

Guide Pratique

INDÉPENDANCE ET OBJECTIVITÉ

OCTOBRE 2011

SOMMAIRE

Résumé	4
Introduction	6
Lignes directrices relatives à l'indépendance et à l'objectivité	7
Indépendance et objectivité : quels liens ?	9
Indépendance	10
Objectivité	14
Considérations quant aux missions d'assurance et de conseil	19
Mobilité interne : quels risques pour l'audit interne ?	20
Référentiels d'évaluation de l'indépendance et de l'objectivité	22
Auteurs, contributeurs, réviseurs	27
Annexe	28

ISBN : 978-2-915-41-2

Toute représentation ou reproduction, intégrale ou partielle, faite sans le consentement de l'auteur, ou de ses ayants droits, ou ayants cause, est illicite (loi du 11 mars 1957, alinéa 1er de l'article 40). Cette représentation ou reproduction, par quelque procédé que ce soit, constituerait une contrefaçon sanctionnée par les articles 425 et suivants du Code Pénal.

RÉSUMÉ

L'indépendance et l'objectivité, qui ont toujours été essentielles pour les auditeurs internes, jouent un rôle de plus en plus important et font partie des défis, auxquels l'audit interne doit faire face dans une conjoncture en constante évolution. Un nombre de plus en plus important de parties prenantes, aussi bien internes qu'externes, exigent plus de transparence, de divulgations, de services rendus par l'audit interne, de professionnalisme, une meilleure coordination entre les auditeurs internes et externes, plus de responsabilités et de devoir de rendre compte de la part des professionnels de l'audit interne. Ce guide pratique a été rédigé pour répondre à ces évolutions et à ces attentes.

Il existe de nombreux prestataires d'assurance dans l'organisation, tels que les opérationnels, les cadres dirigeants, les équipes en charge de l'assurance qualité, de la santé et de la sécurité, de la conformité et de la gestion des risques. L'audit interne se différencie des autres prestataires d'assurance interne par l'obligation de respecter des normes professionnelles et un Code de Déontologie qui requièrent indépendance et objectivité.

Commentaire IFACI

Parmi les différents prestataires internes ou externes pouvant fournir une assurance sur la conformité et l'efficacité des dispositifs d'une organisation, l'audit interne se distingue par son indépendance par rapport aux activités contrôlées. En effet, le positionnement au plus haut niveau de l'organisation donne à l'audit interne une vue d'ensemble des processus et des risques, tout en étant un interlocuteur privilégié des instances dirigeantes.

De plus, les Normes requièrent une large autonomie et une liberté d'accès à l'ensemble de l'organisation, qui ne peuvent être obtenues :

- que si les exigences du CRIPP sont comprises et agréées par les organes dirigeants,
- sans que les buts de l'audit interne ne soient partagés par l'ensemble du management.

De plus, l'objectivité est un critère déterminant que les auditeurs externes utilisent pour savoir s'ils peuvent se fier aux travaux de l'audit interne. Comme précisé dans la norme ISA 610 - *Utilisation des travaux des auditeurs internes*¹ et *The international standard on auditing* publiés par l'IAASB et l'IFAC, les auditeurs externes doivent avant tout et principalement évaluer le degré d'objectivité de l'audit interne, son niveau de compétence et la qualité de la planification, de la réalisation et de l'évaluation de l'audit interne.

L'indépendance et l'objectivité font partie intégrante des lignes directrices obligatoires du *Cadre de Référence Internationale des Pratiques Professionnelles de l'audit interne (CRIPP)*. L'utilisation de ces termes commence dès la définition de l'audit interne, qui dispose que « l'audit interne est une activité **indépendante** et **objective** qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée ». L'objectivité est également l'un des quatre principes clé du Code de Déontologie de l'IIA qui définit les règles de conduite aidant à la mise en œuvre de ces principes. Le Code s'applique aussi bien aux organisations qu'aux personnes qui réalisent ces activités d'audit interne. Les normes 1100 – Indépendance et objectivité, 1110 – Indépendance dans l'organisation, 1120 – Objectivité individuelle, et 1130 – Atteinte à l'indépendance ou à l'objectivité, mettent en évidence les conditions particulières requises pour l'activité d'audit interne et les professionnels de l'audit interne. Tous les auditeurs

¹ émis par l'International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC).

internes devraient régulièrement s'assurer de leur bonne compréhension de ces lignes de conduite.

Commentaire IFACI

Si les règles de conduite du Code de Déontologie et plus particulièrement le principe d'objectivité s'appliquent effectivement à chaque auditeur interne, le responsable de l'audit interne a un rôle clé pour faciliter la compréhension de la portée de ces principes au sein de son service et dans toute l'organisation. Il doit également être vigilant pour identifier en amont les risques d'atteinte à l'indépendance et l'objectivité. C'est en étant à l'écoute de son équipe et de ses parties prenantes qu'il pourra adopter des solutions efficaces.

Ce guide pratique reflète les Normes Internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne de l'IIA (ci-après les « Normes » relatives à l'indépendance et à l'objectivité ainsi que les modalités pratiques d'application). Il prend également en considération la confusion fréquente liée au fait que les termes « indépendance » et « objectivité » sont souvent utilisés l'un à la place de l'autre. Bien que l'indépendance et l'objectivité soient liées, elles ont des caractéristiques différentes. Assurer à la fois l'indépendance et l'objectivité des auditeurs nécessite des actions et des précautions spécifiques.

Ce guide met également en évidence des activités qui contribuent aussi bien à l'indépendance et à l'objectivité, et traite des différents facteurs qui peuvent les affecter. Il aborde plusieurs types de menaces (maîtrisables ou non) et les considérations relatives aux activités d'assurance et aux activités de conseil.

Les référentiels d'évaluation et de gestion de l'indépendance et de l'objectivité présentés peuvent être utilisés par les auditeurs internes pour assurer la promotion de

l'indépendance et de l'objectivité dans leurs organisations et pour les maintenir.

Les principaux éléments d'information concernant l'indépendance et l'objectivité sont :

- Leur définition ainsi que les lignes directrices associées du CRIPP.
- Les facteurs qui affectent l'indépendance, tels que le rattachement hiérarchique de l'audit interne, l'accès à l'information, la maîtrise du périmètre d'audit interne et du contenu des communications de l'audit interne ainsi que la surveillance exercée par les organes de gouvernance et leur implication.
- Les activités nécessaires à l'indépendance telles que le positionnement adéquat au sein de l'organisation, un système de gouvernance robuste, les méthodes de recrutement (y compris la sous-traitance si nécessaire) et la portée de la charte de l'audit interne.
- Les facteurs qui menacent l'objectivité tels que la pression sociale, les intérêts économiques, les relations personnelles, la familiarité, les préjugés culturels ou autres, l'absence d'autocritique, ou encore l'intimidation et les plaidoyers.
- La maîtrise des atteintes à l'objectivité par des pratiques adaptées en matière de part variable de la rémunération, de constitution des équipes, de mobilité, de formations, de supervision et de revues qualité, de recrutement et de recours à la sous-traitance.
- Les enjeux liés à l'objectivité et les considérations relatives aux missions d'assurance et aux missions de conseil.
- Un processus de gestion des risques d'atteinte à l'indépendance et à l'objectivité ainsi que les référentiels d'évaluation de l'indépendance et de l'objectivité au niveau individuel, d'une mission, du service, de l'organisation et au plan professionnel.

INTRODUCTION

Dans le cadre de l'amélioration de la gouvernance, les auditeurs internes sont amenés à relever de nombreux défis et à saisir de nouvelles opportunités, notamment un usage croissant et omniprésent des systèmes d'information, la nécessité constante d'actualiser leurs compétences, l'appartenance à des structures de moins en moins hiérarchisées, des demandes de services sur un périmètre de plus en plus large, ainsi qu'une concurrence et une globalisation croissantes. Les auditeurs internes développent de nouvelles stratégies pour répondre à ces défis et deviennent davantage proactifs en offrant des services de plus en plus diversifiés et en modifiant, par ailleurs, le modèle de l'audit interne. Ceci crée à son tour de nouveaux défis en matière de gestion de l'indépendance et de l'objectivité.

Les auditeurs internes, employés de l'organisation, évaluent la performance du management et des activités de l'organisation. Dans le même temps, le management s'appuie sur les auditeurs internes pour des activités de conseil et incorpore les recommandations de l'audit interne dans la réorganisation des processus opérationnels. Le fait que l'auditeur interne soit un salarié de l'entreprise, l'importance croissante des activités d'audit interne et l'accroissement constant de la demande d'activités de conseil à l'égard de l'audit interne conduisent à se préoccuper de plus en plus de l'indépendance et de l'objectivité de l'auditeur interne.

Commentaire IFACI

Le recours à un prestataire externe n'est pas en soi une réponse à la question de l'indépendance de l'audit interne. Un salarié de l'entreprise (rappelons que c'est la majorité des acteurs de l'audit interne) est indépendant du fait de son rattachement et du respect d'un certain nombre d'exigences du CRIPP rappelées dans ce guide pratique au paragraphe « Les facteurs affectant l'indépendance ».

Le rôle accru joué par les auditeurs internes dans la gouvernance et les activités relatives à la gestion des risques engendrent de nouveaux défis pour gérer l'indépendance et l'objectivité. La prise de position de l'IIA sur « Le Rôle de l'audit interne dans le management des risques de l'entreprise » illustre très clairement l'étendue des rôles de l'audit interne ainsi que les garde-fous nécessaires pour maîtriser les atteintes à l'objectivité et à l'indépendance de l'audit interne.

Face à l'augmentation de la taille et de l'influence des organisations, aussi bien publiques que privées, dans le monde, la société requiert une plus grande responsabilisation de leur part. Cette orientation vers le devoir de rendre compte conduit à prêter une plus grande attention aux activités de l'audit interne, en les considérant comme l'une des pierres angulaires des systèmes de gouvernance et, dans certains pays, a pour conséquence l'exigence d'avoir une fonction d'audit interne.

Le but de ce guide pratique est de :

- mettre en évidence les lignes directrices de l'IIA relatives à l'indépendance et à l'objectivité ;
- discuter des aspects susceptibles de créer des confusions entre l'indépendance et l'objectivité ;
- identifier les activités qui contribuent à l'indépendance et à l'objectivité ;
- prendre en considération différents aspects et défis potentiels liés à l'indépendance et à l'objectivité ;
- fournir des référentiels pour gérer l'indépendance et l'objectivité.

LIGNES DIRECTRICES RELATIVES À L'INDÉPENDANCE ET À L'OBJECTIVITÉ

Le CRIPP fournit des lignes directrices en matière d'indépendance et d'objectivité dans plusieurs normes, modalités pratiques d'application et prises de position. Les normes ci-après, qui incluent une interprétation, concernent l'indépendance et l'objectivité.

1100 – Indépendance et objectivité

L'audit interne doit être indépendant et les auditeurs internes doivent effectuer leurs travaux avec objectivité.

Interprétation :

L'indépendance c'est la capacité de l'audit interne à assumer, de manière impartiale, ses responsabilités. Afin d'atteindre un degré d'indépendance nécessaire et suffisant à l'exercice de ses responsabilités, le responsable de l'audit interne doit avoir un accès direct et non restreint à la direction générale et au Conseil. Cet objectif peut être atteint grâce à un double rattachement. Les atteintes à l'indépendance doivent être appréhendées à différents niveaux :

- au niveau de l'auditeur interne ;
- au niveau de la conduite de la mission ;
- au niveau de l'audit interne et de son positionnement dans l'organisation.

L'objectivité est une attitude impartiale qui permet aux auditeurs internes d'accomplir leurs missions de telle sorte qu'ils soient certains de la qualité de leurs travaux menés sans compromis. L'objectivité implique que les auditeurs internes ne subordonnent pas leur propre jugement à celui d'autres personnes. Comme pour l'indépendance, les atteintes à l'objectivité doivent être appréhendées au niveau de :

- l'auditeur interne ;

- la conduite de la mission ;
- l'audit interne et de son positionnement dans l'organisation.

1110 – Indépendance dans l'organisation

Le responsable de l'audit interne doit relever d'un niveau hiérarchique suffisant au sein de l'organisation pour permettre au service d'audit interne d'exercer ses responsabilités. Le responsable de l'audit interne doit confirmer au Conseil, au moins annuellement, l'indépendance de l'audit interne au sein de l'organisation.

Interprétation :

L'indépendance au sein de l'organisation est atteinte lorsque le responsable de l'audit interne rapporte fonctionnellement au Conseil.

Les relations fonctionnelles impliquent, par exemple, que le Conseil :

- approuve la charte d'audit interne ;
- approuve le plan d'audit interne fondé sur l'approche par les risques ;
- soit destinataire des informations adressées par le responsable d'audit relatives à la réalisation du plan d'audit ou de tout autre sujet afférent à l'audit interne ;
- approuve les décisions liées à la nomination et à la révocation du responsable de l'audit interne ;
- demande des informations pertinentes au management et au responsable de l'audit interne pour déterminer l'adéquation du périmètre et des ressources de l'audit interne.

1120 – Objectivité individuelle

Les auditeurs internes doivent avoir une attitude impartiale et dépourvue de préjugés, et éviter tout conflit d'intérêt.

Interprétation :

Est considérée comme un conflit d'intérêt, une situation dans laquelle un auditeur interne, qui jouit d'une position de confiance, a un intérêt personnel ou professionnel venant en concurrence avec ses devoirs et responsabilités. De tels intérêts peuvent empêcher l'auditeur d'exercer ses responsabilités de façon impartiale. Un conflit d'intérêt peut exister même si aucun acte contraire à l'éthique ou malhonnête n'a été commis. Un conflit d'intérêt peut créer une situation susceptible d'entamer la confiance en l'auditeur interne, au service d'audit interne et en la profession. Un conflit d'intérêt peut compromettre la capacité d'un individu à conduire ses activités et exercer ses responsabilités de manière objective.

Les différentes normes et modalités pratiques d'application concernant l'indépendance et l'objectivité sont reproduites de manière détaillée dans l'annexe de ce guide pratique.

1130 – Atteinte à l'indépendance ou à l'objectivité

Si l'indépendance ou l'objectivité des auditeurs internes sont compromises dans les faits ou même en apparence, les parties concernées doivent en être informées de manière précise. La forme de cette communication dépendra de la nature de l'atteinte à l'indépendance.

Interprétation :

Parmi les atteintes à l'indépendance du service d'audit interne et à l'objectivité individuelle, peuvent figurer les conflits d'intérêts personnels, les limitations du champ d'un audit, les restrictions d'accès aux dossiers, aux personnes et aux biens, ainsi que les limitations de ressources telles que des limitations financières. L'identification des parties qui devraient être informées d'une atteinte à l'objectivité et à l'indépendance dépend d'une part des attentes de la direction générale et du Conseil, telles que décrites dans la charte d'audit interne, en termes de responsabilités de l'audit interne et du responsable d'audit interne, et d'autre part de la nature de cette atteinte.

INDÉPENDANCE ET OBJECTIVITÉ : QUELS LIENS ?

En pratique, il y a souvent une confusion entre l'indépendance et l'objectivité, et de nombreuses personnes utilisent indifféremment l'un ou l'autre terme. L'indépendance et l'objectivité ne renvoient pas aux mêmes notions. Une personne peut être indépendante sans être objective et inversement. Il est important de différencier ces deux notions et de comprendre quels sont les menaces et les garde-fous spécifiques à chacune d'elles.

Il est plus facile de mesurer ou de jauger l'indépendance et de mettre en œuvre des garde-fous pour la garantir que de maîtriser l'objectivité. Les différents types de rattachement, la séparation des tâches, les restrictions de responsabilités, la structure de la rémunération, et les actions ou mesures pour éviter les conflits d'intérêts sont de nature à améliorer l'indépendance.

L'objectivité est un élément dont la responsabilité et le contrôle reviennent en dernier ressort à l'auditeur interne. Par exemple, les techniques d'échantillonnage statistiques peuvent être utilisées pour obtenir un échantillon impartial à tester, mais il appartient toujours à l'auditeur interne d'appliquer les critères ou procédures de test et, d'interpréter les résultats de manière impartiale. La revue hiérarchique du test est néanmoins un garde-fou permettant de garantir que les résultats et les conclusions du test sont objectifs.

Le glossaire des Normes fournit les définitions suivantes pour l'indépendance et l'objectivité (version du 1^{er} janvier 2011).

Indépendance

L'indépendance c'est la capacité de l'audit interne à assumer, de manière impartiale, ses responsabilités.

Objectivité

L'objectivité est une attitude impartiale qui permet aux auditeurs internes d'accomplir leurs missions de telle sorte qu'ils soient certains de la qualité de leurs travaux, menés sans compromis. L'objectivité implique que les auditeurs internes ne subordonnent pas leur propre jugement à celui d'autres personnes.

En pratique, la notion d'indépendance s'exprime généralement de manière factuelle, telle que la position de l'audit interne dans l'organisation, les relations avec le Conseil, le comité d'audit ou un autre organe de gouvernance distinct de la direction générale, et les pouvoirs d'accès à l'information, aux personnes, aux documents. L'objectivité renvoie plutôt à un état d'esprit, au jugement personnel de l'auditeur interne, aux préjugés, aux relations et aux comportements.

INDÉPENDANCE

Les facteurs affectant l'indépendance

Le rôle spécifique de l'audit interne diffère d'une entreprise à l'autre en fonction de facteurs tels que la taille de l'organisation, le type d'activités, la structure du capital ou l'environnement légal et réglementaire. Dans certaines organisations, le travail des auditeurs internes est limité à des projets particuliers d'assurance et de conseil au management. Dans ces situations, le management est le seul utilisateur et bénéficiaire direct des travaux de l'audit interne. Dans d'autres organisations, l'activité d'audit interne fournit des services d'assurance et de conseil à différentes parties prenantes internes et externes à l'organisation, telles que les organes de gouvernance (par exemple, les conseils d'administration), les régulateurs, les auditeurs externes, les clients et les fournisseurs.

Le rôle particulier de l'audit interne dans une organisation détermine les responsabilités et le niveau de *reporting* adéquats ainsi que le niveau de confiance à accorder aux services d'assurance et de conseil fournis. Une fonction d'audit interne ayant un rôle étendu de prestataire d'assurance et de conseil devrait idéalement reporter directement au Conseil et, plus particulièrement au comité d'audit du Conseil ou à un autre organe similaire.

Commentaire IFACI

La position de l'IFACI consiste à instaurer une relation équilibrée avec les organes dirigeants (Direction générale et Conseil). Nous privilégions le rattachement hiérarchique au plus haut niveau de l'organisation et un accès non restreint au Conseil. Ce modèle favorise l'indépendance au sein de l'organisation (large champ d'intervention et accès aux ressources de l'organisation). Les relations étroites avec le Conseil permettent de conforter

cette indépendance organisationnelle, tout en donnant à l'audit interne la possibilité de contribuer aux responsabilités du Conseil en matière de suivi de l'efficacité des systèmes de gestion des risques et de contrôle interne.

Le positionnement et le statut de l'audit interne dans l'organisation posent des questions pratiques ou limitent le périmètre des services qui peuvent être rendus, de manière appropriée par les auditeurs internes. Par exemple, si l'audit interne fait partie de la direction financière et que le responsable de l'audit interne est directement rattaché au directeur financier, il est difficile – voire impossible – pour l'auditeur interne d'évaluer objectivement la performance des autres départements qui sont sous la responsabilité du directeur financier. En général, plus le rattachement hiérarchique est élevé, plus le périmètre potentiel des missions qui peuvent être entreprises par l'audit interne sera étendu et plus l'audit interne sera indépendant de l'entité auditée.

La capacité à atteindre une indépendance appropriée et adéquate de l'audit interne dépend essentiellement du positionnement au bon niveau ou du statut organisationnel de l'activité. Le statut organisationnel de l'audit interne devrait être suffisant pour lui permettre d'accomplir ces activités en cohérence avec le rôle qui lui est attribué dans l'organisation. À cet égard, l'audit interne doit avoir une position qui lui permette d'obtenir la coopération de la part de l'entité auditée et un libre accès aux informations nécessaires. Indiquer ce libre accès dans la charte d'audit interne et dans celle du comité d'audit constitue une bonne pratique. Considérer les responsables de l'audit interne comme des cadres dirigeants ou des membres du comité exécutif qui participent aux réunions clés, démontre l'engagement de la direction générale à l'égard de l'audit interne et le soutien qu'il lui apporte. De plus, les rapports sur les constats de l'audit interne ne doivent pas être sujets à des interférences potentielles ou à des suppressions de la part du management.

L'audit interne devrait être organisé pour avoir un statut élevé dans l'organisation, en cohérence avec l'évolution de son rôle et des parties prenantes internes et externes qui s'appuient sur l'assurance qu'il fournit. Par exemple, pour fournir une assurance à l'organe de gouvernance, tel le conseil d'administration ou un organe similaire, le responsable de l'audit interne (RAI) devra disposer d'un accès direct et sans restriction à cet organe. Ceci permet de mettre la fonction à l'abri d'éventuelles atteintes à son indépendance.

Si l'audit interne ne dispose pas d'un statut et d'une autonomie suffisants, la capacité à gérer de manière efficace l'indépendance de ses travaux et de ses rapports est sujette à question. Par exemple, le risque que l'indépendance soit compromise peut être élevé dans des situations où le RAI peut être licencié par la direction générale sans consultation de l'organe de gouvernance. Ce risque peut également être élevé dans des situations où le périmètre des activités ou le budget de l'audit interne est déterminé par la direction générale sans consultation de l'organe de gouvernance. Dans ces cas, il existe un risque que le management intervienne de manière inappropriée dans le périmètre d'audit, impose un parti pris, ou élimine des résultats d'audit. Quand il existe un risque important que l'indépendance ne soit ni appropriée, ni adéquate, il est difficile de déterminer le niveau d'assurance à accorder aux travaux d'audit interne.

Pour apprécier le caractère approprié du statut de l'audit interne dans l'organisation, il convient également de prendre en considération toutes les composantes qui bénéficient de l'assurance et des conseils donnés. Par exemple, les auditeurs externes peuvent avoir une confiance accrue dans les dispositifs de contrôle interne parce qu'ils savent qu'une fonction d'audit interne efficace évalue déjà ces dispositifs. De même, le Conseil peut obtenir une assurance sur le niveau global d'analyse des activités du fait que l'audit interne réalise des

évaluations des risques pour déterminer les domaines à auditer.

Les demandes concernant des prestations d'assurance utilisées par des parties prenantes externes, sont de plus en plus fréquentes. Par exemple, des régulateurs demandent souvent des copies des rapports d'audit interne. Certaines réglementations rendent obligatoire l'établissement d'une fonction d'audit interne. De plus, les clients et les fournisseurs commencent à demander une assurance à propos de sujets tels que les contrôles exercés par l'organisation sur la confidentialité d'informations partagées, en particulier en ce qui concerne le commerce électronique. Fournir une assurance crédible à ces tiers nécessite que l'audit interne ait un statut dans l'organisation et une autonomie des plus élevés.

Le statut de l'audit interne dans l'organisation est lié au périmètre des missions qui peuvent être entreprises. Quand le rattachement est élevé, le périmètre des missions potentielles est moins limitatif, quand le niveau de rattachement est plus bas, l'univers du *reporting* (c'est-à-dire, la population d'utilisateurs qui peuvent bénéficier des travaux de l'audit) devient plus limité.

Lorsque les activités d'audit interne fournissent une assurance aux clients, aux partenaires, aux auditeurs externes, aux régulateurs et à d'autres parties prenantes externes, ces activités d'assurance doivent être approuvées par l'organe de gouvernance approprié. L'autonomie et le statut dans l'organisation de l'audit interne doivent alors être conformes à toutes les exigences légales ou réglementaires.

En contrôlant et en évaluant le statut de l'audit interne, l'organe de gouvernance doit prendre en considération les facteurs qui augmentent et améliorent l'indépendance, tels que :

- le niveau de rattachement du responsable d'audit interne (RAI) au sein de l'organisation ;

- l'accès illimité du RAI aux informations de l'organisation et de l'organe de gouvernance ;
- l'implication de l'organe de gouvernance dans les décisions concernant la nomination ou le licenciement du RAI ainsi que lors de la rédaction et de l'approbation de la charte d'audit interne ;
- le rôle de l'organe de gouvernance dans les discussions sur le budget et le périmètre de l'audit interne ainsi que la rémunération et le maintien du RAI ;
- l'implication active, la supervision, le contrôle et le suivi de l'audit interne de la part de l'organe de gouvernance.

Ces facteurs ne sont pas destinés à être tous effectifs mais doivent être évalués en fonction des bénéficiaires de l'assurance donnée par les activités d'audit interne. Lorsque l'audit interne bénéficie d'un statut dans l'organisation et d'une autonomie suffisants, les parties prenantes internes et externes, ont une confiance accrue dans la capacité de l'audit interne à gérer les atteintes à l'indépendance par rapport aux travaux effectués. Le RAI est rassuré par rapport aux menaces importantes qui peuvent affecter la capacité d'un auditeur à prendre individuellement des décisions indépendantes concernant les missions et les rapports d'audit interne.

Activités contribuant à l'indépendance

La liste qui suit n'a pas pour objectif d'être exhaustive. Elle est plutôt destinée à illustrer la gamme des facteurs de maîtrise ou des garde-fous qui peuvent réduire ou éliminer les atteintes à l'indépendance.

• Positionnement dans l'organisation et procédures

La place de l'auditeur et/ou de l'audit interne dans l'organisation, la charte d'audit interne et les procédures à différents niveaux concernant les relations entre l'auditeur et le client de l'audit interne peuvent

contribuer au renforcement de la position de l'auditeur dans l'organisation et freiner les tentatives d'influence ou d'intimidation de la part des clients de l'audit interne. Les autres documents qui peuvent être utilisés pour promouvoir le statut de l'audit interne dans l'organisation sont le code éthique de l'organisation, le mandat de l'audit interne, les rapports d'audit et les autres communications officielles de l'activité d'audit, un site web dédié à l'audit interne et la charte du comité d'audit.

• Environnement – Système de gouvernance

Un environnement qui soutient l'organisation dans son ensemble, encourage les auditeurs internes à auditer et à rendre compte sans restriction, ni crainte de rétorsions en cas d'opinions négatives ou de constats critiques. Une composante significative d'un environnement favorable est le comité d'audit, le Conseil, ou un autre organe de gouvernance, qui remplit la mission cruciale de garantir l'indépendance de l'auditeur interne.

• Charte de l'audit interne

Un organe de gouvernance influent et une charte d'audit interne qui définit clairement les responsabilités de l'audit interne, ses pouvoirs, son rattachement, l'accès sans restriction aux informations, aux personnes et aux documents, aident à promouvoir l'indépendance. Une surveillance efficace de l'organe de gouvernance, incluant des responsabilités en matière de nomination, d'évaluation, de rémunération et de licenciement du RAI améliore également l'indépendance de l'audit interne.

• Pratiques de recrutement et de rémunération

Les pratiques de recrutement constituent également un garde-fou pour l'indépendance. La sélection des

candidats garantit qu'ils ne sont pas dans une position de conflit d'intérêt telle qu'elle porterait atteinte à l'indépendance de l'audit interne. Il s'agit ici de déterminer si les candidats sont actionnaires, s'ils sont liés à des personnes qui travaillent ou sont en relation d'affaires avec l'entreprise, ou s'ils ont exercé des fonctions officielles ou fourni des services significatifs à l'organisation.

Les pratiques de rémunération peuvent aussi être définies de manière à ce que la rémunération des auditeurs internes ne dépende pas de la performance de l'unité opérationnelle qu'ils auditent.

• **Sous-traitance**

Lorsque la structure et les mécanismes internes ne peuvent pas être utilisés efficacement pour gérer les atteintes à l'indépendance, la sous-traitance à un prestataire extérieur peut aider à promouvoir l'indépendance de l'audit interne.

Commentaire IFACI

Un prestataire externe n'est pas en soi indépendant. Il convient également d'examiner et de gérer les risques de conflits d'intérêt liés aux prestataires.

OBJECTIVITÉ

Les facteurs portant atteinte à l'objectivité

Pour prendre des décisions impartiales lors de la réalisation de leurs missions et lorsqu'ils établissent leurs rapports, les auditeurs internes doivent être en mesure de faire face aux risques d'atteinte à l'objectivité. Cette capacité est aussi un signal important indiquant aux organes de gouvernance, aux actionnaires et aux autres parties prenantes externes que l'on peut faire confiance aux activités d'audit interne pour fournir une assurance quant au contrôle, à la conformité et aux autres questions importantes.

• **Pression sociale**

Les menaces dues à la pression sociale peuvent exister lorsqu'un auditeur est exposé, ou a l'impression d'être exposé, à une pression de la part de parties extérieures. Par exemple, la perception que les auditeurs externes ou les régulateurs attendent un certain nombre de constats, ou que le management attend que chaque mission conduise à des constats majeurs, peut exercer une pression sur les auditeurs internes. Cette situation peut également se produire lorsque l'auditeur interne a, par le passé, mis en évidence par erreur ou inadvertance des problèmes alors qu'il n'y avait pas d'erreur réelle. De même, la pression de la part des clients de l'audit pourrait conduire l'auditeur interne à négliger certains risques ou au contraire à les surévaluer. Une autre forme de pression sociale pourrait se produire si un membre de l'équipe d'audit a du mal à s'opposer à une opinion généralement admise dans l'équipe ou par les audités qui considèrent que « c'est la façon dont cela a toujours été fait » (un phénomène appelé "groupthink" ou « pensée de groupe » dans la littérature comportementaliste).

• **Intérêt économique**

Cette menace peut exister lorsque l'auditeur interne a un intérêt économique directement lié à la performance de l'organisation. Un auditeur interne peut craindre que des résultats significativement négatifs, comme par exemple la découverte d'actes illicites, puissent mettre en péril le futur de l'entreprise ; par conséquent son propre avenir. Ou bien un auditeur interne peut avoir des stock-options ou d'autres intérêts financiers qui peuvent être remis en question par les résultats négatifs de l'audit. Ces menaces se présentent également lorsque l'auditeur interne évalue le travail ou le département d'une personne qui peut par la suite prendre des décisions, qui affectent directement ses opportunités futures de carrière ou son salaire.

• **Relations personnelles**

Cette menace peut survenir lorsque l'auditeur interne est un ami proche ou un parent de l'audité. L'auditeur interne peut être tenté de survoler, de minimiser ou de retarder la communication sur les défaillances constatées pour éviter d'embarrasser l'ami ou le parent.

• **Familiarité**

Cette menace peut se produire lorsqu'un auditeur entretient une relation de longue date avec le client de l'audit. La familiarité peut conduire un auditeur interne à perdre son objectivité pendant un audit en le rendant excessivement compréhensif à l'égard du client. À l'inverse, la familiarité peut conduire un auditeur interne à avoir des préjugés sur le client de l'audit avec lequel il y a eu (ou non) des problèmes par le passé et à être aveuglé par ce préjugé plutôt que d'avoir un regard neuf et objectif.

Commentaire IFACI

La familiarité s'accompagne d'un registre de langage ou d'attitudes qui peuvent biaiser la communication entre auditeur et audité. Quelle que soit l'antériorité de la relation, ce biais peut avoir un impact négatif sur l'objectivité.

- **Préjugés raciaux, culturels et fondés sur le genre**

Dans une entreprise multinationale, un auditeur interne peut avoir des préjugés ou des idées préconçues sur des organisations ou des personnes situées à l'étranger. Ou bien, un auditeur peut être indûment critique à propos de pratiques et coutumes différentes, d'un département d'audit qui est dirigé par (ou qui comporte) des employés d'une race ou d'un genre particuliers.

- **Préjugés cognitifs**

Cette menace peut résulter d'un préjugé psychologique inconscient et non intentionnel qui consiste à interpréter une information en fonction du rôle d'une personne dans une situation donnée. Par exemple, si quelqu'un adopte une perspective défavorable a priori, il pourra survoler une information positive. À l'inverse, s'il adopte une attitude conciliante, il pourra ne pas tenir compte d'une information négative. De plus, un auditeur interne pourrait avoir des idées préconçues et avoir tendance à voir des preuves confirmant ses idées.

- **Auto-révision**

Des menaces liées à l'auto-révision peuvent exister lorsqu'un auditeur interne révisé le travail qu'il a effectué au cours d'une mission antérieure. Il peut s'agir, par exemple, de l'audit récurrent d'un départe-

ment, ou d'une mission de conseil liée à la mise en œuvre d'un système qui devra ensuite faire l'objet d'une mission d'assurance. L'auditeur pourrait fournir des recommandations pour des améliorations opérationnelles et par la suite contrôler des processus qui ont été modifiés en fonction de ses recommandations. Tous ces exemples représentent des situations dans lesquelles l'auditeur peut devenir moins critique ou moins attentif aux erreurs ou aux défaillances en raison de la difficulté à rester objectif lorsqu'il s'agit de son propre travail.

- **Intimidation**

Les menaces d'intimidation surviennent lorsqu'un auditeur est dissuadé d'agir objectivement – ces menaces peuvent être réelles ou perçues – ou qu'il est contraint, ouvertement ou non, par les clients de l'audit ou d'autres parties concernées.

- **Plaidoyer**

Les menaces de plaidoyer résultent du fait que les auditeurs agissent de manière partielle, plaidant pour ou contre le client de l'audit au point de compromettre leur objectivité.

- **Gestion des risques d'atteinte à l'objectivité**

La liste qui suit n'a pas pour objectif d'être exhaustive. Elle est plutôt destinée à illustrer la gamme de facteurs qui peuvent réduire ou éliminer les menaces concernant l'objectivité.

- **Récompenses versus sanctions**

Un système de récompenses et des procédures disciplinaires aussi bien dans l'activité d'audit interne que dans l'ensemble de l'organisation peuvent contribuer à réduire les menaces concernant l'objectivité. Par

exemple, l'environnement peut favoriser l'esprit critique et l'objectivité ou au contraire sanctionner les partis pris ou les préjugés. Les primes, les congés supplémentaires, les horaires de travail flexibles et les autres récompenses peuvent être utilisées pour encourager et valoriser l'objectivité.

Commentaire IFACI

L'instauration et l'efficacité d'un système de récompenses / sanctions dépendent fortement de la culture. Dans certains environnements, il peut être malsain d'associer un système de récompenses / sanctions au maintien de l'objectivité.

De plus, pour mettre en œuvre des sanctions, il faut pouvoir bien démontrer que l'auditeur a exprimé des constats en se fondant uniquement sur des partis pris ou des préjugés. Il serait dangereux de prescrire, en voulant la favoriser, ce que doit être l'objectivité.

De même, les sanctions qui affectent les évaluations de la performance, retardent les promotions ou autres avancements ou des sanctions selon lesquelles des formations complémentaires sont nécessaires, peuvent être utilisées pour lutter contre le manque d'objectivité. Naturellement, la structure et les modalités de gestion de ces programmes de récompense et de sanction sont essentielles et doivent être déterminées de manière professionnelle et équilibrée pour être perçue comme un bénéfice.

• La constitution des équipes

La constitution d'une équipe d'audit peut accroître ou éliminer les menaces potentielles concernant l'objectivité. Elle peut permettre de contrebalancer les menaces potentielles dues à la familiarité, aux relations personnelles, à l'auto-révision, ou les autres

types de menaces concernant l'objectivité de l'un ou de plusieurs membres de l'équipe. De plus, une composition adéquate permet d'optimiser les effets de compensation au sein d'une équipe.

• Rotation / nouvelle affectation

La rotation des missions d'audit peut réduire le degré de familiarité et d'auto-révision. Il existe différents types de rotation, y compris la rotation de l'ensemble de l'équipe d'une mission à l'autre, de sorte que c'est toujours une nouvelle équipe qui réalise la mission. La rotation d'une partie de l'équipe ou le fait de maintenir l'équipe mais de prévoir une rotation du travail effectué sont également des exemples de rotation.

• Formation

La formation aux méthodes et aux approches appropriées améliore l'objectivité. De plus, la formation peut aussi aider les auditeurs internes à reconnaître les menaces potentielles concernant l'objectivité, de telle sorte qu'ils peuvent les éviter ou les gérer efficacement en temps utile.

• Supervision / révision

Dans la mesure où les auditeurs internes sont responsables de leurs appréciations, une supervision étroite et une révision précise des travaux peuvent encourager l'équipe à adopter une approche objective des éléments audités. Le devoir de rendre compte consti-

Commentaire IFACI

Le RAI s'assure de la supervision de la qualité des travaux d'audit dont l'objectivité est l'une des composantes. Le management de l'équipe permet également d'instaurer un climat de confiance propice à identifier, en amont, les menaces concernant l'objectivité.

tue un facteur important d'amélioration des jugements et de réduction des préjugés lors d'une mission.

• **Évaluation qualité**

Les évaluations internes et externes de l'activité d'audit interne, de ses services, de ses processus et de ses procédures permettent de s'assurer que les menaces concernant l'objectivité sont gérées de manière efficace et que le professionnalisme est maintenu. La surveillance continue et les évaluations périodiques permettent de s'assurer que les processus sont en place et que l'équipe d'audit interne réalise ses activités conformément aux règles et aux procédures prévues.

• **Pratiques de recrutement**

Les pratiques de recrutement peuvent également améliorer la probabilité que les auditeurs internes n'aient pas de préjugés et qu'ils soient capables de formuler des jugements objectifs dans l'exercice de leurs missions. Par exemple, la sélection des candidatures peut garantir que des employés potentiels ne sont pas dans une position de conflit d'intérêt qui menace leur objectivité. De même, le fait de déterminer si des parents des candidats travaillent dans l'organisation, en sont actionnaires, sont des relations d'affaires, ou ont exercé auparavant des fonctions officielles ou fourni des services significatifs à l'organisation, peut aider à garantir l'objectivité.

• **Sous-traitance**

La sous-traitance d'activités d'audit interne peut être appropriée face à des conflits d'intérêts supposés ou réels, qui risquent de perturber le jugement des auditeurs internes ou de créer des préjugés potentiels.

Combinaisons de menaces concernant l'objectivité

Il peut y avoir des circonstances dans lesquelles plusieurs catégories de menaces sont présentes. Par exemple, de nombreux auditeurs internes fournissent des services relatifs à l'auto-évaluation qui impliquent de travailler avec les représentants du client de l'audit et de faciliter leur révision des risques et des contrôles. Certaines menaces peuvent résulter de ces circonstances, comme par exemple, quand un auditeur agit comme facilitateur d'une auto-évaluation et est, par la suite, chargé d'évaluer les contrôles qui ont fait l'objet de cette auto-évaluation. De même, il existe des menaces liées à la pression sociale qui peuvent pousser l'auditeur interne à ne pas « briser la confiance » que lui ont accordée les participants au processus d'auto-évaluation en révélant de façon candide les faiblesses du système. Dans ce contexte, l'auditeur peut être préoccupé par le fait que les futures sessions d'auto-évaluation pourraient mal se dérouler si les résultats d'audit sont négatifs. De plus, lorsqu'un auditeur interne assume le rôle de facilitateur, il peut devenir trop proche de certains clients de l'audit ; ces relations personnelles rendent alors la critique difficile. Ou bien l'auditeur interne peut développer inconsciemment des préjugés cognitifs du fait du rôle positif qu'il a pu avoir dans le processus d'auto-évaluation. Il pourra alors être enclin à interpréter des informations concernant les clients de l'audit de manière plus positive qu'objective et sans chercher les confirmations nécessaires. L'auditeur peut se trouver confronté uniquement à des menaces individuelles, néanmoins dans certains cas, il peut exister de multiples menaces, facteurs d'atténuation et outils de gestion de ces menaces résiduelles. Il est, par conséquent, recommandé d'adopter une approche globale et intégrée dans l'identification, l'évaluation et la gestion des menaces potentielles.

Atteintes à l'objectivité au niveau de l'activité

Certains auditeurs internes ont suggéré que des activités, telles que les services de conseil et d'auto-évaluation du contrôle, peuvent menacer l'objectivité de l'activité et provoquer un conflit entre les rôles. Par exemple, si un service d'audit interne fournit de nombreux services de conseil en management, les menaces concernant l'objectivité peuvent se traduire par des menaces liées à l'auto-révision et à la familiarité. Ainsi, les menaces liées à l'auto-révision peuvent se présenter lorsque l'audit interne est impliqué dans la mise en œuvre d'un système d'information de gestion d'une entité et qu'il est par la suite impliqué dans la revue de ce même système.

Réaliser des missions de conseil n'implique pas forcément en soi de compromettre l'objectivité, en particulier si l'auditeur interne donne essentiellement un avis. Rappelons que l'audit interne ne devrait pas avoir un pouvoir de prise de décision opérationnelle. Un auditeur interne professionnel et une activité d'audit interne, dans le cadre décrit ici, devraient être capables d'identifier les menaces potentielles à l'objectivité dans les missions d'audit qui lui seront confiées par la suite, prendre en compte les facteurs d'atténuation et adopter les mesures nécessaires pour réduire ou éliminer les menaces résiduelles à l'objectivité.

Menaces non résolues concernant l'objectivité

Il peut exister des circonstances dans lesquelles les menaces concernant l'objectivité demeurent non résolues parce qu'il n'existe pas de mécanisme pour les maîtriser, et que la mission ne peut être sous-traitée. Ce guide précise que ces menaces non résolues doivent être portées à la connaissance du comité d'audit ou de tout organe indépendant similaire, de telle sorte que les recommandations de l'auditeur interne soient examinées dans le contexte approprié. Cette information peut

également, le cas échéant, figurer dans le rapport d'audit. Dans certaines situations, les membres du comité d'audit ou la direction générale peuvent, en réalité, être la cause du problème. Par conséquent, la meilleure alternative peut être de refuser de réaliser la mission. Si le problème est systémique, l'auditeur interne doit évaluer de quelle manière le fait de continuer à travailler dans l'entreprise peut avoir une influence sur sa conscience professionnelle et sur l'engagement d'intégrité sous-jacent.

CONSIDÉRATIONS QUANT AUX MISSIONS D'ASSURANCE ET DE CONSEIL

Les missions d'assurance comprennent les activités qui permettent d'accomplir un examen objectif des preuves dans le but de fournir une évaluation indépendante sur la gouvernance, la gestion des risques et les processus de contrôle de l'organisation. On peut citer à titre d'exemples, les audits financiers, de performance, de conformité, relatifs aux systèmes de sécurité et de *due diligence*.

Les missions de conseil comprennent les activités de conseil et les activités liées aux clients, dont la nature et l'objet sont acceptés par le client. Elles ont pour objet d'apporter une valeur ajoutée et d'améliorer les processus de gouvernement d'entreprise, de gestion des risques et de contrôle, sans que l'auditeur interne assume une responsabilité managériale. On peut citer à titre d'exemple, le conseil, les avis, la facilitation et la formation.

Comme souligné précédemment, réaliser des missions de conseil n'entraîne pas en soi une remise en cause de l'objectivité. Par exemple, si l'auditeur donne un avis, il n'y a aucune raison de présumer que son objectivité est automatiquement compromise. Un auditeur interne professionnel et une activité d'audit interne, dans le cadre décrit ici, devront être capables d'identifier les menaces potentielles concernant l'objectivité dans les missions d'audit qui sont liées à des activités de conseil antérieures, de prendre en compte les facteurs d'atténuation et d'adopter les mesures nécessaires pour réduire ou éliminer les menaces résiduelles à l'objectivité. Les auditeurs internes doivent se rappeler de la Norme 1130.A1 : « Les auditeurs internes doivent s'abstenir d'auditer des opérations particulières dont ils étaient auparavant responsables. L'objectivité est remise

en question lorsque l'auditeur interne a été responsable, au cours de l'année précédente, de l'activité faisant l'objet d'une mission d'assurance. »

MOBILITÉ INTERNE : QUELS RISQUES POUR L'AUDIT INTERNE ?

La mobilité interne peut induire un certain nombre d'enjeux et peut nécessiter une attention particulière lors de l'évaluation de l'indépendance et de l'objectivité. Ces considérations particulières varieront en fonction du modèle retenu. A titre d'exemple :

- Des personnes peuvent être temporairement affectées à l'audit interne puis retourner dans un autre département, une unité opérationnelle ou une filiale. Ces missions peuvent être de très courte durée, environ deux à trois semaines ou plus longues jusqu'à deux ou trois ans.
- Les stagiaires ou les futurs managers peuvent être affectés à l'audit interne au titre de leur formation et du développement de leurs compétences.
- Le RAI peut, dans certaines organisations, être désigné dans le cadre de la mobilité interne pour une durée d'au moins deux ans – mais qui peut aller jusqu'à cinq ans ou plus selon les besoins de l'organisation.

Les exemples ci-dessus font généralement référence à une mobilité vers le service d'audit interne. Dans ce cadre, il est utile de rappeler la Norme 1130.A1 qui régit l'évaluation des activités dont les auditeurs internes étaient précédemment responsables. La mobilité peut également être organisée de façon à ce que les auditeurs internes « sortent » de l'activité d'audit interne pour une durée déterminée. Tous les niveaux - les auditeurs internes, les chefs de missions et même le RAI - peuvent sortir de l'audit interne et être nommés dans un autre département, une entité opérationnelle, ou une filiale. Généralement les questions d'indépendance et d'objectivité ne devront être évaluées que lorsque la personne retourne dans l'activité d'audit interne.

Les auditeurs internes, qui recherchent une ligne directrice concernant des situations dans lesquelles un auditeur interne peut se voir confier des travaux d'audit liés à des domaines dans lesquels il a été précédemment employé, doivent se référer à la Norme 1130 (voir annexe). Cette ligne directrice concerne généralement des auditeurs qui ont rejoint l'activité d'audit interne à titre permanent. Les auditeurs internes qui peuvent éventuellement retourner dans d'autres départements (à savoir ceux qui ont rejoint l'audit interne à titre temporaire ou pour une mission) peuvent avoir besoin de mesures supplémentaires pour garantir leur indépendance ou leur objectivité. Les auditeurs en mobilité interne peuvent se trouver confrontés à des enjeux ou des menaces concernant leur indépendance ou leur objectivité qui peuvent leur faire craindre que leurs chances de retourner dans le domaine d'où ils proviennent soient compromises. Ces enjeux ou menaces peuvent provenir de tiers avec lesquels les auditeurs internes traitent dans le cadre de l'exécution de leurs missions d'audit, ou ils peuvent s'imposer eux-mêmes ces menaces.

La liste suivante propose des éléments ou des mesures que les auditeurs en mobilité interne peuvent prendre en considération :

- Si le RAI a rejoint l'audit interne à la suite d'une mobilité interne et que son retour vers une unité opérationnelle ou vers une autre filiale est envisagé, les garde-fous possibles consistent notamment à :
 - s'assurer que le RAI a connaissance des Normes IIA concernant l'indépendance et l'objectivité ainsi que du Code de Déontologie.
 - s'assurer que le comité d'audit a connaissance de cet accord, de préférence en conservant une trace de la discussion dans le procès-verbal du comité d'audit.
 - demander à une tierce partie de superviser les travaux d'audit interne, réalisés dans le domaine dans lequel le RAI retournera.

- demander au RAI de s'abstenir par rapport aux questions qui posent un problème et de déléguer toutes les activités y afférentes, y compris la communication au Conseil, à un RAI délégué ou à un manager de l'audit interne lorsque l'effectif du service le permet.
 - faire appel à une tierce partie indépendante (par exemple, un autre cadre dirigeant ou un manager) pour observer ou participer à des réunions entre le RAI et le management du domaine dans lequel le RAI retournera. En particulier, lorsqu'il y a des problèmes, des questions concernant l'audit, des questions personnelles ou d'autres discussions importantes.
 - lorsque le domaine dans lequel le RAI retournera est a priori inconnu, envisager une revue spéciale, a posteriori, des interactions (par exemple, rapports, réunions importantes, etc.) entre le RAI et le domaine dans lequel il retourne dès lors que son affectation est connue.
- Pour les auditeurs internes et les managers de l'audit interne qui ont rejoint l'audit interne par mobilité interne et qui retourneront ensuite dans une entité opérationnelle ou une filiale, les garde-fous suivants peuvent être envisagés :
 - s'assurer que l'auditeur qui rejoint l'audit interne a connaissance des Normes IIA relatives à l'indépendance et à l'objectivité ainsi que du Code de Déontologie.
 - si possible, s'abstenir d'affecter des auditeurs internes à des missions concernant des domaines où ils retourneront. Il est plus simple d'adopter ces mesures dans des grands services d'audit. Les services d'audit qui disposent de peu de ressources peuvent avoir à adopter d'autres précautions.
 - assurer une supervision et une revue renforcées des travaux effectués par les auditeurs internes qui sont susceptibles d'auditer un domaine dans lequel ils finiront par retourner.
 - s'assurer que les informations adéquates figurent dans les rapports d'audit.
 - s'assurer que les discussions appropriées ont bien eu lieu avec le comité d'audit, le management et le domaine à auditer.
- Pour les organisations qui ont adopté un système de mobilité interne vers l'audit interne et pour lesquelles il est prévu qu'une partie des auditeurs retourne dans certains domaines de l'organisation, il convient de prendre en considération les garde-fous suivants :
 - s'assurer que tous les auditeurs ont connaissance des Normes IIA concernant l'indépendance et l'objectivité ainsi que du Code de Déontologie.
 - s'assurer que des managers et des superviseurs « seniors » revoient le travail des auditeurs internes en mobilité.
 - si possible, s'abstenir d'affecter des auditeurs en mobilité, dans des domaines où ils sont susceptibles de retourner.
 - s'assurer que les déclarations nécessaires sont effectuées et que des discussions adéquates ont eu lieu avec le comité d'audit et le management.

RÉFÉRENTIELS D'ÉVALUATION DE L'INDÉPENDANCE ET DE L'OBJECTIVITÉ

L'indépendance et l'objectivité sont nécessaires pour des services d'audit interne efficaces. Chacun de ces principes doit être géré de manière efficace pour que l'audit interne puisse se conformer au CRIPP. Le présent chapitre propose des processus et des référentiels pour gérer les menaces concernant à la fois l'indépendance et l'objectivité. Ces référentiels mettent directement l'accent sur les objectifs de l'indépendance et de l'objectivité (aussi bien au niveau de l'organisation, de la mission qu'au niveau individuel), en demandant aux auditeurs internes d'identifier les menaces concernant leur indépendance et leur objectivité. Les auditeurs internes doivent également évaluer et maîtriser ces menaces, estimer s'ils peuvent être indépendants et objectifs

compte tenu des mesures qu'ils ont adoptées pour maîtriser les menaces identifiées.

Le référentiel concernant l'indépendance intègre le fait que cette dernière est principalement une question d'organisation et de structure. Le référentiel concernant l'objectivité part du principe que cette dernière est principalement un état d'esprit. De ce fait, l'évaluation des menaces concernant l'indépendance ou l'objectivité - ainsi que leur maîtrise ou leur gestion - est largement un processus d'auto-évaluation de la part des auditeurs internes. Les référentiels s'appuient essentiellement sur le professionnalisme du RAI et de chaque auditeur. Les auditeurs internes doivent accepter la responsabilité de gérer et dévoiler les menaces concernant leur indépendance ou leur objectivité.

Le **tableau 1** présente un processus de gestion des menaces concernant l'indépendance ou l'objectivité.

PROCESSUS DE GESTION DES MENACES CONCERNANT L'INDÉPENDANCE OU L'OBJECTIVITÉ							
Identifier la menace	Évaluer l'importance de la menace	Identifier les facteurs d'atténuation	Évaluer la menace résiduelle	Gérer de manière proactive la menace résiduelle	Évaluer la présence de menaces non résolues	Définir les implications en termes de reporting et de divulgation	Réviser et surveiller
→	→	→	→	→	→	→	→

Tableau 1

Identifier la menace

La première responsabilité des auditeurs internes dans le cadre du processus de gestion de l'indépendance ou de l'objectivité est d'identifier les menaces possibles. Toutes les situations ou circonstances qui peuvent conduire les auditeurs internes à s'interroger sur leur capacité à agir de manière libre et sans préjugé doivent être identifiées comme des menaces. Même les menaces à l'indépen-

dance et à l'objectivité qui semblent insignifiantes doivent être identifiées à ce stade. Les menaces peuvent, sans que cela soit limitatif, provenir de questions relatives au rattachement ou à des défaillances organisationnelles ou encore à des relations d'ordre personnel, financier ou fonctionnel. Les menaces identifiées par les auditeurs internes doivent être communiquées au RAI de telle sorte qu'il puisse les gérer de manière proactive.

Évaluer l'importance de la menace

La deuxième étape du processus nécessite que les auditeurs évaluent l'importance des menaces concernant l'indépendance ou l'objectivité, identifiées lors la précédente étape. Cette évaluation nécessite que les personnes qui réalisent les activités d'audit interne s'interrogent sur les menaces qui risquent de compromettre leur indépendance ou leur objectivité et sur les menaces qui paraissent insignifiantes mais qui sont susceptibles de s'intensifier dans le temps. L'évaluation de l'importance des menaces doit être envisagée aussi bien dans le contexte des circonstances immédiates et prévisibles que par rapport à des changements raisonnablement envisageables dans les circonstances futures.

Identifier les facteurs d'atténuation des menaces

Après avoir identifié et évalué l'importance des menaces concernant l'indépendance ou l'objectivité, les auditeurs internes devront identifier les facteurs de maîtrise spécifiques qui peuvent réduire les menaces. Les facteurs de maîtrise peuvent être, sans que cela soit limitatif, le soutien du comité d'audit, les questions relatives à la sécurité de l'emploi, la réputation, et les sanctions légales / professionnelles. Les auditeurs internes devront prendre soin d'identifier les facteurs de maîtrise pertinents en déterminant s'ils permettent de gérer au mieux le risque d'atteinte à l'indépendance ou à l'objectivité.

Évaluer la menace résiduelle

Après avoir identifié les facteurs de maîtrise des menaces concernant l'indépendance ou l'objectivité, l'auditeur interne doit déterminer si ces facteurs ont suffisamment atténué les risques et s'ils leur permettent de mener à bien leurs travaux avec un risque minime d'audits inefficaces. L'auditeur interne doit veiller à n'omettre aucun des risques d'atteinte à l'indépendance ou à l'objectivité, et doit mener cette évaluation dans la perspective de

personnes susceptibles de s'appuyer sur ses opinions. Dans les cas où il existe des menaces résiduelles significatives, ou si l'auditeur interne n'est pas tout à fait certain de son indépendance ou de son objectivité, l'évaluation devra être faite ou révisée par le RAI ou, si nécessaire, par la direction générale et /ou le comité d'audit.

Gérer de manière proactive la menace résiduelle

Les menaces concernant l'indépendance ou l'objectivité qui ne sont pas suffisamment atténuées par les facteurs de maîtrise devront (dans la mesure du possible) être gérées de manière appropriée par les auditeurs internes pour garantir que les missions peuvent être conduites sans interférence, ni préjugé. Les outils suggérés pour gérer les menaces résiduelles concernant l'indépendance ou l'objectivité, sont, sans que cela soit limitatif, une charte d'audit robuste, des révisions par des tiers, une séparation des tâches d'audit, ou la sous-traitance des travaux d'audit à des tiers.

Évaluer la présence de menaces non résolues

À ce stade, les auditeurs internes doivent revoir toutes les menaces résiduelles qui n'ont pas pu être résolues de manière adéquate, par les facteurs de maîtrise ou par des efforts de management. Si l'auditeur interne constate qu'il subsiste des menaces sérieuses concernant l'indépendance ou l'objectivité qui n'ont pu être atténuées, il devra alors, en accord avec les parties concernées, déterminer s'il est toujours possible ou facile de réaliser les travaux. Dans de nombreux cas, il peut être conseillé d'informer les utilisateurs potentiels des services d'audit des menaces non résolues avant de commencer les travaux. Si, après avis et consultation, la décision de poursuivre les travaux est prise malgré les menaces non résolues qui affectent l'indépendance ou l'objectivité, les implications de *reporting* doivent être attentivement examinées.

INDÉPENDANCE ET OBJECTIVITÉ

Définir les implications en termes de reporting et les documenter

Les facteurs d'atténuation identifiés et les mesures de gestion des risques d'atteinte à l'indépendance ou à l'objectivité adoptées doivent être documentés de manière adéquate pour tracer précisément les efforts des auditeurs internes en matière d'indépendance et d'objectivité. Ce document fournira des informations importantes à l'organe de gouvernance et aux équipes du programme d'assurance et d'amélioration qualité. De plus, s'il est décidé de poursuivre les travaux malgré des menaces sérieuses, non résolues, affectant l'indépendance ou l'objectivité, les auditeurs doivent faire un rapport détaillé de la situation et le communiquer au niveau adéquat (par exemple, la direction générale, le comité d'audit ou le Conseil d'administration ou un organe équivalent). Les menaces non résolues devront également être mentionnées dans les rapports d'audit. Une telle communication évite que des utilisateurs tirent involontairement une assurance non valable de travaux réalisés alors qu'une importante menace non résolue affectait l'indépendance ou l'objectivité.

Réviser et surveiller

Pour chaque mission d'audit, le RAI doit effectuer une revue globale de l'activité d'audit interne et de l'équipe en place pour déterminer si l'indépendance et l'objectivité ont été gérées de manière efficace. De ce fait, les missions acceptées devront être compatibles avec le rôle de l'activité d'audit interne dans l'organisation. De plus, le RAI devra réviser et surveiller le processus de gestion des menaces concernant l'indépendance ou l'objectivité au niveau de chaque mission d'audit. Les comités d'audit ou les organes similaires peuvent également participer au processus de surveillance et de revue. Enfin, la profession requiert des évaluations qualité des activités d'audit interne. Ces évaluations devront inclure le processus permettant d'assurer la conformité avec les normes relatives à l'indépendance et à l'objectivité.

Le **tableau 2** présente un référentiel de gestion des menaces concernant l'indépendance à tous les niveaux d'implication des auditeurs internes.

RÉFÉRENTIEL DE GESTION DE L'INDÉPENDANCE	
Niveau	Questions
I. Individuel	<ul style="list-style-type: none">• Gestion de l'indépendance de l'auditeur• Rattachement de l'auditeur
II. Mission	<ul style="list-style-type: none">• Révision de l'indépendance de l'auditeur• Accès à l'information• Absence d'influence ou de contrôle de la part du client
III. Activité d'audit interne	<ul style="list-style-type: none">• S'assurer que l'indépendance est gérée (y compris pour les activités sous-traitées à des tiers)• Positionnement dans l'organisation• Chartes fortes
IV. Organisation	<ul style="list-style-type: none">• Intérêt du management et soutien en faveur de l'indépendance• Politiques de ressources humaines (par ex. recrutement, licenciement, promotion)• Niveau d'implication du comité d'audit
V. Profession	<ul style="list-style-type: none">• Elaboration de normes, formation et mise en oeuvre• Promotion active de la gestion de l'indépendance• Surveillance des résultats au niveau de la profession• Certification
FONDEMENT : BESOIN D'INDEPENDANCE	

Tableau 2

Le **niveau I** décrit les questions qui se posent au niveau de l'auditeur. Le rattachement de l'auditeur interne est un élément clé de l'indépendance.

Le **niveau II** décrit les questions qui se posent au niveau de la mission. À ce niveau, l'absence d'influence ou de contrôle indus de la part du client de l'audit, est essentielle.

Le **niveau III** décrit les questions qui se posent au niveau de l'activité d'audit interne. Le RAI est tenu de mentionner toutes les menaces résiduelles non résolues qui affectent l'indépendance, au comité d'audit ou à toute autre partie concernée. Le RAI s'assure que l'indépendance est gérée de manière adéquate à chaque mission. Il peut éventuellement envisager de sous-traiter une mission si l'indépendance vis-à-vis des clients de l'audit ne peut pas être gérée de manière adéquate.

Le **niveau IV** décrit les questions qui se posent au niveau de l'organisation. Des règles assurant que les auditeurs sont libres de mener leurs missions et d'établir leurs rapports sans aucune interférence devraient être établies. En dernier lieu, le RAI devra établir une relation

étroite avec le comité d'audit ou des organes similaires pour assurer le plus haut niveau d'indépendance à l'activité d'audit.

Le **niveau V** décrit les questions qui se posent au niveau professionnel et comprend les activités des organisations professionnelles, telles que l'IIA. Ces organisations professionnelles peuvent assurer la publication de normes et de lignes directrices, qui accroîtront la capacité de l'auditeur interne à gérer l'indépendance et guideront les organisations dans l'instauration d'une indépendance appropriée et adéquate de l'audit. Dans les services financiers et dans certains autres secteurs réglementés, des seuils de responsabilité supérieurs peuvent nécessiter une révision des documents concernant l'indépendance de la part des pouvoirs publics. Dans certains contextes, l'incitation et l'approbation réglementaires fournissent souvent un appui supplémentaire pour le respect des règles professionnelles.

Le **tableau 3** présente un référentiel pour la gestion des menaces concernant l'objectivité à tous les niveaux d'implication des auditeurs.

RÉFÉRENTIEL DE GESTION DE L'OBJECTIVITÉ	
Niveau	Questions
I. Individuel	<ul style="list-style-type: none"> • Gestion de l'objectivité de l'auditeur interne • Gestion du professionnalisme
II. Mission	<ul style="list-style-type: none"> • Revue de l'objectivité de l'auditeur interne • Revue du professionnalisme de l'auditeur et des processus d'audit
III. Activité d'audit interne	<ul style="list-style-type: none"> • Mobilité des auditeurs • S'assurer que l'objectivité soit gérée (y compris en cas de sous-traitance) • Revue des processus de recrutement
IV. Organisation	<ul style="list-style-type: none"> • Intérêt du management en matière d'objectivité • Politiques de ressources humaines (par ex. recrutement, licenciement, promotion) • Evaluations et revues qualité
V. Profession	<ul style="list-style-type: none"> • Elaboration de normes, formation et mise en œuvre • Promotion active de la gestion de l'objectivité • Suivi / surveillance des résultats au niveau de la profession • Certification
FONDEMENT : BESOIN D'OBJECTIVITÉ	

Tableau 3

Le **niveau I** décrit les questions qui se posent au niveau de l'auditeur, stade auquel les menaces concernant l'objectivité sont identifiées et gérées de manière proactive. C'est également à ce niveau que le professionnalisme de l'auditeur interne (à savoir la compétence, l'intégrité et la conscience professionnelle) est encouragé. Ce professionnalisme favorise à son tour l'objectivité.

Le **niveau II** décrit les questions qui se posent au niveau de la mission. A ce stade, une revue de l'objectivité individuelle de l'auditeur et des menaces y afférentes peut être réalisée, ainsi qu'une évaluation des pratiques, des procédures et des jugements. Une supervision adéquate des auditeurs internes et la revue des travaux d'audit peuvent aider à l'atteinte de résultats impartiaux.

Le **niveau III** décrit les questions qui se posent au niveau de l'activité d'audit interne. C'est à ce niveau que le RAI adopte les mesures nécessaires pour favoriser l'objectivité, comme par exemple l'affectation des auditeurs sur différentes missions. Le RAI est tenu de mentionner toutes les menaces résiduelles non résolues concernant l'objectivité au comité d'audit ou à toute autre partie concernée. Il s'assure également que l'objectivité est gérée de manière adéquate pour toutes les missions.

Le **niveau IV** décrit les questions qui se posent au niveau de l'organisation. L'activité d'audit interne doit bénéfi-

cier de l'autonomie nécessaire pour gérer de manière adéquate les menaces concernant l'objectivité. Le management devra également soutenir de manière active l'audit interne. Des règles devront être définies pour s'assurer que les auditeurs internes ne sont pas pénalisés lorsqu'ils révèlent ou identifient des problèmes dans l'organisation.

Le **niveau V** décrit les questions qui se posent au niveau professionnel et comprend les activités de la part des organisations professionnelles, telles que l'IIA. Ces organisations peuvent assurer la publication de normes et de lignes directrices, qui accroîtront la capacité de l'auditeur interne à gérer l'objectivité et offriront des certifications pour améliorer le professionnalisme et renforcer l'objectivité de l'auditeur. Elles peuvent également aider à garantir des processus qualité et les contrôles de l'objectivité à travers des revues d'assurance qualité effectuées par des pairs. Dans certains contextes, l'incitation et l'approbation réglementaires fournissent souvent un appui supplémentaire pour le respect des règles professionnelles. En outre, des programmes de formation peuvent être proposés pour attirer l'attention sur l'objectivité ou l'améliorer. Ils aideront également les auditeurs internes à comprendre les menaces limitant les jugements objectifs.

AUTEURS, CONTRIBUTEURS ET RÉVISEURS

Auteur

- Steven E. Jameson, CIA, CFSA, CCSA, CPA, CBA, CFE

Contributeurs et réviseurs

- Douglas J. Anderson, CIA
- Jacques R. Lapointe, CIA, CGAP
- Sam M. McCall, PhD, CIA, CGAP, CPA, CGFM
- Maria E. Mendes, CIA, CCSA
- Melinda M. Miguel
- Patricia A. MacDonald
- James Rose, CIA

Réviseurs pour la traduction française

- Marie-Elisabeth Albert, CIA, Groupe La Poste
- José Bouaniche, CIA, Caisse des dépôts
- Emeline Bredy, CIA, Agence Nationale pour la Rénovation Urbaine
- Christophe Butikofer, CIA, SFR
- Pierre Drouard, CIA, Renault
- Benoît Harel, CIA, IFACI Certification
- Béatrice Ki-Zerbo, CIA, IFACI
- Jacques Renard, Consultant

ANNEXE

LIGNES DIRECTRICES DU CADRE DE RÉFÉRENCE INTERNATIONAL DES PRATIQUES PROFESSIONNELLES DE L'AUDIT INTERNE RELATIVES À L'INDÉPENDANCE ET À L'OBJECTIVITÉ

Les Normes internationales pour une pratique professionnelle de l'audit interne (Normes) de l'IIA contiennent les lignes directrices, relatives à l'indépendance et à l'objectivité, suivantes.

1100 – Indépendance et objectivité

L'audit interne doit être indépendant et les auditeurs internes doivent effectuer leurs travaux avec objectivité.

Interprétation :

L'indépendance c'est la capacité de l'audit interne à assumer, de manière impartiale, ses responsabilités. Afin d'atteindre un degré d'indépendance nécessaire et suffisant à l'exercice de ses responsabilités, le responsable de l'audit interne doit avoir un accès direct et non restreint à la direction générale et au Conseil. Cet objectif peut être atteint grâce à un double rattachement. Les atteintes à l'indépendance doivent être appréhendées à différents niveaux :

- au niveau de l'auditeur interne ;
- au niveau de la conduite de la mission ;
- au niveau de l'audit interne et de son positionnement dans l'organisation.

L'objectivité est une attitude impartiale qui permet aux auditeurs internes d'accomplir leurs missions de telle sorte qu'ils soient certains de la qualité de leurs travaux menés sans le moindre compromis. L'objectivité implique que les auditeurs internes ne subordonnent

pas leur propre jugement à celui d'autres personnes. Comme pour l'indépendance, les atteintes à l'objectivité doivent être appréhendées au niveau de :

- l'auditeur interne ;
- la conduite de la mission ;
- l'audit interne et de son positionnement dans l'organisation.

1110 – Indépendance dans l'organisation

Le responsable de l'audit interne doit relever d'un niveau hiérarchique suffisant au sein de l'organisation pour permettre au service d'audit interne d'exercer ses responsabilités. Le responsable de l'audit interne doit confirmer au Conseil, au moins annuellement, l'indépendance de l'audit interne au sein de l'organisation.

Interprétation :

L'indépendance au sein de l'organisation est atteinte lorsque le responsable de l'audit interne rapporte fonctionnellement au Conseil.

Les relations fonctionnelles impliquent, par exemple, que le Conseil :

- approuve la charte d'audit interne ;
- approuve le plan d'audit interne fondé sur l'approche par les risques ;
- soit destinataire des informations adressées par le responsable d'audit relatives à la réalisation du plan d'audit ou de tout autre sujet afférent à l'audit interne ;
- approuve les décisions liées à la nomination et à la révocation du responsable de l'audit interne ;
- demande des informations pertinentes au management et au responsable de l'audit interne pour déterminer l'adéquation du périmètre et des ressources de l'audit interne.

**Modalité Pratique d'Application 1110-1 –
Indépendance dans l'organisation (Janvier 2009)**

1. Le soutien de la direction générale et du Conseil aide l'audit interne à obtenir la coopération des audités et à exercer son activité sans entrave.

2. Pour que le service d'audit interne puisse être indépendant, le responsable de l'audit interne est fonctionnellement rattaché au Conseil et dépend administrativement ou hiérarchiquement du Directeur Général. Il est nécessaire que le responsable de l'audit interne dépende au moins d'une personne de l'organisation ayant une autorité suffisante pour promouvoir son indépendance, et pour lui garantir un large champ d'intervention, une attention adéquate aux communications faites dans le cadre des missions, ainsi que des actions appropriées par rapport aux recommandations émises.

3. Le rattachement fonctionnel au Conseil implique qu'il :

- approuve la charte de l'audit interne ;
- approuve l'évaluation des risques effectuée par l'audit interne et le plan d'audit correspondant ;
- reçoive des informations de la part du responsable de l'audit interne à propos des résultats des travaux d'audit interne ou de tout autre point qu'il estime nécessaire de communiquer, y compris lors de réunions privées sans la présence des dirigeants, y compris la confirmation annuelle de l'indépendance de l'audit interne ;
- approuve toutes les décisions relatives à l'évaluation de la performance, à la nomination ou au remplacement du responsable de l'audit interne ;
- approuve la rémunération annuelle et les augmentations de salaire du responsable de l'audit interne ;
- s'enquiert, auprès de la direction et du responsable de l'audit interne, d'éventuelles limitations du champ d'intervention ou du budget, susceptibles d'empêcher l'audit interne de mener à bien ses missions.

4. Le rattachement hiérarchique permet de faciliter les activités courantes de l'audit interne. En règle générale, il porte sur :

- l'établissement des budgets et la comptabilité de gestion ;
- la gestion des ressources humaines, notamment l'évaluation des performances et les rémunérations du personnel ;
- les communications internes et les flux d'information ;
- la gestion des règles et procédures de l'audit interne.

1110.A1 – L'audit interne ne doit subir aucune ingérence lors de la définition de son champ d'intervention, de la réalisation du travail et de la communication des résultats.

1120 – Objectivité individuelle

Les auditeurs internes doivent avoir une attitude impartiale et dépourvue de préjugés, et éviter tout conflit d'intérêt.

Interprétation :

Est considérée comme un conflit d'intérêt, une situation dans laquelle un auditeur interne, qui jouit d'une position de confiance, a un intérêt personnel ou professionnel venant en concurrence avec ses devoirs et responsabilités. De tels intérêts peuvent empêcher l'auditeur d'exercer ses responsabilités de façon impartiale. Un conflit d'intérêt peut exister même si aucun acte contraire à l'éthique ou malhonnête n'a été commis. Un conflit d'intérêt peut créer une situation susceptible d'entamer la confiance en l'auditeur interne, au service d'audit interne et en la profession. Un conflit d'intérêt peut compromettre la capacité d'un individu à conduire ses activités et exercer ses responsabilités de manière objective.

Modalité Pratique d'Application 1120-1 – Objectivité individuelle (Janvier 2009)

1. L'objectivité individuelle nécessite que les auditeurs internes réalisent leurs missions de telle manière qu'ils aient sincèrement confiance dans le résultat de leur travail et dans le fait qu'aucune concession significative n'ait été faite en matière de qualité. Les auditeurs internes ne doivent pas se trouver placés dans des situations qui porteraient atteinte à leur capacité à porter des jugements professionnels objectifs.

2. L'objectivité individuelle nécessite que le responsable de l'audit interne organise une affectation des auditeurs de manière à prévenir les conflits d'intérêt potentiels ou réels ainsi que les partis pris. Il s'informe périodiquement auprès des auditeurs à propos des conflits d'intérêt ou des partis pris et le cas échéant, instaure une rotation régulière des auditeurs internes au sein de l'équipe.

3. La revue des résultats de l'audit avant leur diffusion permet de fournir une assurance raisonnable que le travail a été réalisé avec objectivité.

4. L'objectivité de l'auditeur interne n'est pas compromise lorsqu'il est amené à recommander la mise en place de normes de contrôle pour les systèmes d'information ou à examiner des procédures avant leur mise en application. Par contre, son objectivité est présumée altérée s'il conçoit, met en place, rédige les procédures y relatives ou exploite de tels systèmes.

5. L'exécution ponctuelle par les auditeurs internes de travaux qui ne sont pas des travaux d'audit, ne compromet pas nécessairement leur indépendance dans la mesure où ils sont clairement mentionnés dans le rapport d'audit. Toutefois, le management et les auditeurs internes doivent veiller attentivement à ce que ces travaux n'altèrent pas leur objectivité.

1130 – Atteinte à l'indépendance ou à l'objectivité

Si l'indépendance ou l'objectivité des auditeurs internes sont compromises dans les faits ou même en apparence, les parties concernées doivent en être informées de manière précise. La forme de cette communication dépendra de la nature de l'atteinte à l'indépendance.

Interprétation :

Parmi les atteintes à l'indépendance du service d'audit interne et à l'objectivité individuelle, peuvent figurer les conflits d'intérêts personnels, les limitations du champ d'un audit, les restrictions d'accès aux dossiers, aux personnes et aux biens, ainsi que les limitations de ressources telles que des limitations financières.

L'identification des parties qui devraient être informées d'une atteinte à l'objectivité et à l'indépendance dépend d'une part des attentes de la Direction Générale et du Conseil, telles que décrites dans la charte d'audit interne, en termes de responsabilités de l'audit interne et du responsable d'audit interne, et d'autre part de la nature de cette atteinte.

Modalité Pratique d'Application 1130 -1 – Atteintes à l'indépendance ou à l'objectivité (Janvier 2009)

1. Les auditeurs internes doivent signaler au responsable de l'audit interne toute situation réelle ou potentielle, susceptible d'altérer leur indépendance ou leur objectivité, ou le consulter s'ils ont des questions relatives à ce type de situation. Si le responsable de l'audit interne constate l'existence d'une atteinte réelle ou supposée, il réaffecte alors les auditeurs concernés.

2. Une limitation du champ d'intervention est une restriction imposée à l'audit interne l'empêchant de réaliser ses objectifs et son planning. Des limitations de ce type peuvent, entre autres, restreindre :

- le domaine d'intervention défini dans la charte d'audit interne ;
- l'accès de l'audit interne aux dossiers, au personnel, et aux biens nécessaires à la réalisation des missions ;
- le plan d'audit lorsqu'il a été approuvé ;
- la mise en œuvre des procédures nécessaires à la mission ;
- les ressources humaines et le budget financier qui ont été approuvés.

3. Il est nécessaire de communiquer au Conseil, de préférence par écrit, l'existence d'une limitation du champ d'intervention et ses répercussions possible. Le responsable de l'audit interne juge s'il faut informer le Conseil des restrictions qui ont déjà été communiquées à cette instance et qu'elle a acceptées. Cette information peut s'avérer nécessaire surtout lorsqu'il y a des changements, notamment au sein de l'organisation, du Conseil ou de la direction générale.

4. Les auditeurs internes ne doivent pas accepter une rémunération, des cadeaux ou des invitations de la part d'un salarié, d'un client, d'un fournisseur ou d'un partenaire qui pourrait laisser supposer que l'objectivité de l'auditeur interne a été altérée. Cette supposition pourra concerner des missions en cours ou des missions futures de l'auditeur. Le statut des missions ne saurait en aucun cas justifier l'acceptation de rémunérations, de cadeaux ou d'invitations. L'acceptation d'articles publicitaires (tels que stylos, calendriers ou échantillons) mis à la disposition des salariés et du public et d'une valeur minime ne devrait pas fausser les jugements professionnels des auditeurs internes. Ces derniers doivent rendre compte sans délai à leur supérieur hiérarchique de toute offre de rémunérations ou de cadeaux importants.

1130.A1 – Les auditeurs internes doivent s'abstenir d'auditer des opérations particulières dont ils étaient auparavant responsables. L'objectivité d'un auditeur interne est présumée altérée lorsqu'il réalise une mission d'assurance pour une activité dont il a eu la responsabilité au cours de l'année précédente.

1130.A2 – Les missions d'assurance concernant des fonctions dont le responsable de l'audit a la charge doivent être supervisées par une personne ne relevant pas de l'audit interne.

1130.C1 – Les auditeurs internes peuvent être amenés à réaliser des missions de conseil liées à des opérations dont ils ont été auparavant responsables.

1130.C2 – Si l'indépendance ou l'objectivité des auditeurs internes sont susceptibles d'être compromises lors des missions de conseil qui leur sont proposées, ils doivent en informer le client donneur d'ordre avant de les accepter.

**Modalité Pratique d'Application 1130.A1-1 –
Audit des opérations dont les auditeurs internes
ont été auparavant responsables (Janvier 2009)**

1. Les membres du personnel mutés ou temporairement affectés au service d'audit interne ne devraient pas participer, avant un délai d'au moins un an à l'audit des activités précédemment exercées ou pour lesquelles ils ont eu des responsabilités.

De telles participations sont, en effet, susceptibles d'altérer leur objectivité et, le cas échéant, il faut en tenir compte lors de la supervision des travaux d'audit et dans la diffusion de leurs résultats.

Modalité Pratique d'Application 1130.A2-1 – Responsabilités exercées par l'audit interne au titre d'autres fonctions

1. Les auditeurs internes se doivent de ne pas accepter des fonctions ou des activités qui font l'objet d'évaluations périodiques de la part de l'audit interne. S'ils ont de telles responsabilités, ils ne peuvent pas être considérés comme des auditeurs internes.

2. L'indépendance et l'objectivité de l'auditeur interne risquent d'être altérées lorsque l'audit interne, son responsable ou un auditeur interne assume une fonction susceptible d'être auditée, ou que la direction envisage de leur attribuer. A minima, il faut que le responsable de l'audit interne prenne en considération les éléments suivants dans l'évaluation de l'impact sur l'indépendance et l'objectivité :

- les principes énoncés par le Code de Déontologie et les Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne (Normes) ;
- les attentes des parties prenantes de l'organisation, notamment les actionnaires, le Conseil, le comité d'audit, la direction, le législateur, les instances publiques, les régulateurs et les groupes d'influence ;
- les obligations ou les restrictions prévues dans la charte d'audit interne ;
- les informations dont la communication est obligatoire en vertu des Normes ;
- le niveau de couverture de l'audit, des fonctions ou responsabilités occupées par l'auditeur interne ;
- l'importance de la fonction opérationnelle pour l'organisation (en termes de chiffre d'affaires, de dépenses, de réputation, et d'influence) ;
- la longueur ou la durée de la mission et l'étendue des responsabilités ;
- l'adéquation de la séparation des tâches ;
- l'existence d'antécédents ou de signes montrant que l'objectivité de l'auditeur interne peut être atteinte.

3. Si la charte de l'audit interne contient des restrictions ou des clauses limitatives concernant l'attribution aux auditeurs internes de fonctions autres que l'audit, il convient de mentionner ces restrictions et d'en discuter avec la direction. Si cette dernière insiste pour confier ces fonctions à un auditeur, une information et une discussion seront nécessaires avec le Conseil. A défaut de disposition expresse de la charte, il convient de se référer aux lignes directrices figurant ci-dessous, qui sont subordonnées aux clauses de la charte.

4. Dès lors que l'audit interne accepte des responsabilités opérationnelles et que ces domaines sont intégrés dans le plan d'audit, le responsable de l'audit interne devra :

- minimiser les risques liés au manque d'objectivité en ayant recours à un prestataire extérieur ou à des auditeurs externes pour réaliser les audits de ces secteurs ;
- confirmer que les individus ayant des responsabilités opérationnelles dans des secteurs dépendant du responsable de l'audit interne, ne participent pas aux audits de ces domaines ;
- s'assurer que les auditeurs, qui conduisent une mission d'assurance dans des secteurs rattachés au responsable de l'audit interne, sont supervisés par la direction générale et le Conseil, à qui ils communiquent les résultats de leur évaluation ;
- indiquer les responsabilités opérationnelles exercées par l'auditeur dans le cadre de la fonction en cause, l'importance de ces opérations pour l'organisation (en termes de chiffre d'affaires, de dépenses ou en fonction de tout autre critère pertinent), ainsi que le lien existant entre les personnes qui ont procédé à l'audit de la fonction et l'auditeur concerné.

5. Il convient de préciser les responsabilités opérationnelles de l'auditeur interne dans le rapport d'audit des secteurs rattachés au responsable de l'audit interne, et dans la communication transmise au Conseil. Les résultats de l'audit peuvent aussi être discutés avec la direc-

tion générale et/ou d'autres parties prenantes appropriées. L'indication d'une atteinte à l'objectivité exige néanmoins d'avoir recours à la supervision d'un tiers pour les missions d'assurance relatives à des fonctions qui dépendent du responsable de l'audit interne.

A PROPOS DE L'INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS

Fondé en 1941, The Institute of Internal Auditors (IIA) est une organisation professionnelle internationale dont le siège mondial se situe à Altamonte Springs, en Floride, aux États-Unis. L'Institute of Internal Auditors est la voix mondiale, une autorité reconnue, un leader incontesté et le principal défenseur de la profession d'auditeur interne. C'est également un acteur de premier plan pour la formation des auditeurs internes. Il est représenté en France par l'IFACI.

A PROPOS DES GUIDES PRATIQUES

Les guides pratiques détaillent la réalisation des activités d'audit interne. Ils contiennent des processus et des procédures, tels que les outils et techniques, les programmes et les approches pas-à-pas, et donnent des exemples de livrables. Les guides pratiques s'inscrivent dans le Cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne de l'Institute of Internal Auditors. Ces guides pratiques relèvent de la catégorie des dispositions fortement recommandées. La conformité à ces guides pratiques n'est donc pas obligatoire, mais fortement recommandée. Ces guides ont été officiellement révisés et approuvés par l'IIA.

Pour de plus amples informations sur les documents de référence proposés par l'Institute, vous pouvez consulter notre site Web, www.theiia.org/guidance ou www.ifaci.com.

AVERTISSEMENT

L'Institute of Internal Auditors publie ce document à titre informatif et pédagogique. Cette ligne directrice n'a pas vocation à apporter de réponses définitives à des cas précis, et doit uniquement servir de guide. L'Institute of Internal Auditors vous recommande de toujours solliciter un expert indépendant pour avoir un avis dans chaque situation. L'Institute dégage sa responsabilité pour les cas où des lecteurs se fieraient exclusivement à ce guide.

COPYRIGHT

Le copyright de ce guide pratique est détenu par l'Institute of Internal Auditors et par l'IFACI pour sa version française. Pour l'autorisation de reproduction, prière de contacter l'Institute of Internal Auditors à l'adresse guidance@theiia.org ou l'IFACI à l'adresse recherche@ifaci.com

The Institute of Internal Auditors

247 Maitland Avenue, Altamonte Springs, Florida 32701, États-Unis

Téléphone : +1 407 937 1100

Télécopie : 1 407 937 1101

Site Web : www.theiia.org

Courrier électronique : guidance@theiia.org

IFACI

98bis, Boulevard Haussmann

75008 PARIS, France

Téléphone : 01 40 08 48 00

Fax : 01 40 08 48 20

Site Web : www.ifaci.com

Courrier électronique : recherche@ifaci.com