GUIDE PRATIQUE

Formuler et exprimer une opinion d'audit interne

ifaci

Septembre 2009

Sommaire

Synthèse **3**

Introduction **4**

1. Planifier l'expression d'une opinion **5**
1.1 Exprimer une opinion *5*
1.2 Étendue des opinions *6*
1.3 Définir des critères adaptés pour une opinion *8*

2. Périmètre des travaux **9**
2.1 Évaluation des résultats *9*

3. Utilisation d'un système de notation pour l'expression d'une opinion **10**
3.1 Opinions d'assurance négative (limitée) et opinions « informelles » *10*
3.2 Utilisation des travaux de tiers pour étayer une opinion *11*
3.3 Lignes directrices des instances de réglementation ou de normalisation *12*
3.4 Autres aspects juridiques *12*

Annexe A : Exemples de notation ou de classement du risque **13**

Annexe B : Exemples d'opinion d'audit au niveau micro et macro (graduation) **15**

Annexe C : Opinion au niveau macro (Exemple) **18**

Annexe D : Eléments connexes dans le CRIPP **19**

ISBN *: 978-2-915042-21-4*
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.

Synthèse

Nature de ce guide : Ce document donne des orientations pratiques aux auditeurs internes qui souhaitent formuler et exprimer une opinion sur une partie ou sur la totalité des systèmes de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle interne d'une organisation.

Ce guide ne prétend pas décrire tous les aspects à prendre en compte. L'annexe D présente les *Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne* (*Normes*) en lien avec l'opinion d'audit et d'autres documents d'orientation sur ce sujet.

Champ d'application : Ce guide peut être utile aux :

- responsables de l'audit interne ;
- organes d'administration ou de surveillance des entreprises, dénommés conseil dans la suite du présent document ;
- cadres de direction et le management opérationnel ;
- autres acteurs donnant une assurance sur la maîtrise des activités ;
- autres autorités de réglementation et organismes professionnels.

Contexte : Le Conseil, l'encadrement et d'autres parties prenantes demandent aux auditeurs internes de formuler une opinion dans le cadre de chaque rapport d'audit ainsi que sur la pertinence globale du gouvernement d'entreprise, du management des risques et du contrôle interne de l'organisation. Il peut s'agir d'apporter une assurance ou de rendre un avis sur l'organisation dans son ensemble (opinion de niveau macro) ou sur des composantes de l'organisation (opinion de niveau micro).

Exemples d'opinions au niveau macro et micro :

- une opinion sur le système global de contrôle interne de communication de l'information financière (niveau macro) ;
- une opinion sur les contrôles et procédures visant à respecter la législation et la réglementation en vigueur, par exemple en matière d'hygiène et de sécurité, lorsque ces contrôles et procédures sont mis en œuvre dans plusieurs pays ou plusieurs filiales (niveau macro) ;
- une opinion sur l'efficacité des contrôles, tels que ceux portant sur l'établissement du budget et la gestion des performances, lorsque ces contrôles sont réalisés dans plusieurs filiales et englobent la majorité des actifs, ressources, recettes etc. de l'organisation (niveau macro) ;
- une opinion sur un processus métier ou une activité au sein d'une seule organisation, d'un seul service ou sur un seul site (niveau micro) ;
- une opinion sur le système de contrôle interne dans une filiale ou une entité, lorsque tous les travaux sont réalisés dans le cadre d'un audit spécifique (niveau micro) ;
- une opinion sur la conformité de l'organisation, aux règles, lois et règlements relatifs à la protection de la vie privée, lorsque le périmètre de travail porte sur une (ou quelques) unité(s) opérationnelle(s) (niveau micro).

Introduction

Le besoin d'obtenir une opinion d'audit et la capacité de l'audit interne à exprimer cette opinion dépendent de plusieurs facteurs tels que comprendre les besoins des parties prenantes ; déterminer le périmètre, la nature, le calendrier et l'ampleur du travail d'audit requis ; s'assurer que les moyens soient suffisants pour accomplir le travail et d'en évaluer les résultats.

Le responsable de l'audit interne doit préciser avec la direction générale et le Conseil les exigences des parties prenantes en termes d'opinion d'audit, y compris le niveau d'assurance souhaité.

Les discussions avec les parties prenantes peuvent porter sur :

- la valeur de l'opinion d'audit pour les parties prenantes, y compris (le cas échéant) pourquoi cette opinion est demandée ;
- le délai nécessaire et le type d'opinion(s) ;
- la forme de l'opinion à donner (écrite ou orale) ;
- le niveau d'assurance à apporter ;
- la période ou le moment sur laquelle (lequel) porte l'opinion ;
- la portée de l'opinion demandée (doit-elle se limiter à la communication financière, aux contrôles opérationnels ou à la conformité à une réglementation spécifique ?) ;
- les critères utilisés pour exprimer les opinions ;
- le processus de notation à appliquer aux différents constats d'audit ;
- les utilisateurs potentiels de l'assurance, outre le management et le Conseil.

Le rapport d'audit étant susceptible d'être diffusé à l'extérieur, le responsable de l'audit interne évalue l'impact potentiel de son opinion pour l'organisation.

Dans ce cas, il conviendra de solliciter un conseiller juridique, en particulier dans le cadre d'« information privilégiée ».

1 Planifier l'expression d'une opinion

Lors de l'élaboration d'un plan d'audit visant à étayer l'expression d'une opinion, l'audit interne doit tenir compte d'un certain nombre d'éléments :

- Les caractéristiques spécifiques des opinions au niveau macro par rapport aux opinions au niveau micro. Les premières se fondent généralement sur les résultats de plusieurs missions d'audit, et les secondes sur les résultats d'une seule mission ou de quelques missions réalisées sur une période limitée.
- La nature de l'opinion à exprimer, en particulier si une assurance positive ou négative sera émise. En général, une assurance positive requiert un plus grand nombre de preuves et un périmètre de travail plus étendu.
- La finalité et l'utilisation de toute demande spécifique liée à un domaine où une opinion est rendue.
- La nature et l'ampleur des preuves d'audit nécessaires pour étayer l'opinion et la période requise pour réaliser le travail. C'est particulièrement important pour les opinions au niveau macro, qui peuvent nécessiter la réalisation de plusieurs missions.
- Une discussion et un accord avec les parties prenantes (généralement la direction générale et le Conseil) sur les critères qui seront utilisés pour définir l'opinion.
- Le besoin de planification et d'élaboration soigneuse d'un plan et d'une approche d'audit qui donnera à l'audit interne des preuves suffisantes et pertinentes pour étayer son opinion.
  Cette approche consiste à regrouper les résultats d'audits précédents, afin d'étayer l'opinion, ou à identifier les domaines importants et les risques pour lesquels les preuves d'audit devront être complétées ou obtenues afin d'étayer l'expression de l'opinion. En outre, lorsque plusieurs missions sont requises pour formuler une opinion, elles doivent être identifiées et incluses dans le plan d'audit interne.
- La prise en compte de toutes les missions connexes prévues (y compris l'utilisation de travaux de tiers ou d'auto-évaluations), et du temps nécessaire pour l'évaluation finale. Par exemple, si l'on veut donner une opinion sur les contrôles relatifs aux stocks dans une multinationale (par exemple via des audits sur 30 sites internationaux), il faudra planifier minutieusement le périmètre de travail et le temps nécessaire pour achever le travail avant que l'opinion puisse être rendue.
- Il faut déterminer si les ressources et les compétences permettent de réaliser tous les travaux nécessaires pour étayer suffisamment l'opinion. Dans la négative, on décide de renoncer ou non à exprimer une opinion, ou d'émettre des réserves (en excluant certains domaines ou risques du périmètre de l'opinion).
- Il faut discuter avec la direction et communiquer le plan d'audit interne, y compris le calendrier et le périmètre de chaque mission, ainsi que les critères qui seront utilisés pour déterminer l'opinion et, s'il y a lieu, elle est aussi présentée au Conseil.

1.1 Exprimer une opinion

Le service d'audit interne est fréquemment appelé à formuler une opinion aux niveaux macro et micro, notamment sur la capacité globale des règles, procédures et processus de l'organisation à contribuer au gouvernement d'entreprise, au management des risques et au contrôle interne. Ces opinions revêtent généralement la forme écrite et leur valeur sera maximale si elles prennent la forme d'une « assurance positive » (on les appelle parfois opinions d'« assurance raisonnable »). Le responsable de l'audit interne est le mieux placé pour formuler des opinions au niveau macro, car il est en mesure d'avoir une

excellente vue d'ensemble, notamment à partir des résultats des audits au niveau micro.

L'assurance positive (ou assurance raisonnable) confère le niveau d'assurance le plus élevé, c'est une des opinions d'audit la plus solide. En apportant une assurance positive, l'auditeur adopte une position explicite, qui peut être de nature binaire. Par exemple, il déclare que le dispositif de contrôle interne est ou n'est pas efficace dans la situation donnée, ou que les risques sont ou ne sont pas efficacement gérés.

L'expression d'une assurance positive peut être modulée pour un recours à des notes, qui classent l'efficacité des contrôles ou la gestion du risque. On peut par exemple utiliser un code couleur (rouge/jaune/ vert) ou une échelle (de 1 à 4). Lorsque l'on utilise une échelle, il faut que sa signification soit convenue et communément comprise au sein de l'organisation. Les annexes donnent de plus amples indications sur l'utilisation de notes.

L'expression d'une opinion peut également consister à apporter des informations sur l'évolution de cette opinion depuis un audit antérieur. Ainsi, l'opinion peut indiquer que les contrôles ou le management des risques sont satisfaisants, mais leur efficacité peut avoir diminué depuis la période d'audit précédente.

Une assurance positive nécessite le niveau de preuve le plus élevé. Elle affirme non seulement que les contrôles/processus de maîtrise des risques sont pertinents et efficaces, mais aussi que des preuves suffisantes ont été rassemblées qui permettent à l'auditeur d'être raisonnablement certain que les preuves du contraire, si elles existent, auraient été identifiées. C'est à l'auditeur de s'assurer du caractère suffisant des procédures d'audit pour trouver ce qui aurait raisonnablement dû être trouvé par un auditeur prudent.

L'assurance positive offre à l'utilisateur un niveau de confiance élevé dans la fiabilité des informations sous-jacentes. C'est pourquoi il est souvent demandé au service d'audit interne d'émettre ce type d'opinion.

Une opinion peut être *nuancée par une réserve*, ce qui peut être utile en cas d'exception par rapport à l'opinion générale. Par exemple, l'opinion peut indiquer que les contrôles sont « satisfaisants à l'exception des contrôles relatifs aux comptes fournisseurs, qui doivent être considérablement renforcés ».

1.2 Étendue des opinions

On peut demander au responsable de l'audit interne de donner une opinion au niveau général (macro) ou au niveau d'une mission d'audit spécifique (micro). On trouvera ci-dessous ce qui distingue ces deux niveaux.

Niveau macro

Si les opinions au niveau macro sont émises ou formulées à *un moment donné* (par exemple sur une base annuelle), les preuves d'audit qui les étayent sont généralement rassemblées sur une période donnée et reposent sur les résultats de plusieurs missions d'audit, sur les travaux effectués par des tiers, et sur des preuves informelles. Une opinion au niveau macro peut évoluer à mesure que les différentes missions sont achevées et que des preuves d'audit supplémentaires (constats y compris points critiques et exceptions) sont obtenues.

Lorsqu'il exprime une opinion au niveau macro, le responsable de l'audit interne tient compte de plusieurs aspects :

- l'usage qui sera fait de l'opinion ;
- la période d'audit et les délais de réalisation des tests nécessaires à la formation de l'opinion ;

- une compréhension claire de ce que l'organisation considère comme une performance « globalement » satisfaisante ;
- l'appétence de l'organisation pour le risque, et les critères utilisés pour formuler l'opinion ;
- le caractère suffisant des travaux et des preuves d'audit (y compris les travaux de tiers et les preuves informelles) utilisés pour étayer l'opinion demandée.

Il arrive que l'audit interne ne soit pas en mesure d'obtenir des preuves suffisantes (par exemple à cause de moyens limités) pour étayer tous les domaines sur lesquels porte une opinion au niveau macro et seule une opinion *limitée* est alors possible. Par exemple, une opinion sur la conformité à la réglementation environnementale peut être limitée par l'exclusion d'une évaluation de la législation relative à l'élimination des déchets. Le processus de planification doit prendre en compte la possibilité qu'une opinion soit limitée, de telle manière que les parties prenantes en aient conscience.

L'expression d'une opinion au niveau macro peut se révéler complexe. Il peut notamment être nécessaire de définir des méthodes et de planifier les aspects suivants :

- Le regroupement et l'interprétation des constats de plusieurs audits, dont certains ont pu être réalisés des mois avant la date de formulation de l'opinion. Dans ce cas, le responsable de l'audit interne devra faire preuve de diligence raisonnable pour vérifier que les normes adéquates ont bien été utilisées dans tous les audits pour évaluer les constats et en tirer des conclusions. En outre, il faut envisager le suivi des mesures correctives et des événements ultérieurs à l'audit.
- Les méthodes permettant d'inclure les preuves d'audit obtenues par des moyens moins formels, car les opinions au niveau macro sont généralement de nature globale et nécessitent une couverture plus étendue. Il peut être nécessaire de s'appuyer sur d'autres types de processus d'assurance. Par exemple, les résultats des auto-évaluations du management et les preuves informelles (c'est-à-dire qui ne sont pas propres à une mission d'audit) émanant de différentes sources peuvent être utilisés si l'auditeur est convaincu de leur fiabilité. Les preuves informelles peuvent inclure l'évaluation subjective de l'audit interne (qui se fonde par exemple sur des visites sur site et l'observation des opérations), mais le recourt à ce type de preuve doit faire l'objet d'un avertissement lorsque l'on exprime une opinion au niveau macro.
- L'analyse des preuves obtenues en se fondant sur le travail de tiers. Cette analyse peut inclure par exemple, une revue des travaux de divers groupes chargés de l'assurance-qualité dans l'organisation ou réalisés pour se conformer à la réglementation. Ces travaux peuvent résulter de méthodes différentes ou qui ont évolué. Dans ce cas, le responsable de l'audit interne doit impérativement évaluer le risque associé à l'utilisation du travail de tiers et prévoir de l'expliquer lorsqu'il formule une opinion.

Niveau micro

Les opinions au niveau micro sont généralement le résultat d'une mission d'audit spécifique. Celle-ci peut être liée à des contrôles sur un processus, un risque ou une unité d'affaires spécifique. La formulation de ce type d'opinion nécessite la prise en compte des constats d'audit et de leur niveau d'importance.

Les opinions au niveau micro sont généralement moins complexes que celles qui sont formulées au niveau macro. Selon de récentes enquêtes, la plupart des services d'audit dans le monde émettent des opinions au niveau micro, et recourent à un système de notation

pour exprimer une opinion globale. Cependant, on constate également que nombre d'entre eux n'ont pas défini un référentiel de critères formels pour tirer leurs conclusions.

Dans certaines organisations, les opinions portant sur les différentes missions (niveau micro) ne sont pas primordiales pour les cadres dirigeants ou pour le Conseil, car ceux-ci s'intéressent essentiellement à l'opinion générale au niveau macro. Dans ce cas, il est particulièrement important de gérer les attentes des parties prenantes qui se situent à un niveau hiérarchique inférieur, car les responsables des domaines audités s'attendent généralement à recevoir un rapport et une opinion lorsque la mission s'achève.

1.3 Définir des critères adaptés pour une opinion

Les auditeurs doivent pouvoir mesurer ou évaluer les résultats et l'impact des problèmes identifiés lors d'un audit. Pour ce faire, on peut développer un référentiel structuré de critères d'évaluation. Les critères adaptés sont les facteurs pertinents et appropriés aux caractéristiques propres de l'organisation auditée et qui permettent l'évaluation objective des résultats réels. Ils se concentrent, dans la mesure du possible, sur les objectifs des systèmes de contrôle interne et sont, dans l'idéal, établis avant la réalisation du plan d'audit.
Ces critères doivent être pertinents, fiables, neutres, compréhensibles et exhaustifs. Ainsi, le regroupement des observations permet à l'équipe d'audit de formuler une conclusion sur chaque objectif d'audit ou sur un processus ou une fonction pris dans sa globalité. Le responsable de l'audit interne s'assure qu'il existe un cadre d'évaluation.

Durant le processus de planification, le fondement de l'opinion fait l'objet d'un débat avec diverses parties prenantes utilisant le référentiel de critères et d'évaluation. Il s'agit notamment de discuter des objectifs spécifiques avec les propriétaires des processus, les cadres dirigeants et d'autres parties prenantes, y compris, le cas échéant, le Conseil. Il est important que l'encadrement des organisations auditées comprenne et accepte ces critères et l'impact qu'ils peuvent avoir sur leurs responsabilités et sur leur capacité à préserver un environnement de contrôle interne robuste.

Lorsqu'il définit des critères adaptés, il est important que le service d'audit interne détermine si l'organisation a établi des principes de base correspondant aux bonnes pratiques du gouvernement d'entreprise, du management des risques et du contrôle, notamment :

- Une définition claire du contrôle interne adopté ou mis en œuvre par l'organisation. Par exemple, l'organisation a-t-elle adopté le référentiel de l'AMF, du COSO ou du CoCo ?
- La définition d'un niveau de contrôle satisfaisant. Par exemple, « satisfaisant » peut signifier, pour la direction, que 90 % (ou un autre pourcentage acceptable) des transactions sont menées selon les procédures établies. Ou bien, il peut aussi signifier que 85 % (ou un autre pourcentage acceptable) de l'ensemble des contrôles fonctionnent correctement.
- La direction doit clairement définir sa tolérance au risque ou son appétence pour le risque, y compris des seuils de matérialité associés.

Ces principes clés, acceptés au niveau de l'entreprise, constituent un cadre de référence partagé permettant de tirer des conclusions et d'exprimer une opinion qui soit mutuellement comprise par la direction et par les auditeurs internes.

En l'absence de tels principes, on recommande que l'audit interne ne rende pas d'opinion, car il n'existe alors pas de cadre de référence permettant d'étayer de manière objective les conclusions de l'auditeur interne.

2 Périmètre des travaux

La nature et la forme de l'opinion exprimée dépendent du périmètre des travaux effectués et des preuves d'audit rassemblées. Pour définir le périmètre, il faut concevoir un plan d'audit qui apportera des preuves suffisantes et appropriées. Lorsqu'il discute du plan avec les parties prenantes, le responsable de l'audit interne délimite précisément le périmètre de travail et explicite le type d'opinion qui doit être rendu. Il est important de communiquer ces points aux principaux intervenants afin d'éviter toute confusion, en particulier pour les opinions au niveau macro.

Il faut vérifier la pertinence de l'étendue de la mission pour les opinions au niveau micro et au niveau macro, même si cette tâche est plus complexe pour ces dernières. On ne peut formuler une opinion au niveau macro sur le gouvernement d'entreprise, le management des risques et le contrôle interne que si l'univers d'audit est complet et si l'auditeur couvre bien ce périmètre. L'expression d'une opinion au niveau macro peut prendre davantage de temps en raison du travail à effectuer et de la nécessité de regrouper les résultats de plusieurs audits qui, collectivement, étayeront l'opinion rendue.

Voici les éléments qui servent couramment à définir le périmètre sur lequel porte l'opinion :

- descriptions des pans de l'organisation concernés, si le périmètre couvre l'ensemble de l'organisation ou simplement certaines de ses composantes, les risques majeurs (par exemple les effets de la concurrence) ou les catégories de risques (comme les risques de crédit) ;
- les composantes du contrôle interne couvertes par l'audit. Il peut s'agir des aspects financiers, opérationnels ou de conformité (il convient de préciser que l'opinion porte sur les processus de conception, les objectifs de performance, la documentation requise, les résultats financiers, etc.) ;
- le moment ou la période sur lequel/laquelle porte l'opinion.

2.1 Évaluation des résultats

La définition de la méthode d'évaluation des résultats des travaux d'audit constitue une étape importante du processus de planification. On peut avoir à évaluer chaque constat d'audit, à leur attribuer une note, à estimer leur importance relative pour la mission en question, les risques individuels/catégories de risques ou l'organisation dans son ensemble.

Il convient d'examiner les éléments suivants :

Matérialité – Ampleur ou importance d'un objectif essentiel pour l'opinion. L'auditeur interne doit tenir compte de l'ampleur du risque résiduel qui empêcherait la réalisation d'objectifs de l'entreprise.

Impact – Les conséquences des problèmes/constats d'audit sont analysées et pleinement comprises dans le cadre de l'opinion qui doit être rendue (niveau micro ou macro). En fonction de l'impact pour l'organisation, une opinion d'audit peut avoir un niveau d'importance différent alors que les critères de notation sont les mêmes. Ainsi, certains problèmes peuvent avoir un impact important sur la réalisation des objectifs ou sur la maîtrise des risques au niveau micro, mais pas au niveau macro (par exemple, l'impossibilité de gérer des doublons de paiements peut avoir de l'importance pour une filiale mais pas pour l'organisation dans son ensemble).

Lorsque l'on évalue la pertinence des contrôles pour exprimer une opinion au niveau macro, il convient également de noter le niveau de risque correspondant aux contrôles en place pour atteindre les objectifs de la direction (L'annexe A donne des exemples de notation des risques, cf. P13).

3 Utilisation d'un système de notation pour l'expression d'une opinion

Les services d'audit utilisent fréquemment un système de notation lorsqu'ils publient un rapport d'audit.

Lorsque l'on utilise un système de notation pour rendre une opinion d'assurance positive, il convient de soigner la formulation, en particulier pour la définition des « lignes jaunes ». Par exemple, entre adéquat/inadéquat. la formulation doit être claire et adaptée au lecteur. L'emploi de qualificatifs généraux tels que *satisfaisant*, *efficace*, ou *insatisfaisant* risque ne pas être suffisant. Tous les membres de l'organisation doivent comprendre ces termes sans ambigüité et de façon identique, de même que ce qui constitue un niveau de performance acceptable. C'est pourquoi un cadre de référence est nécessaire. Par exemple, le qualificatif *efficace* désigne généralement des contrôles efficaces à la fois dans leur conception et dans leur mise en œuvre. L'opinion doit préciser si ces deux sens sont pris en considération.

La clarté de la communication est améliorée si l'organisation a adopté une définition communément comprise du contrôle interne, comme celle du COSO ou, pour la France, du cadre de référence de l'AMF. Lorsqu'il élabore son rapport, le responsable de l'audit interne s'assure que tous les termes techniques (comme par exemple *déficience importante*) sont clairement définis pour le destinataire. L'élaboration de principes directeurs tels que ceux inclus dans les annexes éliminera une partie de la subjectivité et contribuera à éviter tout risque de confusion.

Le recours à une échelle de notation nécessite généralement d'avoir bien défini la structure d'évaluation. Ainsi, une opinion qui se contente d'affirmer que le contrôle interne répond à des critères minimum, n'aura pas besoin d'autant de preuves qu'une opinion qui affirme que le niveau de contrôle interne est nettement supérieur ou nettement inférieur à une référence donnée (ou benchmark).

Plus l'information présentée dans une opinion est précise, plus le volume des preuves nécessaires pour étayer cette opinion est important. La présence d'une note dans une opinion positive peut apporter des informations utiles au lecteur, mais des preuves suffisantes sont nécessaires pour l'étayer. L'échelle de notation indique si l'opinion porte sur l'organisation dans son ensemble ou sur l'objet de l'audit (mission spécifique).

Il importe également de veiller à la cohérence et à la pérennité du système de notation au fil des ans. Les systèmes de notation qui changent trop fréquemment peuvent être sources de confusion pour les parties prenantes et amoindrir la comparabilité et la clarté des rapports portant sur l'ensemble de l'organisation.

3.1 Opinions d'assurance négative (limitée) et opinions « informelles »

Une opinion d'« assurance négative », (ou « limitée ») constitue une déclaration selon laquelle rien n'a retenu l'attention de l'auditeur à propos d'un objectif particulier, comme l'efficacité d'un système de contrôle interne, la pertinence d'un processus de management des risques ou toute autre question. L'auditeur interne ne s'engage pas sur le caractère suffisant du périmètre et des procédures d'audit pour déceler tous les problèmes importants. Une telle opinion est généralement considérée comme moins fiable qu'une assurance positive et par conséquent, les auditeurs en jaugent la valeur avant de la formuler.

Il arrive qu'on demande aux auditeurs internes de formuler une opinion « informelle » ou orale sur la pertinence des règles et processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques ou de contrôle interne, au niveau macro ou micro. Dans la mesure du

possible, l'expression de cette opinion ne doit pas être subjective, mais reposer sur des preuves objectives (voir plus haut). Cependant, lorsque les parties prenantes acceptent une opinion subjective, cette subjectivité doit être clairement énoncée dans tout commentaire oral.

Lorsqu'il exprime une opinion informelle, le responsable de l'audit interne tient compte d'un certain nombre d'éléments :

- le caractère suffisant des travaux d'audit (y compris les travaux de tiers et les preuves informelles) pour étayer l'opinion demandée ;
- si l'opinion peut être différée jusqu'à l'obtention de preuves supplémentaires ;
- les critères utilisés et une bonne compréhension de ce que l'organisation considère comme une performance satisfaisante ;
- l'appétence pour le risque de l'organisation ;
- l'objectif pour lequel l'opinion sera utilisée ;
- si l'opinion informelle sera positive ou négative ;
- si l'opinion sera limitée et replacée dans le contexte des preuves qui ont et n'ont pas été obtenues (par exemple, « Cette opinion se fonde sur les sept audits réalisés cette année. Nous n'avons pas accompli d'audit de la filiale XYZ, et notre opinion ne porte pas sur cette filiale »).

Les facteurs considérés sont essentiellement les mêmes que ceux qui seraient pris en compte pour l'expression d'une opinion écrite.
Il est important de mentionner le cas où la réponse la plus adaptée consiste à indiquer que des travaux complémentaires sont nécessaires pour exprimer une opinion sur tel ou tel aspect considéré.
Dans certains cas, l'audit interne peut avoir à refuser de formuler une opinion orale, en particulier en l'absence de preuves ou de travaux suffisants pour étayer son opinion.

3.2 Utilisation des travaux de tiers pour étayer une opinion

Dans de nombreuses organisations, diverses fonctions ou personnes apportent à la direction générale et au Conseil une assurance sur des aspects spécifiques des activités d'une organisation. Ce sont les « autres prestataires d'assurance ».
Si le responsable de l'audit interne a l'intention d'utiliser ces travaux pour exprimer sa propre opinion, il convient de prendre les mesures appropriées, notamment d'évaluer la compétence, l'indépendance et l'objectivité des autres prestataires d'assurance. Le responsable de l'audit interne :

- s'assure que l'autre prestataire d'assurance possède les connaissances, les qualifications et autres compétences nécessaires pour que le travail soit fiable ;
- évalue les relations que l'organisation entretient avec le prestataire afin de s'assurer qu'elles ne porteront pas atteinte à l'impartialité et à l'objectivité de son jugement et de son opinion, dans le cadre de ses activités d'assurance ;
- obtient des informations suffisantes sur les objectifs et le périmètre d'intervention du prestataire d'assurance pour confirmer qu'ils satisfont aux critères spécifiques de l'audit. Une bonne pratique courante consiste à organiser régulièrement des réunions de communication lors desquelles le responsable de l'audit interne a une visibilité sur les activités planifiées, les résultats des travaux et les rapports (ou autres communications analogues) prévus par les autres prestataires ;
- évalue les risques qu'il y a à utiliser les travaux des autres prestataires d'assurance, en particulier pour ce qui est du niveau d'assurance et de confiance lié aux opinions rendues.

Une fois que le responsable de l'audit interne a décidé d'utiliser les travaux de tiers, il doit en être fait

mention dans les discussions avec les principales parties prenantes et, si c'est nécessaire, avec le Conseil. Il est important que toutes les parties comprennent l'incidence que les travaux des autres prestataires d'assurance peuvent avoir sur les opinons d'audit au niveau macro ou micro, notamment le degré de confiance à accorder à ces opinions.

3.3 Lignes directrices des instances de réglementation ou de normalisation

Dans la mesure du possible, ce guide cherche à être cohérent avec les orientations des instances de réglementation au niveau mondial, et n'a pas pour but d'entrer en conflit avec la législation et la réglementation émanant d'autres instances de réglementation ou de normalisation. Les auditeurs internes ne doivent pas oublier qu'ils doivent respecter la législation et la réglementation en vigueur. Cependant, lorsque celles-ci n'existent pas ou se contredisent, ce guide peut être utile pour expliquer comment rendre une opinion d'audit à tous les professionnels qui cherchent à se conformer autant que possible à ces principes.

3.4 Autres aspects juridiques

L'utilisation d'opinions peut renforcer la confiance dans les rapports d'audit interne. C'est souhaitable car il en résulte une augmentation de la valeur et de la clarté du niveau d'assurance exprimé dans le rapport d'audit. Cependant, cette confiance renforcée peut également avoir des conséquences juridiques, notamment, si quelqu'un s'appuie sur le rapport d'audit et qu'une défaillance du contrôle interne apparaît après la publication du rapport. En outre, la certification professionnelle du responsable de l'audit interne peut avoir des conséquences juridiques si des problèmes de non-conformité devaient apparaître. C'est pourquoi le responsable de l'audit interne est fortement encouragé à utiliser un langage approprié dans le rapport et dans tout avertissement indiquant au lecteur les limites potentielles relatives au niveau d'assurance donné. Lorsqu'il signe un rapport énonçant une opinion en qualité de CA (*chartered accountant*), de CPA (*certified public accountant*), de CIA (*certified internal auditor*) ou d'une certification professionnelle similaire, le responsable de l'audit interne doit avertir les lecteurs qu'il ne lui est pas possible de donner une assurance absolue et les engager à tenir compte de toutes les conséquences juridiques. En exposant clairement ces éléments aux utilisateurs des rapports, le responsable de l'audit interne pourra répondre aux attentes et limiter les risques juridiques inutiles.

Annexe A : Exemples de notation ou de classement du risque

Voici des exemples de systèmes qui peuvent être utilisés pour noter ou classer les risques. Il est toujours important de bien définir le contexte (note portant sur l'ensemble de l'organisation ou sur l'objet de l'audit). Ces notes/classements des risques peuvent également s'appliquer à certaines opinions au niveau micro.

Société A : Opinion fondée sur la notation du risque

Très élevé – Le risque résiduel après prise en compte de la pertinence et/ou de l'efficacité des contrôles atténuateurs du risque reste **très élevé** selon la matrice d'évaluation du risque (ou des critères de notation) de l'organisation (ou de la division ou de l'entité). Il est supérieur au niveau de tolérance acceptable.

Élevé – Le risque résiduel après prise en compte de la pertinence et/ou de l'efficacité des contrôles atténuateurs du risque reste **élevé** selon la matrice d'évaluation du risque (ou des critères de notation) de l'organisation (ou de la division ou de l'entité). Il est supérieur au niveau de tolérance acceptable.

Intermédiaire – Le risque résiduel après prise en compte de la pertinence et/ou de l'efficacité des contrôles atténuateurs du risque est **intermédiaire** selon la matrice d'évaluation du risque (ou des critères de notation) de l'organisation (ou de la division ou de l'entité) et se situe par conséquent dans la plage de tolérance au risque définie par l'organisation.

Faible – Le risque résiduel après prise en compte de la pertinence et/ou de l'efficacité des contrôles atténuateurs du risque est **faible** et se situe par conséquent dans la plage de tolérance au risque définie par l'organisation.

Société B : Notation du risque dans les constats d'audit (niveau micro)

Risque prioritaire – Étant donné la grande priorité de ce problème, l'attention immédiate de la direction est requise. Ce problème grave de contrôle interne ou de gestion des risques présente une forte probabilité, s'il n'est pas éliminé, de conduire à :

- des **pertes substantielles**, éventuellement en conjonction avec d'autres lacunes du dispositif de contrôle interne de l'entité ou du processus organisationnel audités ;
- une **grave violation** des stratégies, règles ou valeurs de l'entreprise ;
- une **atteinte grave** à la réputation (publicité négative dans les médias nationaux ou internationaux) ;
- un impact réglementaire négatif **important** (retrait du permis d'activité ou amendes substantielles).

Risque intermédiaire – Étant donné qu'il s'agit d'un problème moyennement prioritaire, l'attention de la direction en temps opportun est requise. Ce risque portant sur le contrôle interne ou la gestion des risques peut conduire à :

- des **pertes financières** (définir des niveaux) ;
- la **perte de contrôle** au sein de l'entité ou du processus organisationnel audités ;
- une **atteinte** à la réputation (publicité négative dans les médias locaux ou régionaux) ;
- un impact réglementaire négatif (sanctions rendues publiques ou **amendes peu importantes**).

Risque faible – Étant donné qu'il s'agit d'un problème peu prioritaire, l'attention habituelle de la direction est requise. Le traitement de ce risque de contrôle interne ou de management des risques peut conduire à une amélioration de la qualité et/ou de l'efficience de l'entité ou du processus organisationnel audités. Les risques sont limités.

Société C : Classement d'une déficience dans les risques prioritaires (niveau micro)

La présence d'un ou de plusieurs des critères décrits ci-dessous conduira à une classification basée sur des priorités, en tenant compte des contrôles compensatoire en place :
(*Note : Deux observations ou davantage peuvent conduire à une opinion d'audit « insatisfaisante ».*)

- La possibilité qu'une déclaration erronée dans les états financiers ou dans la communication d'informations financières requière un ajustement après impôts supérieur ou égal à XX millions d'euros dans les états financiers ou les publications y afférentes.
- Les contrôles ne fonctionnent pas comme prévu et on estime qu'il pourrait y avoir un problème d'efficacité et d'efficience dont l'impact économique potentiel serait supérieur à 0,5 % du résultat net total ou supérieur à 1 % d'une catégorie de compte du bilan (comme les immobilisations, les actifs à court terme, le passif exigible, etc.) ou qui portrait gravement atteinte à la réputation de la société.
- Un contrôle clé ne fonctionne pas comme prévu, comme en attestent les résultats anormaux des tests effectués par l'auditeur. Ils sont supérieurs à XX % (avec un échantillon d'une taille représentative suffisante), et il n'existe pas de contrôles compensatoires (ou un pourcentage inférieur si l'exposition est significative).
- Les systèmes d'information critiques (tels que prédéfinis) sont fortement compromis en raison de l'inefficacité des contrôles portant sur la sécurité logique/applicative, la protection des données (y compris les informations sur les clients et/ou les salariés) et l'absence de contrôles de sorties du système et des contrôles compensatoires limités.
- Il n'a toujours pas été remédié, sans motif de retard acceptable, aux faiblesses identifiées lors d'un audit interne antérieur et qui devaient être traitées en priorité.
- Les constats d'audit ont révélé que les contrôles étaient inefficaces et ont conduit à ce qu'une fraude interne ou externe (à préciser) soit commise (c'est-à-dire prouvée) ou bien il y a une forte probabilité qu'une fraude soit commise et se chiffre à plus de XX euros.

Annexe B : Exemples d'opinion d'audit au niveau micro et macro (graduation)

Voici des exemples de classification qui peuvent être utilisés pour exprimer une opinion d'audit. Dans tous les cas, il est important de bien définir le contexte, c'est-à-dire de préciser si l'opinion porte sur l'organisation dans son ensemble (macro) ou s'il s'agit d'une revue d'audit individuel portant sur un aspect ou un processus particulier (niveau micro). Lors de la formulation de cette opinion, il est important qu'un processus et qu'une méthode de classement des risques aient été définis (Cf. annexe A, p13).

Société D : Classification à 3 niveaux

Système de contrôle interne inadéquat – Les constats font état de faiblesses significatives du contrôle et d'un besoin urgent de mesures correctives. Au moment de l'audit, les mesures en place ne sont pas suffisantes, ou ne progressent pas suffisamment, pour atténuer la gravité des lacunes identifiées.

Système de contrôle interne adéquat, mais avec des réserves – Un certain nombre de constats, dont certains sont significatifs, ont été constatés. Lorsque des mesures ont été engagées pour remédier à ces constats et à d'autres problèmes connus de la direction, elles en sont à un stade trop peu avancé pour que l'on puisse formuler une opinion d'audit satisfaisante.

Système de contrôle interne satisfaisant – Les constats indiquent que, dans l'ensemble, les contrôles sont satisfaisants, même si certaines améliorations peuvent être recommandées.

Société E : Classification à 4 niveaux

Efficace	Les contrôles évalués sont adéquats, appropriés et efficaces. Ils donnent l'assurance raisonnable que les risques sont gérés et que les objectifs devraient être atteints.
Quelques améliorations nécessaires	Quelques faiblesses spécifiques du contrôle interne ont été observées. Cependant, dans l'ensemble, les contrôles évalués sont adéquats, appropriés et efficaces. Ils donnent l'assurance raisonnable que les risques sont gérés et que les objectifs seront atteints.
Améliorations substantielles nécessaires	De nombreuses faiblesses spécifiques du contrôle interne ont été observées. Les contrôles évalués sont peu susceptibles d'apporter l'assurance raisonnable que les risques sont gérés et que les objectifs seront atteints.
Insatisfaisant	Les contrôles évalués ne sont ni adéquats, ni appropriés ni efficaces. Ils ne donnent pas l'assurance raisonnable que les risques sont gérés et que les objectifs seront atteints.

Société E : Classification à 5 niveaux avec échelle

Matrice d'évaluation et de classification				
Aspects examinés	Bien contrôlés **(A)**	Satisfaisants – niveau élevé **(B)**	Satisfaisants – niveau faible **(C)**	Possibilités d'améliorations substantielles **(F)**
Efficacité et efficience opérationnelles	Efficace	Adéquate	Problèmes graves mais pas substantiels	Communication des faiblesses du contrôle interne
Fiabilité de la communication financière	Efficace	Adéquate	Problèmes graves mais pas substantiels	Communication des faiblesses du contrôle interne
Conformité à la législation et à la réglementation en vigueur	Efficace	Adéquate	Problèmes graves mais pas substantiels	Communication des faiblesses du contrôle interne
Sauvegarde des actifs	Efficace	Adéquate	Problèmes graves mais pas substantiels	Communication des faiblesses du contrôle interne

Annexe C : Opinion au niveau macro (Exemple)

Note : Il est nécessaire qu'une méthode et un processus soient en place afin d'évaluer les résultats cumulés des missions d'audit et des constats d'audit de façon à exprimer une opinion.

À l'attention du : Président du Comité d'audit
De la part du : Responsable de l'audit interne

Objet : Audit interne de (thème ou autre entité) pour la période se terminant le ___

Nous avons terminé l'audit interne de (préciser le thème ou l'autre entité). Le/les objectif(s) de cette mission étai(en)t de (liste des objectifs).

Le programme de travail a été élaboré en considérant (énoncer les principaux aspects pris en compte pour établir le programme). La mission a été menée conformément aux *Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne*.

L'audit interne a examiné (décrire ce qui a été examiné, comme par exemple le référentiel de contrôle interne de la direction, la stratégie, les règles et les pratiques d'évaluation du risque, l'information utilisée pour la prise de décision, les règles de communication applicables à l'entité examinée).

Le périmètre de la mission comprend (périmètre à définir). En outre, l'examen a porté sur des activités qui se sont déroulées sur la période (période à préciser).

Les critères utilisés pour évaluer l'entité sont (décrire les critères et leur source). Ils ont été définis en accord avec la direction (spécifier avec qui) avant le lancement des procédures d'audit détaillées.

Nous en avons conclu que (donner une opinion positive/note pour chaque objectif). Notre opinion globale sur XXX est satisfaisante ou non satisfaisante (fonder cette opinion globale sur l'évaluation des opinions relatives à des objectifs d'audit spécifiques).
D'après mon jugement professionnel en tant que (titre), des procédures d'audit suffisantes et appropriées ont été mises en œuvre et les preuves collectées étayent l'exactitude des conclusions tirées et présentées dans ce rapport. Les conclusions reposent sur la comparaison de la situation - telle qu'elle était à l'époque - avec critères d'audit. Les conclusions ne sont applicables qu'à l'entité examinée. Les preuves collectées répondent aux normes d'audit professionnelles et sont suffisantes pour apporter à la direction générale la preuve des conclusions découlant de l'audit interne.

Annexe D : Eléments connexes dans le CRIPP

Le Cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne (CRIPP) énonce en outre les prescriptions obligatoires suivantes :

2010 – Planification : « Le responsable de l'audit interne doit établir une planification fondée sur les risques afin de définir les priorités cohérentes avec les objectifs de l'organisation ».

2410.A1 – « La communication finale des résultats de la mission doit, lorsqu'il y a lieu, contenir l'opinion globale des auditeurs internes et/ou leurs conclusions ».

2120 – Management des risques : « L'audit interne doit évaluer l'efficacité des processus de management des risques et contribuer à leur amélioration ».

2120.A1 – L'audit interne doit évaluer les risques afférents au gouvernement d'entreprise, aux opérations et aux systèmes d'information de l'organisation au regard de :

- la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles ;
- l'efficacité et l'efficience des opérations ;
- la protection des actifs ;
- le respect des lois, règlements et contrats.

2130. A1 – L'audit interne doit évaluer la pertinence et l'efficacité du dispositif de contrôle choisi pour faire face aux risques relatifs au gouvernement d'entreprise, aux opérations et systèmes d'information de l'organisation.

Cette évaluation doit porter sur les aspects suivants :

- la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles ;
- l'efficacité et l'efficience des opérations ;
- la protection des actifs ;
- le respect des lois, règlements et contrats.

Le CRIPP recommande fortement les principes suivants :

Modalité pratique d'application 1210.A1-1 – Recours à des prestataires externes. Elle reprend également des concepts *issus des normes SAS 65 (The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements*) et SAS 73 (*Using the Work of Others*) de l'AICPA.

Modalité pratique d'application 1210.A1-1 – Recours à des prestataires externes.

1. Chaque auditeur interne n'est pas nécessairement qualifié dans toutes les disciplines. L'audit interne peut recourir à des prestataires externes ou à des ressources internes qualifiés dans des disciplines telles que la comptabilité, l'audit, l'économie, la finance, les statistiques, les technologies de l'information, l'ingénierie, la fiscalité, le droit, l'environnement et tout autre domaine nécessaire pour pouvoir exercer ses responsabilités d'audit interne.

2. Un prestataire externe est une personne ou une entité indépendante de l'organisation qui possède des connaissances, un savoir-faire et une expérience particuliers dans une discipline donnée. Les prestataires externes incluent notamment les actuaires, les experts-comptables, les conseils en évaluation, les personnes qui ont une expertise à propos de certaines cultures ou langues, les spécialistes de l'environnement, les experts en enquêtes sur la fraude, les avocats, les ingénieurs, les géologues, les experts en sécurité, les statisticiens, les spécialistes des technologies de l'information, les auditeurs externes de l'organisation et les autres cabinets d'audit. Ils peuvent être mandatés par le Conseil, la direction générale ou le responsable de l'audit interne.

3. L'audit interne peut faire appel à des prestataires externes notamment dans les cas suivants :
   - réalisation des objectifs de la mission selon les échéances prévues ;
   - missions d'audit nécessitant un savoir-faire et des connaissances particuliers dans des domaines tels que les technologies de l'information, les statistiques, la fiscalité ou les langues étrangères ;
   - évaluation d'actifs tels que terrains et immeubles, œuvres d'art, pierres précieuses, investissements et instruments financiers complexes ;
   - détermination des quantités ou caractéristiques physiques de certains biens tels que minerais et réserves de pétrole ;
   - évaluation des travaux achevés et restant à achever dans le cadre de contrats en cours ;
   - enquêtes sur la fraude et la sécurité ;
   - évaluations réalisées selon des méthodes particulières telles que les calculs actuariels concernant les engagements liés aux avantages sociaux ;
   - interprétation de la législation, de la réglementation et des normes techniques ;
   - évaluation du programme d'assurance et d'amélioration qualité de l'activité d'audit interne conformément aux *Normes Internationales pour la Pratique Professionnelle de l'audit* (*Normes*) ;
   - fusions et acquisitions ;
   - conseil en matière de management des risques ou d'autres sujets.

4. Lorsqu'il prévoit de recourir à un prestataire externe et de s'appuyer sur ses travaux, le responsable de l'audit interne devra évaluer sa compétence, son indépendance et son objectivité au vu des particularités de la mission à accomplir. Il convient de procéder également à cette évaluation si le prestataire externe est choisi par la direction générale ou par le Conseil, et si le responsable de l'audit interne prévoit de s'appuyer sur ses travaux. Lorsque le responsable de l'audit interne ne choisit pas lui-même le prestataire externe et si son évaluation montre qu'il ne devrait pas s'appuyer sur les travaux de ce dernier, les résultats de cette évaluation devront être communiqués à la direction générale ou au Conseil, selon le cas.

5. Le responsable de l'audit interne doit s'assurer que le prestataire externe possède les connaissances, le savoir-faire et les compétences nécessaires pour accomplir sa mission. Pour évaluer ces compétences, le responsable de l'audit interne tiendra compte des éléments suivants :
   - diplôme, agrément ou autre titre attestant de la compétence du prestataire externe dans la discipline en question ;

- adhésion du prestataire externe à un organisme professionnel compétent et adhésion au Code de Déontologie de cet organisme ;
- réputation du prestataire externe. La prise en compte de cet élément peut impliquer la consultation de tiers faisant habituellement appel aux travaux du prestataire ;
- expérience du prestataire externe dans le type de travaux qu'on envisage de lui confier ;
- niveau d'études et formation du prestataire externe dans les disciplines liées à la mission en question ;
- connaissances et expérience du prestataire externe dans le secteur d'activité de l'organisation.

6. Le responsable de l'audit interne devrait examiner les liens existant entre le prestataire externe, l'organisation et son service d'audit interne, et s'assurer que l'indépendance et l'objectivité du prestataire externe seront garanties tout au long de la mission. Pour procéder à cet examen, le responsable de l'audit interne s'assure qu'aucun lien financier, professionnel ou personnel n'empêchera le prestataire externe de formuler un jugement et une opinion objectifs et impartiaux lors de la réalisation de sa mission et de l'émission de ses rapports.

7. Pour apprécier l'indépendance et l'objectivité du prestataire externe, le responsable de l'audit interne tient compte des éléments suivants :
   - intérêt financier éventuel détenu par le prestataire externe dans l'organisation ;
   - lien personnel ou professionnel entre le prestataire externe et le Conseil, la direction générale ou les autres membres de l'organisation ;
   - liens établis par le passé entre le prestataire externe et l'organisation ou les activités examinées ;
   - étendue des autres services récurrents exécutés par le prestataire externe pour l'organisation ;
   - rémunération ou autres avantages perçus, le cas échéant, par le prestataire externe.

8. Si le prestataire externe est également auditeur externe de l'organisation et si sa mission consiste en des travaux d'audit approfondis, le responsable de l'audit interne devrait s'assurer que les travaux ainsi réalisés ne remettent pas en cause l'indépendance de l'auditeur externe. L'expression « travaux d'audit approfondis » vise les services qui dépassent le cadre des normes d'audit généralement admises par la profession d'auditeur externe.
   Si la mission qui leur est confiée les amenait à agir ou à donner l'apparence d'agir comme des membres de la direction générale, du management ou des employés de l'organisation, alors leur indépendance serait compromise. En outre,il peut arriver que les auditeurs externes fournissent à l'organisation d'autres services, en matière de fiscalité ou de conseil notamment. L'indépendance devrait être appréciée eu égard à la gamme complète des services rendus à l'organisation.

9. Le responsable de l'audit interne obtient suffisamment d'informations quant à l'étendue de la mission du prestataire externe, de façon à pouvoir vérifier que ses travaux répondent aux objectifs de l'audit interne. Il peut s'avérer prudent de préciser l'étendue de la mission et divers autres points dans une lettre de mission ou dans un contrat. Pour ce faire, le responsable de l'audit interne examine les points suivants avec le prestataire externe :
   - objectifs et étendue de la mission, y compris les livrables et les échéances ;

- points particuliers sensés être couverts dans les rapports remis au titre de la mission ;
- accès aux documents, aux personnes et aux biens corporels concernés ;
- informations concernant les hypothèses et les procédures à utiliser ;
- propriété et conservation des documents de travail établis dans le cadre de la mission, le cas échéant ;
- confidentialité des informations obtenues au cours de la mission et restrictions les concernant ;
- le cas échéant, le respect des Normes et des règles de travail du service d'audit interne.

10. Lorsqu'il évalue la revue des travaux d'un prestataire externe, le responsable de l'audit interne veille à ce que ceux-ci soient réalisés conformément aux *Normes Internationales pour la Pratique Professionnelle de l'audit interne* (*Normes*). Cette évaluation consiste notamment à s'assurer que les informations obtenues sont suffisantes pour justifier les conclusions formulées et les solutions proposées et statuer sur les exceptions significatives ou les autres points inhabituels.

11. En cas de recours à un prestataire externe, le responsable de l'audit interne peut, si nécessaire, mentionner les services ainsi fournis dans les documents ou rapports émis au titre de la mission. Le prestataire externe est informé et, le cas échéant, son accord devrait être obtenu avant toute mention de ses services dans ces documents.

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
12bis, Place Henri Bergson
75008 PARIS, France
Téléphone : 01 40 08 48 00
Fax : 01 40 08 48 20