CRIPP

Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles

# Guide de mise en œuvre 2320

## Norme 2320 – Analyse et évaluation

Les auditeurs internes doivent fonder leurs conclusions et les résultats de leur mission sur des analyses et évaluations appropriées.

*Normes* applicables au 1er janvier 2017

## Préalables

Lors de la planification de la mission, les auditeurs internes doivent élaborer un programme de travail pour atteindre les objectifs de la mission (cf. Norme 2240). Concernant les missions d'assurance, le programme de travail doit inclure les procédures d'identification, d'analyse, d'évaluation et de documentation des informations relatives à la mission (cf. Norme 2240.A1). Les normes de la série 2300 décrivent la mise en œuvre effective de ces procédures planifiées.

La Norme 2320 exige que les auditeurs internes analysent et évaluent les informations obtenues pendant la mission avant de tirer des conclusions. Lors de la planification de la mission et de l'élaboration du programme de travail, les auditeurs internes peuvent être amenés à réaliser plusieurs activités qui génèrent des informations importantes telles qu'une matrice des risques et des contrôles et une évaluation de l'adéquation de la conception des contrôles. Le programme de travail est souvent lié à des papiers de travail qui documentent les travaux accomplis, les informations produites et les décisions qui en découlent. Parmi les exemples de documents de travail types figurent : les plans d'approche, les listes de

contrôle, les logigrammes ou notes descriptives de processus-clés, les cartographies des risques au niveau des processus, les matrices des risques et des contrôles qui documentent l'articulation entre les risques et les contrôles, la démarche de vérification, les synthèses d'entretiens, les résultats, les preuves et les conclusions.

## Eléments à prendre en compte pour la mise en œuvre

Le passage de la planification à la réalisation d'une mission n'est pas forcément discontinu, car ces deux phases comportent un certain niveau d'analyse et d'évaluation d'informations. Souvent, au cours de la planification, les auditeurs internes identifient les dispositifs de contrôle et évaluent l'adéquation de leur conception, car cela leur permet d'identifier les contrôles clés dont la mise en œuvre effective sera vérifiée ultérieurement.

La réalisation d'une mission implique généralement de mener les vérifications indiquées dans le programme de travail pour recueillir des preuves de la mise en œuvre effective des contrôles clés. A partir de la matrice des risques et des contrôles et du programme de travail, les auditeurs internes sont susceptibles de dresser une liste de procédures et de vérifications spécifiques à effectuer. D'autres éléments sont généralement prévus dans le programme de travail, notamment les assertions du management, les objectifs de contrôle, les critères, la méthode, les procédures et la population, la méthodologie d'échantillonnage et la taille des échantillons. Toutefois, certaines précisions peuvent être nécessaires dès les premiers stades de la phase de réalisation de la mission.

*In fine,* les auditeurs internes cherchent à tirer des conclusions issues de l'exécution du programme de travail (par exemple, une conclusion sur l'efficacité des contrôles qui permettent de maîtriser les risques à un niveau acceptable). Lorsqu'ils disposent d'informations suffisantes sur l'adéquation de la conception et la mise en œuvre effective des contrôles, les auditeurs internes peuvent se prononcer sur l'adéquation des contrôles existants au regard de l'atteinte des objectifs du domaine ou du processus audité.

L'étendue des vérifications dépend du caractère suffisant des preuves d'audit sur lesquelles les auditeurs internes peuvent s'appuyer pour leurs conclusions ou leurs conseils. Si les procédures de vérification décrites dans le programme de travail ne permettent pas d'obtenir des informations suffisantes pour tirer des conclusions et des recommandations, les

auditeurs internes peuvent ajuster le plan de test et effectuer des vérifications supplémentaires. La Norme 2240.A1 exige que les ajustements soient approuvés rapidement.

## Analyses

Les méthodes de vérification comprennent souvent une combinaison de procédures manuelles et de techniques d'audit assistées par ordinateur *(Computer-Assisted Audit Techniques* ou CAAT) ; ces dernières reposent sur des logiciels de programmes d'audit généralisés ou spécialisés dans le test de la logique du traitement et des contrôles d'autres logiciels et systèmes. Les procédures de test sont habituellement déterminées au cours de l'élaboration du programme de travail de mission (Norme 2240).

Les auditeurs internes peuvent tester une population complète ou un échantillon représentatif d'informations. S'ils décident de sélectionner un échantillon, ils sont responsables de l'application de méthodes permettant de s'assurer que l'échantillon sélectionné représente la population entière et/ou la période pour laquelle les résultats seront généralisés. L'utilisation de techniques d'audit informatisées peut permettre l'analyse d'une population entière d'informations au lieu de se limiter à un échantillon. D'autres indications sur l'échantillonnage et les techniques d'audit informatisées figurent dans les lignes directrices complémentaires de l'IIA.

Les procédures d'audit manuelles élémentaires incluent la collecte d'informations par le biais d'une enquête (par exemple, entretiens ou sondages), l'observation et l'inspection. D'autres procédures manuelles d'audit peuvent être plus longues à réaliser, mais fournissent généralement un niveau d'assurance plus élevé. Voici quelques exemples de procédures manuelles d'audit :

- Piste d'audit ascendante *(vouching)* – Les auditeurs internes vérifient la validité de l'information documentée ou enregistrée en remontant vers une source tangible ou des données en amont dans le processus.
- Piste d'audit descendante *(tracing)* – Les auditeurs internes vérifient l'intégrité des informations documentées ou enregistrées en suivant le fil des données d'un document, un enregistrement ou une source tangible vers un document préparé en aval dans le processus.

- Réexécution de contrôles – Les auditeurs internes testent l'exactitude d'un contrôle en réalisant à nouveau la tâche, pour obtenir ainsi une preuve directe de l'efficacité du contrôle.
- Confirmation indépendante – Les auditeurs internes sollicitent et obtiennent une vérification écrite de l'exactitude de l'information d'un tiers indépendant.

Des procédures analytiques sont utilisées pour comparer les informations à des cibles, sur la base d'une source indépendante (c'est-à-dire impartiale) et l'hypothèse que certaines relations entre les informations peuvent être raisonnablement attendues toutes choses étant égales par ailleurs. Des procédures analytiques peuvent également être utilisées pendant la planification de la mission (normes de la série 2200). Voici quelques exemples de procédures analytiques :

- analyses de ratios, de tendances ou de régression ;
- tests de vraisemblance ;
- comparaisons entre périodes ;
- prévisions ;
- comparaisons d'informations concernant des entités similaires dans le secteur d'activité ou l'organisation.

Les auditeurs internes peuvent également enquêter sur tout écart important par rapport aux cibles afin de déterminer la cause et/ou le caractère raisonnable de l'écart (par exemple, une fraude, une erreur ou un contexte différent). Des résultats non expliqués peuvent indiquer le besoin d'un suivi supplémentaire et peuvent suggérer la présence d'un problème significatif qui devrait être communiqué à la direction générale et au Conseil (cf. Norme 2060 - Communication à la direction générale et au Conseil).

## Évaluations

Les auditeurs internes font appel à leur expérience, leur sens logique et leur scepticisme professionnel pour évaluer les informations dont ils ont eu connaissance au cours de la mission et en tirer des conclusions rationnelles. Les auditeurs internes abordent généralement les missions avec un esprit objectif et curieux en ayant une stratégie de recherche des informations qui pourraient permettre l'atteinte des objectifs de la mission. À chaque étape du processus de la mission, ils font appel à leur expérience et à leur

scepticisme professionnel pour évaluer le caractère suffisant et approprié des preuves en vue de formuler des conclusions ou des recommandations. Conformément à la Norme 2330 - Documentation des informations, les auditeurs internes doivent documenter les informations qui sous-tendent d'une manière logique les résultats et les conclusions de la mission. Toutefois, cela ne signifie pas que les auditeurs internes devraient exclure les informations pertinentes qui peuvent contredire les conclusions.

Les auditeurs internes effectuent souvent une analyse causale pour identifier la cause sous-jacente de l'apparition d'une erreur, d'un problème, d'une opportunité manquée ou d'un cas de non-conformité. Les analyses causales permettent aux auditeurs internes de donner des points de vue visant à améliorer l'efficacité et l'efficience des processus de gouvernance, de management des risques et de contrôle de l'organisation. Cependant, ces analyses requièrent parfois plus de ressources (par exemple en termes de temps et d'expertise). Ainsi, lorsqu'ils effectuent une analyse causale, les auditeurs internes doivent faire preuve de conscience professionnelle en prenant en compte le rapport coût-bénéfice des travaux envisagés (Norme 1220.A1).

Bien que des questions complexes puissent nécessiter des analyses plus rigoureuses, dans certains cas, une analyse causale peut être aussi simple que de poser une série de questions commençant par « pourquoi » pour tenter d'identifier la cause première d'un écart. Par exemple :

> *Le travailleur est tombé. Pourquoi ? Parce qu'il y avait de l'huile sur le sol. Pourquoi ? Parce qu'une pièce fuyait. Pourquoi ? Parce que la pièce était défectueuse. Pourquoi ? Parce que les normes de qualité pour les fournisseurs sont insuffisantes.*

En remontant vers les décisions, les actions ou les inactions d'une ou de plusieurs personnes, il est possible d'identifier la plupart des causes premières. Cependant, la détermination d'une véritable cause racine peut être difficile et subjective, même après une analyse de données quantitatives et qualitatives. Dans certains cas, une combinaison d'erreurs, dont le degré d'influence varie, peuvent se combiner pour constituer la cause première d'un problème, ou la cause première pourrait impliquer un risque lié à un enjeu plus large, tel que la culture de l'organisation. Par conséquent, les auditeurs internes peuvent décider de tenir compte de l'avis de plusieurs intervenants internes et externes.

Dans certains cas, sur la base d'une évaluation indépendante et objective de divers scénarios, les auditeurs internes peuvent identifier différentes causes premières possibles que le management devra prendre en compte. Lorsque l'audit interne n'est pas en mesure d'effectuer l'analyse causale dans les délais impartis ou ne dispose pas de compétences nécessaires pour la mener à bien, le responsable de l'audit interne peut recommander au management de traiter le problème sous-jacent et d'effectuer d'autres travaux en vue d'identifier la cause racine.

## Eléments à prendre en compte pour démontrer la conformité

Les informations sur les analyses, les résultats et les conclusions de la mission figurant dans les documents de travail sont généralement suffisantes pour que le lecteur puisse comprendre l'argumentaire des conclusions. De façon générale, les documents de travail décrivent la population soumise aux tests, le processus et la méthode d'échantillonnage utilisés par les auditeurs internes. Les documents de travail sont référencés dans le programme de travail. Les revues de supervision (Norme 2340 – Supervision de la mission) peuvent fournir une confirmation supplémentaire.

## 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.