of the internal audit function in corporate governance. *Journal of Accounting Literature,* 23: pp. 194-244.

Gramling, A. A., S. Ramamoorti, et D. Street. 2013. Auditing Governance Structures and Processes: An Agenda for Research. Working paper. Kennesaw State University.

Prise de position de l'IIA, *Les trois lignes de maîtrise pour une gestion des risques et un contrôle efficaces.* 2013. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors - trad. IFACI.

Marks, N. 2007. Internal Audits of Governance. *Internal Auditor,* 64(6): pp. 31-32.

Overmyer, C., et N. Purcell. 2010. The quiet revolution: Kaiser's internal audit expands governance role. *Directorship,* 36(5): pp. 44-47.

Protiviti. 2013. Applying the Five Lines of Defense in Managing Risk. *The Bulletin,* 5e volume, 4e édition, 2013.

Enquête « Pulse of the Profession » 2016. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors, Consulté à l'adresse suivante : https://na.theiia.org/services/Pages/Pulse-of-the-Profession-Study.aspx.

Ramamoorti, S. 2011a. Role of Internal Auditing at Board Committee Level. *QFinance: Internal Audit Best Practices,* pp. 43–47. United Kingdom: Bloomsbury Press.

Ramamoorti, S. 2011b. Should Internal Audit Assess Board Performance? *QFinance: Internal Audit Best Practices,* pp. 103–107. United Kingdom: Bloomsbury Press.

Ramamoorti, S., et M. K. Nayar. 2013. The Importance of Information Integrity. *Internal Auditor,* février: 29, 31.

Ramamoorti, S., et R. Luke Evans. 2011. The Corporate Ethics Audit. *Internal Auditor,* août: 25, 27.

Rittenberg, Larry E. 2015. *Interagir avec le comité d'audit : Un pas en avant pour l'audit interne.* Altamonte Springs, FL: Fondation de la recherche de l'IIA - trad.IFACI. 2010, pp. 10-11.

SAICA. 2016. Rapports du comité King sur la gouvernance. Institut sud-africain des comptables agréés (SAICA). https://www.saica.co.za/Technical/LegalandGovernance/King/tabid/2938/language/en-ZA/Default.aspx (Le projet de rapport King IV est également disponible en téléchargement sur ce même site.)

Thaler, Richard H., et Cass R. Sunstein. 2008. *Nudge: Improving Decisions about Health, Wealth, and Happiness.* New Haven, CT: Yale University Press.

À propos des auteurs

Sridhar Ramamoorti, PhD, CIA, CFSA, CGAP, CRMA, ACA, CPA, CFE, CFF, CGMA, CITP, CGFM, MAFF, est professeur associé de comptabilité et administrateur du Centre sur la gouvernance à l'Université d'État de Kennesaw. Il est également fondateur et directeur général de Quetzal GRC LLC, une société de services professionnels spécialisée dans la gouvernance, la gestion des risques, le contrôle et la conformité. Fort d'un parcours mêlant expérience académique et expertise pratique, Sridhar Ramamoorti a enseigné à l'Université de l'Illinois et a travaillé pour Andersen, EY, Grant Thornton et Infogix, Inc. Membre de l'IIA depuis près de 30 ans, il est administrateur de la Fondation pour la recherche de l'IIA et co-président de l'enquête 2010 du CBOK. Il siège également au sein du groupe consultatif permanent du PCAOB (U.S. Public Company Accounting Oversight Board). Auteur de nombreuses publications, il a notamment co-écrit *Audit interne : Activités d'assurance et de conseil,* 3e édition, le manuel de l'IIA sur l'audit interne. Il a également assuré des présentations professionnelles dans 15 pays.

Alan N. Siegfried, MBA, CIA, CISA, CPA, CITP, CBA, CCSA, CFSA, CGAP, CGMA, CRMA, est professeur adjoint d'audit interne de l'Université du Maryland à College Park, où il a effectué son MBA. Il est également fondateur et directeur général de Quetzal GRC LLC, une société de services professionnels spécialisée dans la gouvernance, la gestion des risques, le contrôle et la conformité. Professionnel de l'audit interne aguerri, fort de plus de 30 ans d'expérience, Alan Siegfried a été associé dans deux des quatre Big Four, ainsi que responsable de l'audit de la Banque interaméricaine de développement et de First Maryland Bancorp. Ancien président de l'IIA–Amérique du Nord et membre du *Board of Regents*, il est actuellement membre du Comité chargé des relations avec le monde académique de l'IIA International. Il siège dans plusieurs Conseils d'administration et comités d'audit, notamment à la Mid-Atlantic Farm Credit Bank et à l'UNICEF, et a déjà effectué de nombreuses présentations professionnelles dans plusieurs pays. En 2015, il a été distingué par l'*American Hall of Distinguished Audit Practitioners.*

Équipe du projet

Comité de revue du rapport

Alvin Barnett (Panama)
Sezer Bozkus Kahyaoglu (Turquie)
Daniela Danescu (Pays-Bas)
Steve Jameson (États-Unis)
Vidyadharan Krishnaswamy (Inde)
Aley Raza (Émirats arabes unis)

Remerciements

Selma Kuurstra mérite tous nos remerciements pour avoir géré avec brio le calendrier du projet et avoir transféré avec diligence les commentaires des réviseurs. Nous aimerions en particulier exprimer toute notre gratitude à Deborah Poulalion, Susan Hunt et Lee Ann Campbell pour leur relecture attentive et minutieuse des premières versions de ce rapport, qui a permis de l'améliorer grandement, tant sur le fond que la forme. Enfin, nous sommes reconnaissants aux réviseurs de leurs suggestions et à Aley Raza dpour son retour d'expérience.

Parrainage

La Fondation de la recherche de l'IIA est reconnaissante à l'entreprise Raytheon d'avoir parrainé le présent rapport.

Dédicace

À la mémoire de
Mortimer A. Dittenhofer

« Mortimer l'Immortel »
1914–2016

Un pionnier de l'audit interne incroyablement prolifique

qui a continué d'apporter une contribution significative à la profession à plus de 90 ans.

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 et Kayla Manning
Rédactrice en chef : Lee Ann Campbell

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.

Contacts

The Institute of Internal Auditors (siège mondial)
247 Maitland Avenue
Altamonte Springs, Floride 32701-4201, États-Unis

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 #2016-0423

Vos dons ont un impact

Les rapports 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