Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles

Guide de mise en œuvre 2110

Norme 2110 – Gouvernance

L'audit interne doit évaluer et formuler des recommandations appropriées en vue d'améliorer les processus de gouvernance de l'organisation pour :

- les prises de décisions stratégiques et opérationnelles ;
- la surveillance des processus de management des risques et de contrôle ;
- la promotion des règles d'éthique et des valeurs appropriées au sein de l'organisation ;
- une gestion efficace des performances de l'organisation, assortie d'une obligation de rendre compte ;
- la communication aux services concernés des informations relatives aux risques et aux contrôles ;
- la coordination des activités et la communication des informations entre le Conseil, les auditeurs externes, les auditeurs internes, les autres prestataires d'assurance, et le management.

Normes applicables au 1er janvier 2017

Préalables

Pour respecter cette norme, le responsable de l'audit interne et les auditeurs internes cherchent en premier lieu à comprendre le concept de gouvernance et les caractéristiques des processus classiques de gouvernance. Ils sont également tenus d'examiner la définition du terme «gouvernance» dans le glossaire des *Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne,* et de se familiariser avec les référentiels et les modèles, mondialement reconnus en matière de gouvernance (comme le cadre de référence du COSO - *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* ou l'ISO 31000).

Les référentiels, modèles et règles de gouvernance varient selon les organisations et les juridictions. La manière dont une organisation conçoit et met en œuvre les principes d'une gouvernance efficace dépend aussi de facteurs comme sa taille, sa complexité, son cycle de vie, sa maturité, la structure de son actionnariat, et les obligations légales auxquelles elle est soumise. L'approche du responsable de l'audit interne en matière d'évaluation de la gouvernance et de recommandations variera en fonction du référentiel ou du modèle utilisé par l'organisation.

Le responsable de l'audit interne se demande ensuite si le plan d'audit interne recouvre les processus de gouvernance de l'organisation et les risques qui leur sont associés. La gouvernance n'est pas constituée d'une série de processus et de structures indépendants. En effet, les processus de gouvernance, de management des risques et de contrôle sont liés. Par exemple, dans le cadre d'une gouvernance efficace, les risques seront pris en compte lors de la définition de la stratégie. De même, le management des risques s'appuie sur une gouvernance efficace (exemplarité au plus haut niveau, appétence pour le risque, seuil de tolérance au risque et culture du risque ainsi que la surveillance du management des risques). Dans le même esprit, une gouvernance efficace s'appuie sur des dispositifs de contrôle interne et sur une communication de leur efficacité au Conseil.

Le responsable de l'audit interne peut passer en revue la charte du Conseil et de ses comités spécialisés, ainsi que les ordres du jour et les procès-verbaux de réunions, pour avoir une idée du rôle joué par le Conseil dans la gouvernance de l'organisation, surtout en ce qui concerne les prises de décisions stratégiques et opérationnelles. Le responsable de l'audit interne peut également s'entretenir avec d'autres acteurs clés de la gouvernance (par

exemple le Président du Conseil, le principal dirigeant élu ou nommé d'une entité du secteur public, le responsable de la déontologie, le responsable des ressources humaines, l'auditeur externe, le responsable de la conformité, le responsable du management des risques, etc.) pour mieux comprendre les processus spécifiques à l'organisation, et les prestations d'assurance déjà en place. Si l'organisation est régulée, le responsable de l'audit interne pourra examiner les éventuels problèmes de gouvernance soulevés par le ou les régulateurs.

Il est fondamental de bien comprendre la gouvernance pour pouvoir discuter avec le Conseil et la direction générale sur les sujets suivants :

- la définition de la gouvernance et la nature des processus de gouvernance au sein de l'organisation ;
- les exigences de la Norme 2110 ;
- le rôle de l'audit interne ;
- les éventuels changements dans l'approche et le plan de l'audit interne susceptibles d'améliorer sa conformité à la norme.

Ces discussions permettront de s'accorder avec le Conseil et la direction générale sur ce qui constitue la gouvernance et les attentes à cet égard. Ainsi, une approche et un plan d'audit interne appropriés pourront être mis en œuvre.

Eléments à prendre en compte pour la mise en œuvre

Les processus de gouvernance sont pris en compte dans le cadre de l'évaluation des risques par l'audit interne, et lors de l'établissement du plan d'audit. Généralement, le responsable de l'audit interne identifie les processus de gouvernance de l'organisation les plus risqués qui sont pris en compte dans les missions d'assurance et de conseil prévues dans le plan d'audit. De plus, la Norme 2110 définit la responsabilité spécifique de l'audit interne dans l'évaluation des processus de gouvernance de l'organisation et dans la contribution à leur amélioration par des recommandations appropriées concernant:

- **les prises de décisions stratégiques et opérationnelles :** l'audit interne peut analyser de précédents rapports d'audit ainsi que les procès-verbaux et les procédures du Conseil, ou des documents relatifs à la gouvernance qui pourront lui permettre de

comprendre la manière dont les décisions sont discutées et finalement prises. Ce type d'analyse révèle en général si des processus de prise de décision cohérents et effectifs ont été déployés. En outre, s'entretenir avec les directeurs des différents services peut indiquer quels processus ont conduit à telle ou telle décision stratégique ou opérationnelle.

- **la surveillance des processus de management des risques et de contrôle :** l'audit interne passe généralement en revue le processus d'évaluation annuelle des risques. L'audit interne peut également examiner les procès-verbaux de réunions au cours desquelles il a été question de stratégie de management des risques, ainsi que les évaluations des risques précédentes, s'entretenir avec les principaux responsables du management des risques tels que les responsables de la conformité, des risques et des finances. Les renseignements obtenus peuvent être comparés à des éléments de référence et aux tendances du secteur pour s'assurer que tous les risques significatifs ont bien été envisagés.
- **la promotion des règles d'éthique et des valeurs appropriées au sein de l'organisation :** elle se fait en interne et auprès des partenaires externes. Dans ce cadre, l'audit interne examine les objectifs, les programmes et les activités définies par l'organisation en la matière. Cela peut concerner les déclarations relatives à la mission et aux valeurs de l'organisation, un code de conduite, les processus de recrutement et de formation, une politique anti-fraude et de lancement d'alerte, ainsi que des dispositifs d'alerte et d'investigation. Les enquêtes et les entretiens peuvent servir à évaluer les efforts déployés par l'organisation pour la sensibilisation à ses règles éthiques et à ses valeurs.
- **une gestion efficace des performances de l'organisation, assortie d'une obligation de rendre compte :** l'audit interne peut passer en revue les politiques et les processus de l'organisation relatifs à la rémunération du personnel, à la fixation des objectifs et à l'évaluation des performances. L'audit interne peut également examiner d'autres paramètres (comme les indicateurs-clés de performance) et les programmes d'incitation (par exemple les primes) pour déterminer s'ils sont correctement conçus et mis en œuvre pour prévenir ou détecter un comportement inacceptable ou une prise de risque excessive et pour soutenir des actions correspondant aux objectifs stratégiques de l'organisation.

- **la communication aux services concernés des informations relatives aux risques et aux contrôles :** l'audit interne peut consulter des rapports internes, des bulletins d'information, des notes de service et des courriers électroniques sur le sujet, et les procès-verbaux des réunions internes pour déterminer si ces informations sont complètes, exactes, diffusées en temps opportun. Les enquêtes et les entretiens peuvent servir à évaluer la compréhension qu'ont les collaborateurs de leurs responsabilités relatives aux processus de management des risques et de contrôle, et des répercussions sur l'organisation si ces responsabilités ne sont pas assumées. En général, lors des missions d'assurance et de conseil, l'audit interne évalue également la manière dont circulent les informations relatives aux risques et aux contrôles dans le domaine audité.
- **la coordination des activités et la communication des informations entre le Conseil, les auditeurs externes, les auditeurs internes, les autres prestataires d'assurance, et le management :** l'audit interne peut s'intéresser aux réunions de ces différents intervenants (par exemple le Conseil, le comité d'audit et le comité des comptes) et déterminer leur fréquence. Les membres de la fonction d'audit interne peuvent assister aux réunions en tant que participants ou en tant qu'observateurs, et ils peuvent analyser les procès-verbaux de réunions, les programmes de travail et les rapports échangés entre ces acteurs pour voir comment ils coordonnent leurs activités et communiquent.

Les auditeurs internes peuvent intervenir sous différentes casquettes pour évaluer les pratiques de gouvernance et recommander des améliorations. Ils peuvent évaluer de manière indépendante et objective la conception et l'efficacité des processus de gouvernance au sein de l'organisation. En plus (ou au lieu) de fournir une assurance, les auditeurs internes peuvent choisir de donner des conseils. Cette approche peut être privilégiée, plus particulièrement lorsque les problèmes sont identifiés ou que le processus de gouvernance est peu mature. Qu'il donne des conseils ou une assurance, le responsable de l'audit interne peut décider de recourir à des méthodes de contrôle en continu, en envoyant par exemple des auditeurs internes, en tant qu'observateurs, dans les réunions des instances en charge de la gouvernance pour y apporter des conseils au fur et à mesure. En général, ce n'est pas une mission unique d'audit de la gouvernance qui est effectuée. L'audit interne évalue plutôt

les processus de gouvernance en se fondant sur les informations obtenues, au fil du temps, lors de diverses missions d'audit.

Si une évaluation globale de la gouvernance est appropriée, elle devra prendre en compte :

- les résultats des missions d'audit des processus de gouvernance spécifiques précédemment mentionnés ;
- les problèmes de gouvernance relevés dans le cadre de missions qui n'étaient pas spécialement centrées sur la gouvernance, comme les missions concernant :
    - la planification stratégique,
    - les processus de management des risques,
    - l'efficacité et l'efficience opérationnelle,
    - le contrôle interne relatif à la communication financière,
    - les risques liés aux systèmes d'information, à la fraude, et à d'autres domaines,
    - la conformité aux lois et règlements applicables ;
- les résultats des évaluations par le management (par exemple, les inspections de conformité, audits qualité, auto-évaluations des contrôles) ;
- le travail de prestataires d'assurance externes (par exemple, des enquêteurs judiciaires, des contrôleurs des finances publiques, des cabinets d'audit externe) et des régulateurs ;
- le travail de prestataires d'assurance internes ou de fonctions de la seconde ligne de maîtrise (par exemple santé et sécurité, conformité, qualité) ;
- d'autres informations sur les questions de gouvernance, comme des incidents nuisibles suscitant l'amélioration des processus de gouvernance.

Pendant les phases de planification, de réalisation et de communication de la mission, les auditeurs internes examinent la nature et les répercussions potentielles des résultats et s'assurent que des communications appropriées sont effectuées auprès du Conseil d'Administration et de la direction générale.

Eléments à prendre en compte pour démontrer la conformité

La conformité à la Norme 2110 peut être documentée à l'aide de rapports d'audit interne distincts sur chaque processus de gouvernance ou d'un rapport global sur la gouvernance comprenant des évaluations résultant de missions d'assurance ou de conseil. Le procès-verbal d'une réunion du Conseil au cours de laquelle le responsable de l'audit interne a présenté l'évaluation globale des pratiques de gouvernance par l'audit interne peut également faire partie de cette documentation. Des documents concernant les réunions du Conseil peuvent prouver que les administrateurs étaient correctement informés des programmes de rémunération et des systèmes d'incitation, et qu'ils surveillaient les performances des dirigeants. Des attestations de prise de connaissance, signées par les collaborateurs et par les partenaires de l'organisation, montrent les efforts déployés pour la sensibilisation aux règles d'éthique et aux valeurs qu'elle promeut.

À propos de l'IIA

Porte-parole mondial de la profession d'audit interne, the Institute of Internal Auditors (IIA) est une autorité reconnue et un leader incontesté dans la formation et la formulation de normes, de lignes directrices et de certifications. Fondé en 1941, l'IIA compte actuellement quelque 180 000 membres dans plus de 170 pays et territoires. Son siège se situe à Lake Mary (Floride) aux États-Unis. Plus d'informations sont disponibles sur le site www.globaliia.org ou www.theiia.org.

À propos des Lignes directrices de mise en œuvre

Les lignes directrices de mise en œuvre font partie intégrante du Cadre de référence international des pratiques professionnelles (CRIPP) et proposent des recommandations supplémentaires (facultatives) pour la réalisation des activités d'audit interne. Elles sont conçues pour accompagner les activités d'audit interne et aider les auditeurs internes à se conformer plus facilement aux Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne (les *Normes*).

Les Lignes directrices de mise en œuvre aident les auditeurs internes à appliquer les Normes. Elles fournissent collectivement à l'audit interne une approche, des méthodologies et des considérations, mais ne précisent pas les processus et les procédures détaillées.

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

Avertissement

L'IIA 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'IIA vous recommande de toujours solliciter un expert indépendant pour avoir un avis dans chaque situation. L'Institut dégage sa responsabilité pour les cas où des lecteurs se fieraient exclusivement à ce guide.

Copyright

Le copyright est détenu par l'IIA et par l'IFACI pour sa version française. Pour l'autorisation de reproduction, veuillez contacter l'IIA à l'adresse guidance@theiia.org ou l'IFACI à l'adresse recherche@ifaci.com.