

# AUDIT INTERNE ET DECISION

RECHERCHE



## SOMMAIRE

Une légitimité naturelle .....	1
Un regard décalé et précieux .....	2
Des interventions au bon tempo .....	2
Une valeur ajoutée sous conditions .....	4
10 fausses bonnes raisons de ne pas recourir à l'audit interne .....	6
Paroles de décideurs .....	9
Des rôles à concevoir selon le niveau de la décision .....	15
Maîtriser et renforcer les fondamentaux .....	17
Revisiter l'approche par les risques .....	17
Renforcer un contrôle interne désinhibiteur de la décision .....	17
Accompagner l'apprentissage organisationnel .....	18
Faire vivre les lignes de maîtrise .....	19

## REMERCIEMENTS

L'IFACI remercie les membres du groupe de travail :

- **Jean Elie**, *Administrateur de sociétés, IIA Canada*
- **Arnaud Jutier**, *Inspecteur général, Pôle emploi*
- **Béatrice Ki-Zerbo**, *Directeur de la recherche, IFACI*
- **Denis Lefort**, *IIA Canada*
- **Gilles Maindault**, *Directeur des risques, Groupe La Poste*
- **Jean-Denis Malpelet**, *Directeur marque et communication, Allianz France*
- **Philippe Mocquard**, *Délégué général, IFACI*
- **Jean-Marie Pivard**, *V.P. Internal audit & risk management, Publicis*
- **Olivier de La Villarmois**, *Professeur des universités, IAE Paris*

Ainsi que les décideurs, le directeur de l'audit interne et le chef de la mission de contrôle interne qui ont accepté d'illustrer ce débat d'idées





L'audit interne est donc amené à évaluer le cadre dans lequel les objectifs sont définis et l'adéquation des moyens mis en œuvre pour les atteindre

Les managers cherchent du sens et les structures organisationnelles se complexifient

## Une légitimité naturelle

Les attentes des administrateurs et de la direction générale à l'égard de l'audit interne évoluent. Ils souhaitent des points de vue sur la gouvernance et la gestion du couple « risques - opportunités » tenant compte, au-delà de l'assurance sur le niveau de maîtrise des risques, des enjeux futurs de l'organisation et de son environnement.

Ainsi, 47% des répondants à l'enquête *Pulse of the profession* 2014 réalisée par l'IIA indiquent davantage d'interventions liées à la stratégie de leur organisation. Au total, un cinquième des plans d'audit sont aujourd'hui consacrés à trois domaines liés à la prise de décision :

- la stratégie (9%),
- la gestion des risques (7%),
- la gouvernance (5%).

En lançant cette réflexion, l'IFACI souhaite rappeler la légitimité de l'audit interne à traiter d'une thématique qui ne laisse pas indifférent comme nous avons pu le constater lors d'entretiens avec des professionnels et avec des managers. Vous retrouverez des extraits de ces entretiens dans des encarts et dans la partie « paroles de décideurs ».

L'audit interne est toujours en position de susciter une décision ne serait-ce qu'à travers le suivi de ses recommandations. Ce document rend compte d'autres façons d'accompagner des prises de décisions plus « spontanées » du manager.

Nous voyons dans ces missions d'assurance ou de conseil, une opportunité de contribuer à la performance des organisations. Dans un contexte où les managers cherchent du sens dans leur périmètre de responsabilité et où les structures organisationnelles se complexifient, l'audit interne peut améliorer les conditions de la prise de décision et vérifier l'efficacité de sa mise en œuvre.

# 1 Un regard décalé et précieux

Cette publication s'adresse aux décideurs (administrateurs, directeurs, managers) soucieux de développer une culture de risque complémentaire à la culture entrepreneuriale qu'ils incarnent et impulsent.

Elle ne cherche pas à empiéter sur les prérogatives du conseil (qui détermine la stratégie et veille à sa mise en œuvre) ou du management (qui exécute la stratégie par ses décisions opérationnelles). Il ne s'agit pas non plus d'établir une norme ou des règles.

Le groupe de travail propose une évolution du rôle de l'audit interne, une meilleure visibilité de sa valeur ajoutée à travers l'amélioration de :

- la capacité de l'organisation à saisir des opportunités en respectant son appétit au risque ;
- la gouvernance car la décision s'inscrit dans une action collective qu'il convient de « gouverner ».

Nulle organisation n'est à l'abri de mauvaises décisions. Néanmoins, par l'assurance qu'ils donnent sur la fiabilité des informations et l'efficacité des processus, les auditeurs internes balisent les « territoires connus » pour mieux révéler les marges de manœuvre face à de nouvelles opportunités. Au-delà, dans le cadre de missions de conseil, les auditeurs internes peuvent accompagner les décideurs dans leur prospection du champ des possibles en les aidant à s'affranchir des barrières liées aux habitudes.

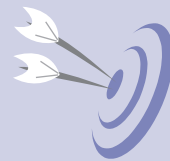
La finalité de l'audit interne n'est pas de renforcer à tout prix les contrôles ou d'instaurer une bureaucratie stérile enfermant la décision dans des procédures mécanistes.

En outre, l'audit interne peut soutenir une gestion intégrée ou *integrated thinking*<sup>1</sup> qui contribue à l'adéquation des dispositifs de l'organisation avec ses objectifs actuels et futurs.

## 1.1 - Des interventions au bon tempo

L'approche privilégiée dans ce document consiste à envisager la prise de décision comme un processus qui passe par :

- la prise de conscience d'une situation à gérer ;
- l'analyse du problème (ou des problèmes) qu'elle suscite ;
- l'inventaire des solutions envisageables (y compris l'estimation de leurs effets de bord) ;
- la sélection d'une solution ;
- la mise en œuvre de la solution retenue (y compris les éventuelles mesures compensatoires des impacts indésirables) ;
- le suivi de la résolution du problème.



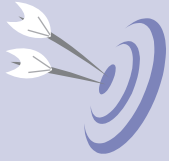
Développer une culture de risque complémentaire à la culture entrepreneuriale

Une meilleure visibilité de la valeur ajoutée de l'audit interne

L'audit interne peut contribuer à éviter la sclérose des organisations et soutenir une gestion intégrée

Des interventions possibles à chaque étape du processus de décision

<sup>1</sup> Selon l'IIRC ([www.theiirc.org](http://www.theiirc.org)), l'integrated thinking consiste à prendre en compte les interrelations entre les entités opérationnelles ou fonctionnelles et entre les différentes ressources que l'organisation utilise ou impacte. Il conduit à des prises de décisions et à des actions « intégrées » tenant compte de la création de valeur à court, moyen et long terme.



« Le regard de l'auditeur aide à plus de clairvoyance et de recul sur l'action pour mieux cerner l'impact d'une décision ou d'un scénario de résolution – à commencer par une meilleure compréhension du périmètre de la décision »

Mission de contrôle interne, Secrétariat général d'un ministère

« Les grands projets au long cours peuvent nécessiter plusieurs missions avec des positionnements différents »

Directeur de l'audit interne, Groupe du CAC 40

Ce modèle rationnel peut être infléchi par :

- la rationalité limitée (information, capacité cognitive) des décideurs ;
- la multiplicité des objectifs (parfois contradictoires) poursuivis par les décideurs ;
- le jeu politique d'acteurs ayant des rôles différents (prescripteur, conseiller, décideur, utilisateur) et dont les objectifs ne convergent pas systématiquement avec ceux de l'organisation ;
- la simultanéité ou l'absence de certaines séquences du processus de décision présenté ci-dessus ;
- l'importance du contexte (culture et mémoire de l'organisation, moment auquel la décision intervient, impact d'autres décisions, climat social, environnement technologique ou externe...) ;
- le caractère fortuit de certaines décisions.

Néanmoins, cette approche illustre bien la dimension dynamique de la décision qui est rarement instantanée. L'intervention de l'audit interne devra donc s'envisager à différents moments : avant, pendant ou après la prise de décision. En outre, ce modèle structure des pratiques décisionnelles (marchés publics, décisions d'investissement...) et permet d'envisager plusieurs possibilités d'intervention pour l'audit interne. Par exemple, l'amélioration de la qualité de l'information du décideur contribue à limiter les biais tels que :

- une confiance excessive, fondée sur les succès passés mais qui ne tient pas compte de l'évolution des facteurs internes ou externes ;
- une focalisation sur les pertes éventuelles, qui omet les opportunités à saisir ou les dispositifs de maîtrise qui pourraient être mis en place.

L'audit interne contribue également à replacer la décision dans son contexte en :

- donnant une assurance sur le caractère optimal des décisions impactant d'autres entités, fonctions ou processus ;
- confirmant que la robustesse du dispositif de gestion des risques permet d'absorber l'impact de la décision ;
- l'intégrant dans une perspective à moyen ou long terme.

La décision est protéiforme (programmée ou non, routinière et répétitive, unique, politique ou mal structurée)<sup>2</sup>. De plus, certaines décisions s'inscrivent dans le long terme (relatives au reporting intégré, à la maîtrise du haut du bilan...) en dépassant une vision limitée aux événements passés pour s'inscrire dans des approches plus holistiques et prospectives ; l'audit interne favorisera, du fait de son positionnement et de sa méthode, l'apprentissage en double boucle<sup>3</sup> ou radical accompagnant les changements stratégiques.

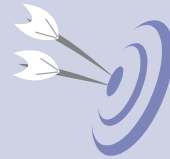
<sup>2</sup> Chiapello, Gilbert (2013). *Sociologie des outils de gestion. Introduction à l'analyse sociale de l'instrumentation de gestion, La Découverte*, p 42.

<sup>3</sup> Argyris, Moingeon et Ramanantsoa (2003). *Savoir pour agir : Surmonter les obstacles à l'apprentissage organisationnel*. Dunod.

### 1.2 - Une valeur ajoutée sous conditions

La qualité de l'apport de l'audit interne dépend de sa structuration et de son professionnalisme. Elle passe par :

- un univers d'audit dynamique et évolutif comprenant les éléments qui contribuent à l'atteinte des objectifs stratégiques ainsi que les facteurs de risque majeurs susceptibles de mettre en danger l'organisation ;
- une indépendance soutenue par un rattachement au plus haut niveau et un lien fonctionnel fort avec le comité d'audit lorsqu'une telle instance existe ;
- un accès à tous les niveaux de l'organisation pour assurer une couverture suffisante des risques et des opportunités ;
- des relations étroites avec les instances dirigeantes qui ne peuvent se limiter à la communication du plan d'audit ou à la restitution des conclusions des missions. Proactif, le responsable de l'audit interne :
  - demande leurs attentes aux instances de gouvernance ;
  - recherche les informations qui vont alimenter des propositions à valeur ajoutée ;
  - communique, de manière circonstanciée, sur des décisions importantes où l'audit interne aurait pu intervenir ;
  - fait clarifier les modalités d'intervention sur des sujets sensibles tels que la prise de décision.
- une interaction avec le management opérationnel et fonctionnel est indispensable pour que l'audit soit sur « les bons sujets ». Par ces échanges, le responsable de l'audit interne :
  - acquiert des informations clés (nouveaux produits, concurrence, relations avec les fournisseurs, taux de marge, qualité du service au client ...) ;
  - détermine en quoi ces indicateurs rendent compte du modèle économique retenu par l'organisation et pour quelles décisions ils sont utilisés ;
  - identifie les demandes d'intervention du management qui pourront être inscrites au plan d'audit en fonction des priorités définies avec les instances de gouvernance.
- des outils et méthodes gages de professionnalisme. Avec notamment :
  - un processus qualité de l'audit interne qui contribue à améliorer la fiabilité de ses conclusions ;
  - une prise en compte des risques propres à la fonction d'audit interne à chaque étape de la prise de décision ;
  - une sensibilité à la culture et au style de management ;
  - l'ajustement de l'univers d'audit et du plan d'audit pour tenir compte des décisions et de leurs impacts sur les dispositifs de contrôle interne et de gestion des risques ;
  - le traitement de l'information (y compris les conclusions des missions antérieures).

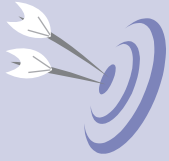


Professionnalisme et positionnement approprié

En dehors du comité d'audit, le responsable de l'audit interne peut être invité à participer à des réunions du conseil ou à celles d'autres comités spécialisés (risques, éthique, développement durable notamment)

« La veille est un élément déterminant de valeur des travaux d'audit »

Mission de contrôle interne, Secrétariat général d'un ministère



Tirer tous les bénéfices de la complémentarité des lignes de maîtrise

« On peut accompagner la décision sans se situer au même niveau que les décideurs ni s'exposer. Cela demande des compétences particulières car l'auditeur peut se retrouver entre le marteau et l'enclume. Dans ces situations délicates, il faut savoir faire preuve d'agilité, de maturité et d'autorité pour sortir par le haut, de la bonne manière, au bon moment »

Directeur de l'audit interne,  
Groupe du CAC 40

- la coordination avec la seconde ligne de maîtrise pour développer l'*integrated thinking*. Rappelons que :
  - la première ligne de maîtrise, c'est-à-dire la ligne managériale, est à l'origine de la décision. Elle la met en œuvre ou en délègue la mise en œuvre et en contrôle l'application ;
  - la deuxième, constituée des services fonctionnels transverses et de la filière « risque et contrôle interne », peut être consultée par un décideur pour un point d'expertise, participer à la décision en élaborant des procédures ou des plans d'actions, ou encore vérifier que les contrôles de premier niveau ont bien fonctionné ;
  - enfin, la troisième ligne, c'est-à-dire l'audit interne, complète par son approche indépendante l'appréciation que le décideur peut se faire à chaque étape de la prise de décision et l'évaluation du couple efficacité-efficacité de la mise en œuvre de la décision.
- des ressources correspondant aux enjeux de la prise de décision, avec :
  - une coordination efficace de l'audit central avec les éventuels services d'audit locaux ou par branche d'activité (notamment s'agissant de décisions transverses) ;
  - des compétences pour l'évaluation des risques financiers, juridiques, RH, SI... associés à la décision ;
  - une gestion des ressources humaines de l'audit interne permettant d'appréhender les enjeux métiers ;
  - un esprit critique n'excluant pas le dialogue avec le management.

2

# 10 fausses bonnes raisons de ne pas recourir à l'audit interne

S'engager sur des sujets tels que la décision demandera au responsable de l'audit interne une approche pragmatique et graduelle. Il doit être prêt à gérer les refus voire l'incompréhension face à ses propositions d'intervention dans ce domaine. Il lui faudra s'appuyer sur :

- la qualité des travaux et une gestion appropriée des risques liés à l'activité d'audit ;
- les jalons posés par une sélection à bon escient des interventions et une communication appropriée des résultats ;
- une interaction constructive avec le management ;
- la reconnaissance et le soutien des instances dirigeantes.

La légitimité se construit avec le temps. Elle s'obtient en étant clair sur la spécificité de son rôle et sa proposition de valeur : les parties prenantes doivent aisément pouvoir répondre à certaines questions :

- pourquoi est-ce l'audit interne qu'il convient de solliciter dans telle ou telle situation ?
- quelles complémentarités avec des prestations externes de conseil en stratégie ?
- l'audit interne n'est-il pas en train de se substituer au management ?...

Le tableau ci-après, propose un début de réponse aux arguments auxquels l'audit interne est souvent confronté. Au responsable de l'audit interne d'affiner sa posture en fonction de son contexte et de sa capacité à démontrer la valeur ajoutée de son service.



Etre pragmatique

S'assurer de la qualité de ses services

Affiner sa posture



<p>Le cabinet XYZ, réputé et reconnu par les interlocuteurs clés de la décision, nous apporte déjà son appui.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ A minima, avoir connaissance des objectifs des prestataires</li> <li>➤ Interagir avec le service (direction de la stratégie ou autre) qui gère ces prestations</li> <li>➤ Lancer une mission plus précise ou au contraire plus transversale sur plusieurs catégories de risque ou d'entité</li> <li>➤ Piloter des prestations externes d'assurance ou de conseil</li> </ul>
<p>L'audit interne n'a pas les compétences nécessaires</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Répondre précisément sur le profil des auditeurs internes pressentis</li> <li>➤ S'il s'agit de compétences clés, proposer un plan de formation et de maintien de ces compétences</li> <li>➤ Pour des besoins d'expertise ponctuelle, insister sur la méthodologie et la possibilité de recourir à des experts internes ou externes</li> </ul>
<p>Les services impliqués dans la décision ont toute ma confiance La deuxième ligne de maitrise est déjà mobilisée</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ « La confiance n'exclut pas le contrôle »</li> <li>➤ L'audit interne contribue à limiter les biais</li> <li>➤ Préciser l'absence d'empiétement sur les responsabilités managériales</li> <li>➤ Evaluer les fonctions de la deuxième ligne pour confirmer leur robustesse</li> <li>➤ En tant que fonction d'assurance de dernier ressort, l'audit interne donne un niveau d'assurance plus élevé sur la qualité du processus de décision</li> <li>➤ L'audit interne peut aider à la formalisation de connaissances qui pourront être mobilisées dans d'autres contextes</li> </ul>
<p>De telles interventions remettraient en cause l'indépendance et l'objectivité de l'audit interne</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Se référer aux normes professionnelles et aux guides relatifs à la gestion des risques d'atteinte à l'indépendance et à l'objectivité</li> <li>➤ Démontrer concrètement comment l'indépendance et l'objectivité sont maintenues au niveau individuel et au niveau de la fonction</li> </ul>
<p>Vous êtes là pour tester les contrôles</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Rappeler le périmètre de responsabilité de l'audit interne (gouvernance, gestion des risques, contrôle interne) défini dans les cadres de référence professionnels</li> <li>➤ Engager une réflexion sur le mandat de l'audit interne pour aboutir à une vision partagée par les instances de gouvernance</li> <li>➤ Formaliser la mission et les responsabilités dans la charte de l'audit interne, les politiques de contrôle interne et de gestion des risques</li> </ul>

<p>Compte tenu des contraintes de moyens, restez sur des domaines plus classiques</p>	<ul style="list-style-type: none"><li>➔ Faire de la préparation du plan d'audit une opportunité pour clarifier les priorités et rappeler la valeur ajoutée de certaines missions</li><li>➔ Replacer ces missions dans le cadre de la couverture de l'univers d'audit</li><li>➔ Inscrire la question des ressources (au regard des résultats attendus) dans les échanges avec la direction générale et le comité d'audit</li></ul>
<p>Nous vous solliciterons pour un audit post-mortem</p>	<ul style="list-style-type: none"><li>➔ Démontrer, par les conclusions de précédents audits post-mortem, qu'une intervention plus en amont apporte une meilleure contribution à la gestion des risques</li></ul>
<p>Rien n'est encore établi, nous n'avons pas assez de visibilité</p>	<ul style="list-style-type: none"><li>➔ Indiquer en quoi les travaux préparatoires peuvent se nourrir de missions antérieures de l'audit interne, de sa connaissance des processus de gouvernance...</li><li>➔ Rappeler qu'une analyse d'impact sur le contrôle interne peut contribuer à éclairer les enjeux (principe 9 du COSO)</li></ul>
<p>C'est un sujet sensible</p>	<ul style="list-style-type: none"><li>➔ S'engager à respecter la confidentialité des travaux conformément au code de déontologie de l'audit interne</li><li>➔ Dans le cadre de missions de conseil, définir les modalités de communication avec le commanditaire</li></ul>
<p>C'est trop stratégique</p>	<ul style="list-style-type: none"><li>➔ Selon les normes professionnelles, l'audit interne contribue à l'atteinte des objectifs (y compris stratégiques) et à l'amélioration des processus de gouvernance</li><li>➔ Aborder la question sous l'angle des risques associés à cet objectif stratégique et des dispositifs de maîtrise à envisager à différentes phases</li><li>➔ Expliciter les réalisations de l'audit interne dans ces domaines</li></ul>



« Ce qui rend l'audit interne spécifique au sein d'une entreprise »

« Comment développer, renforcer l'audit interne au service d'une meilleure prise de décision ? »

« Etre dans le bon timing »

« Ne pas opposer prise de recul et agilité »

### 3 Paroles de décideurs

Les entreprises évoluent dans des contextes de plus en plus complexes et mouvants. Ces changements et ces accélérations sont parfois difficiles à suivre par les managers.

Les auditeurs internes ont le privilège d'un rapport différent au temps. Il est donc important que les auditeurs gardent ce sens du moyen terme et du long terme, et incarnent ce rôle au sein des entreprises. Par ailleurs, les auditeurs internes disposent également d'une vision systémique de l'entreprise, différente et complémentaire de la logique du manager opérationnel. Il est ainsi essentiel que les auditeurs gardent ce sens de l'intérêt général du Groupe pouvant se retrouver en frottement avec des intérêts locaux. Le contrôle du Groupe doit être incarné par un contre-pouvoir. L'indépendance et la liberté d'expression de l'audit interne permettent d'assurer cet équilibre.

Comme toutes les fonctions corporate, en rapport avec le moyen terme (RH, finance, SI,...), l'audit interne doit disposer d'une compréhension fine et intime de la stratégie du Groupe, de ses métiers, pour interroger au mieux les transformations du Groupe et interpellier les managers opérationnels dans leurs projets et leurs activités.

Ainsi, dans le cadre du lancement d'un projet, l'auditeur peut intervenir dans le processus de décision pour faire le lien avec la stratégie et les intérêts de l'entreprise : « Est-ce le sens de l'histoire ? Quel est le lien avec la stratégie ? Pourquoi investir autant ?... » Indépendant des managers opérationnels, l'audit interne peut ainsi contribuer à cette critique constructive et à une analyse qui remet les choses dans leur contexte. Ce regard décalé de l'auditeur invite le manager opérationnel à une prise de recul qui est toujours positive, même si ce dernier en est plus ou moins ravi.

Pour éclairer le fond et le sens des décisions, l'auditeur interne doit être accepté par les différents métiers, faire comprendre et entendre ses interpellations afin d'éviter la réaction « vous n'allez pas nous apprendre notre métier ».

Le rôle de l'auditeur ne se résume pas simplement à de la conformité par rapport à un processus d'engagement de projet. Ce niveau de contrôle de conformité est nécessaire et vient structurer l'analyse. Mais il s'agit aussi d'émettre un rapport d'étonnement vis-à-vis des choix métiers qui sont faits et d'apporter ainsi un complément de valeur.

Par ailleurs, dans un monde où les décisions doivent se prendre rapidement, l'agilité ce n'est pas faire le même processus plus vite. Il faut savoir sortir du processus unique de décision (« *One size fits all* »). Les cycles de décision peuvent être différents avec des

raisonnements différents. Néanmoins, ils doivent tous être maîtrisés, éventuellement par des contrôles plus agiles.

Un risque important pour l'audit est de regarder sous le réverbère comme tout le monde. Le plan d'audit est l'occasion de proposer des sujets décalés sur des zones moins éclairées qui peuvent surprendre. Le manager doit se dire « On ne l'a jamais pris sous cet angle ». L'approche par les risques majeurs n'est alors pas suffisante. Il faut savoir prendre du recul avec la stratégie en ligne de mire. Il faut également traiter les signaux faibles pour susciter une prise de conscience.

Le cycle habituel des entretiens pour le plan d'audit puis de restitution des constats quelques mois plus tard ne permet pas toujours d'instaurer ce dialogue stratégique. Il nécessite une posture et des compétences particulières surtout compte-tenu du risque d'instrumentalisation de l'audit interne.

Pour pouvoir participer à ces échanges, l'audit doit créer du relationnel et une écoute différente. Il ne s'agit pas seulement de siéger dans des comités, surtout si on ne comprend pas les enjeux des décisions qui y sont prises. Il faut savoir ménager des temps de discussion avec les managers pour comprendre « où on va ». Vu le rythme des managers et une certaine tendance à l'auto-censure, ces instants sont luxueux mais il faut avoir l'audace du dialogue.

DSI, Groupe du CAC 40



« La cartographie des risques reste un polaroid qui reflète plus ou moins bien la réalité »

« La valeur se crée dans le dialogue stratégique avec les managers »



« Un lien naturel »

« Une approche pragmatique de l'audit »

« Présenter ses résultats sous forme de scénarios »

« Contextualiser les conclusions »

« Savoir être sur les bons sujets »

Il y a un lien, fortuit ou recherché, entre audit interne et décision. Il me paraît naturel et normal que des missions d'audit soient diligentées avec un objectif de prise de décision à la clé. Sans préjuger de l'option qui sera retenue par le manager, l'audit interne peut apporter des éléments de surprise ou d'information utiles à la prise de décision. Parfois, l'audit interne agit comme un révélateur impromptu qui pousse à une décision dans un domaine qu'on n'avait pas précisément anticipé.

Il y a une certaine porosité entre l'audit stricto sensu et des missions de conseil. Même des audits de diagnostic peuvent amener à des prises de décision par des constats nuancés et objectivés.

Les missions de conseil vont toucher des aspects plus immatériels de posture, de management et d'état d'esprit. Elles peuvent venir en préparation à des décisions qui sont en train de prendre forme, de murir pour l'amélioration d'un processus ou anticiper la demande. Par son coup de projecteur, l'audit interne peut alors agir comme un catalyseur de la prise de décision. Dès qu'un sujet commence à cristalliser par exemple à travers des blocages organisationnels ou des insatisfactions, l'audit interne est précieux pour documenter et poser les problèmes, évaluer leur ampleur, confirmer une intuition ou au contraire infirmer la décision ou du moins la réorienter pour embrasser plus largement des aspects non détectés initialement par le manager.

Les conclusions apparaissent alors comme des éléments indispensables à la prise de décision. Un constat, tout nuancé et documenté qu'il soit, ne facilitera pas la prise de décision sans une balance risques-opportunités.

Il faut savoir l'intégrer de manière vivante. C'est plus difficile que d'appliquer mécaniquement un référentiel de contrôle. En gros, le manager a besoin d'un chemin de décision balisé pour répondre aux questions « comment je m'y prends ? », « je commence par quoi ? »... In fine c'est le décideur qui est habilité à faire son choix et ... à en assumer les risques et les opportunités.

Quand une mission est diligentée parce qu'on s'interroge et qu'il y a une envie d'agir, une forte contextualisation est indispensable. Des conclusions trop extérieures aux conditions de la décision risquent de ne rien apporter aux managers ou trop peu. Ils ont besoin d'appréhender les facteurs sociaux et techniques qui entourent la décision pour en garantir le succès. Même réalisée par des auditeurs rigoureux, imprégnés de méthode, la mission manquera sa cible pour n'avoir pas soupesé assez finement les conséquences de la décision. Les audits de conformité peuvent apporter plus de valeur s'ils ne sont pas déconnectés des besoins de l'ensemble des parties prenantes et s'ils permettent de mieux comprendre l'action.

Il y a des bons capteurs à tous les niveaux. C'est au responsable de l'audit interne de les identifier et de les activer. Sinon les interventions

risquent d'être trop tardives selon un mode curatif alors que le sujet aura déjà cristallisé sous une forme problématique. Ces capteurs sont les divers canaux de remontées d'information, les débats collectifs qui existent dans toute organisation ou l'interaction régulière avec le management opérationnel et fonctionnel. Ils révèlent des points de blocage, des besoins d'évolution. Ce sont des gisements permettant d'identifier des sujets à explorer.

Le centre de gravité entre audit de conformité et conseil évolue avec le contexte.

Toute organisation est soumise à l'évolution de son environnement et à des changements internes qui peuvent créer une demande de conseil.

Certes, l'intensité des réformes et leurs impacts sont variables, mais il n'y a pas forcément besoin de faits générateurs nouveaux pour poser des fondamentaux ou les ajuster à des contraintes budgétaires, de qualité de service... Ces changements doivent être faits avec une vigilance sur les zones de tension pour ne pas générer des ruptures ou des risques inconsidérés.

C'est un processus de longue haleine pour préparer les changements puis voir ce qui se passe après la décision. Outre le rythme de mise en œuvre qui peut être assez variable, il s'agit de savoir si les avancées sont satisfaisantes ou si des ajustements sont nécessaires (nuancer la décision, faire de la pédagogie, communiquer de nouveau).

**DGA, Etablissement public**



« Trouver son centre de gravité »

« Suivre les plans d'actions et les ajuster »



« L'auditeur doit déjà bien savoir faire son travail classique »

« Etre plus ouvert sur les recommandations formulées »

« Une approche et une posture différentes »

Avant de s'aventurer sur des questions stratégiques, les contrôles classiques doivent être bien faits. Ils sont la contrepartie de la décentralisation des responsabilités et d'une plus grande autonomie des managers opérationnels.

Dans un grand groupe, quel que soit l'engagement des managers, il y a statistiquement des dérives volontaires, ou non d'ailleurs. Les audits de contrôle permettent de débusquer des comportements inappropriés. Mais ils ne présentent pas seulement un intérêt lié à « la peur du gendarme ». Les instances de gouvernance classiques ne suffisent pas à identifier certaines dérives. Les contrôles de l'audit assurent une couverture exhaustive du périmètre et génèrent un flux d'information vers la tête de groupe.

N'oublions pas que les risques des filiales remontent à la maison mère. Les constats de ces audits vont aider à vérifier que tout se passe bien et que l'efficacité économique des activités est assurée. Ces missions génèrent d'ailleurs indirectement ou directement des décisions (par la matérialisation du devoir de rendre compte ou par les suites données aux recommandations).

Je viens justement de clore une mission dont les conclusions ont permis un débat positif. Il est vrai que le travail réalisé était de bonne qualité. Si bien que les managers se sont retrouvés dans les conclusions. On n'a pas perdu du temps à ergoter. Les réponses des auditeurs étaient précises et démontraient leur maîtrise du sujet. On est donc passé rapidement à une discussion sur les orientations stratégiques envisageables. Alors qu'avec un contrôle moins fouillé, la phase de restitution peut vite tourner au café de commerce, les auditeurs voyant le verre à moitié vide et les managers renchérisant. Au final le service rendu est limité. En tant que personne contrôlée ce qui m'intéresse, c'est de me dire « je ne l'aurais pas vu moi-même », « je vais pouvoir tirer rapidement des enseignements de ces conclusions ».

Vous engager sur des thèmes liés à la stratégie, c'est vous éloigner de vos bases, de vos fondamentaux. D'une part les méthodes de travail normées et basées sur la contradiction ne cadrent pas forcément avec la réflexion stratégique ; et d'autre part l'auditeur peut se retrouver juge et partie sur le même sujet. J'ai plusieurs cas en tête de missions de conseil commanditées sur des problématiques organisationnelles ou d'évolution du modèle économique. Il faut alors avoir les bonnes compétences. Bien évidemment la maîtrise du sujet mais surtout une posture et une autorité différentes.

L'approche même de ces missions sera différente. La dernière que j'ai en tête a été littéralement co-construite avec les managers. Nous avons eu une première discussion sur la base de rapports précédents d'audit interne.

Plusieurs pistes ont émergé. Elles ont été ensuite approfondies par

l'audit interne d'une part et par le management d'autre part. Il y a encore quelques divergences mais ce regard croisé a été très fructueux. Je pense qu'on devrait arriver à un rapport commun. Ce travail en liaison avec les managers n'est pas simple. Il demande une posture plus collaborative qui peut enrichir la réflexion.

Mal maîtrisées, ces missions peuvent mettre mal à l'aise les auditeurs. Les thèmes que vous avez identifiés peuvent être à valeur ajoutée s'ils donnent lieu à des missions bien cernées. Il ne faut pas demander l'impossible ou être sur des sujets insuffisamment précis. Il ne s'agit pas simplement de revendiquer un nouveau rôle, il faut des méthodes et une posture différentes.

Les préconisations de l'audit interne sont mixées avec d'autres travaux, d'autres réflexions notamment au sein du comité de direction. Mais, la connaissance de l'entreprise, la rigueur et la qualité de l'analyse de l'auditeur viennent nourrir et accompagner la réflexion du décideur.

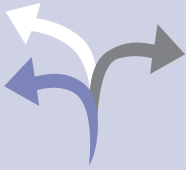
**DGA du Groupe et membre du COMEX, Entreprise publique**



« Ne pas tomber dans une surreprésentation des missions de conseil »

« L'apport de l'audit interne n'est pas exclusif »





Le responsable de l'audit interne peut s'appuyer sur des guides d'audit<sup>5</sup> pour structurer son approche dans le cadre de nouvelles missions ou pour retraiter des conclusions antérieures

Bilans, analyses de l'efficacité et de la gouvernance de décisions stratégiques

## 4

# Des rôles à concevoir selon le niveau de la décision

Quelle que soit la maturité de l'audit interne, l'engagement de l'audit interne peut s'envisager à plusieurs niveaux car « la valeur est créée, préservée ou détruite par des décisions, tant au niveau de la stratégie que dans la gestion quotidienne des activités<sup>4</sup> ». L'intervention de l'audit interne devra être calibrée selon le type de décision.

Les décisions stratégiques peuvent être de divers ordres :

- relations avec des parties prenantes dans le cadre :
  - de conventions stratégiques,
  - de licences ou de prestations essentielles,
  - d'alliances stratégiques ou d'intégration verticale,
  - d'incubateurs...
- diversification ou recentrage (en tenant notamment compte de la concurrence) ;
- conquête de nouveaux marchés ou de nouveaux pays ;
- rupture technologique ;
- due diligence :
  - fusion ou acquisition (d'égal à égal ou d'entités plus petites),
  - cession notamment par *spin off* ;
- réorganisation (par métiers, produits, pays, marchés...), etc.

Dans le secteur public, de telles transformations stratégiques peuvent se manifester à travers des :

- relations avec les parties prenantes dans le cadre de :
  - partenariats public/privé,
  - réformes inter-ministérielles touchant plusieurs secteurs,
  - co-tutelle d'opérateurs ;
- décisions relatives à la déconcentration ou à la décentralisation ;
- actions de reconquête des bénéficiaires des services publics ou de valorisation de l'offre institutionnelle française à l'étranger ;
- fusions d'organismes ou mutualisations de services notamment par la mise en place de plateformes communes de services.

L'audit interne peut être amené à contribuer à une prise de décision stratégique par :

- un état des lieux, un bilan d'une précédente décision portant sur le même sujet. La détermination des résultats des décisions antérieures étayera ou non la pertinence de reconduire les objectifs ;
- un éclairage lors d'un nouveau cycle stratégique : que faut-il conserver ? Que faut-il changer ? Le processus de planification stratégique est-il efficace ? ;
- une évaluation de la gouvernance des systèmes d'information ;

<sup>4</sup> COSO ERM. *Le management des risques de l'entreprise. Cadre de référence - Techniques d'application*. Eyrolles. p 19. 2005.

<sup>5</sup> Notamment ceux de l'IPPF (*Cadre de référence des pratiques professionnelles de l'audit interne*) de l'IIA, traduit en français par l'IFACI.

- l'appréciation de l'impact d'une décision sur des entités qui n'ont pas la même dynamique ou la même maturité en termes de gestion des risques ;
- l'examen de la gouvernance des filiales ou des principales entités concernées, etc.

Des décisions plus opérationnelles sont prises dans le cadre :

- de « comités produit » ou d'appels d'offres ;
- de la simplification de procédures ;
- de mises en conformité avec une évolution réglementaire ou avec une instruction interne ;
- de la gestion de prestations externalisées ;
- de comités de pilotage de projet ;
- de la gestion de crises...

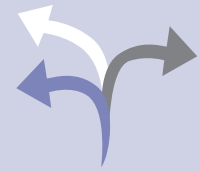
L'initiative à tous les niveaux de l'organisation se justifie d'autant plus que les structures organisationnelles et la nature des activités évoluent avec<sup>6</sup> :

- l'extension du périmètre de responsabilité des organisations et des dirigeants ;
- la multiplication des autorités à qui il faut rendre compte individuellement ou collectivement (par exemple, dans le cadre d'organisations matricielles ou du fait de diverses exigences externes) ;
- la réactivité nécessaire face à des situations d'urgence ou imprévues ;
- la fréquence des interactions avec certains acteurs (clients, prestataires...).

Par sa vision transverse et distanciée, l'audit interne contribue à l'instauration d'un équilibre entre un environnement interne propice à la prise de décision (facilitant la recherche et le bon usage de l'information pertinente) et un contrôle approprié de l'ensemble des activités.

La participation de l'audit interne aux instances de décision ou de pilotage doit être appréciée au cas par cas. Dans le cadre d'une mission de conseil, d'une intervention *intuitu personae* ou en préparation d'un relai par une fonction de la 2<sup>ème</sup> ligne de défense, le responsable de l'audit interne devra veiller à limiter les risques d'atteinte à l'indépendance et à l'objectivité.

En outre, la conduite du changement est à envisager dès le départ selon ses différentes dimensions (RH, SI, conformité, qualité, ...). Cet acte managérial peut s'appuyer sur les fonctions spécialisées dans le contrôle interne et la gestion des risques<sup>7</sup>. L'audit interne peut être associé aux divers stades de la gestion du changement pour mesurer l'impact global de la décision sur le modèle économique et la gouvernance.



« L'auditeur qui participe à un comité de pilotage doit éviter de se retrouver en position de juge. Il peut s'attendre à faire du coaching mais il lui faudra trouver le bon ton. Ses compétences doivent lui permettre d'éclairer et d'ajouter aux débats et ses connaissances techniques le rendront légitime. Il devra surtout gérer ses attitudes et les jeux politiques en présence, s'adapter à la complexité du projet et au contexte. Comme il ne s'appuiera pas forcément sur un référentiel, son autorité naturelle et son leadership l'aideront à faire passer ses avis ».

Directeur de l'audit interne,  
Groupe du CAC 40

<sup>6</sup> Cf. Aghion et Tirole. *Formal and real authority in organizations*; *Journal of political economy*, Vol 105, N°1 (Feb, 1997), pp. 1-29.

<sup>7</sup> Cf. principe n°9 du COSO. *Référentiel intégré de contrôle interne. Principes de mise en œuvre et de pilotage*. Eyrolles. 2014.



« Il faut être bien arrimé pour s'attaquer à des sujets liés à la décision. On est dans des zones mouvantes parce qu'on s'intéresse au futur et qu'il y a des enjeux politiques »

Directeur de l'audit interne,  
Groupe du CAC 40

Diversifier les grilles  
d'appréciation des risques

Les recommandations de  
l'audit interne ne doivent  
pas être des injonctions  
mécanistes et sans appel

## 5

## Maîtriser et renforcer les fondamentaux

Les missions proposées dans cette publication nécessitent une bonne maîtrise des fondamentaux du métier et des compétences spécifiques. Plus largement, l'audit interne multipliera les grilles de lecture (par du *benchmarking*, l'utilisation de sa connaissance intime de l'organisation, l'usage de techniques d'audit assistées par ordinateur, l'exploitation des données y compris le *big data*...). Son intervention ne se justifie pas seulement pour vérifier l'application de schémas pré-établis ou pour mesurer l'impact d'une décision. En mobilisant de nouveaux outils, de nouvelles méthodes, il est possible d'intervenir ex-ante pour éclairer la prise de décision et en faciliter la mise en œuvre.

### 5.1 - Revisiter l'approche par les risques

Le passage d'une approche classique focalisée sur les risques à une approche par les objectifs est un levier de valeur ajoutée de l'audit interne. Ces deux approches sont naturellement liées mais, dans la pratique, l'analyse du couple risque-objectif a pu être altérée au détriment :

- de l'alignement avec les attentes des parties prenantes ;
- de la prise en compte des opportunités ;
- du questionnement des hypothèses de la cartographie des risques.

De plus, l'impact et la probabilité ne sont pas les seuls critères d'analyse des risques. La capacité, l'appétit, la tolérance et la vélocité des risques doivent être intégrés par les auditeurs internes. En développant une approche par scénarios, les cartographies des risques deviennent plus dynamiques et efficaces. Les plans d'audit interne doivent également être plus flexibles et lancer les missions en temps opportun.

Enfin, l'univers d'audit constitue un actif précieux dont les responsables d'audit interne doivent avoir conscience. Son périmètre, établi par les instances de gouvernance, légitime ses interventions. Il aide à quadriller les domaines impactés par la prise de décision.

### 5.2 - Renforcer un contrôle interne désinhibiteur de la décision

Les recommandations de l'audit interne n'entravent pas le libre arbitre du manager.

Une mission efficace aboutit à des contrôles proportionnés aux risques. En outre, les auditeurs internes contribuent à la création de valeur en s'intéressant à deux composantes du contrôle interne particulièrement déterminantes dans la prise de décision :

- l'environnement de contrôle avec la gestion des situations de conflit d'intérêt. Le COSO<sup>8</sup> y identifie d'autres facteurs de succès d'une décision tels que l'indépendance et la surveillance opérée par le conseil, l'importance du capital humain ou encore la délégation appropriée des pouvoirs ainsi que le devoir de rendre compte qui en découle ;
- l'information et la communication qui soulignent l'importance de données pertinentes et fiables, communiquées aux destinataires appropriés.

Les auditeurs internes donnent une assurance sur la robustesse du dispositif global de contrôle interne, c'est-à-dire sur le cadre dans lequel les décisions sont prises et suivies.

### 5.3 - Accompagner l'apprentissage organisationnel

La décision se réfère à des expériences passées, à des compétences, à des informations ; elle constitue elle-même une expérience qui doit, dans la mesure du possible, être documentée pour nourrir la mémoire organisationnelle. Pour être plus efficace, le responsable de l'audit interne doit déterminer les connaissances mobilisables :

- informations internes et externes (y compris les rapports d'audit précédents, les observatoires sectoriels, l'open data ...) ;
- compétences fonctionnelles et contextuelles (liées aux métiers de l'organisation, à des domaines d'expertise, aux zones d'implantation ...).

Les difficultés de mobilisation de ces connaissances ne doivent pas être négligées (cycle de vie des connaissances, risque d'obsolescence, caractère tacite de nombreuses connaissances qui les rend délicates à identifier et à diffuser). Néanmoins, l'audit interne peut intervenir par l'obtention de connaissances sur l'organisation et son environnement puis par la distribution et l'interprétation de cette information. Ainsi, les missions d'audit peuvent faciliter :

- l'exploitation de nouvelles tendances (reporting intégré<sup>9</sup>, nouvelles formes de partage de connaissances ...) ;
- une analyse causale<sup>10</sup> ;
- l'appréhension du contexte de la décision ;
- des évaluations post-mortem ;
- l'identification des modalités de création des savoirs dans l'organisation et de leur diffusion (par exemple, à travers son interaction avec des fonctions expertes de la seconde ligne de défense) ;
- l'explicitation des décisions pour mieux les faire comprendre et adopter.

Par ailleurs, l'audit interne influence indirectement les décisions en alimentant la mémoire collective sur les principaux enjeux de



« L'environnement de contrôle évolue avec de nouveaux styles de management moins verticaux. L'audit devra également développer de nouvelles pratiques moins linéaires (Top-down ; bottom-up) plus virales. Il faut s'intégrer dans les différentes communautés d'une organisation pour étendre son influence de manière successive et pas seulement du fait d'un rapport hiérarchique autoritaire ».

Mission de contrôle interne, Secrétariat général d'un ministère

<sup>8</sup> COSO. *Référentiel intégré de contrôle interne. Principes de mise en œuvre et de pilotage*. Eyrolles. 2014.

<sup>9</sup> Cf. *Enhancing integrated reporting. Internal audit value proposition* publié par l'IFACI et d'autres instituts européens en 2015.

<sup>10</sup> MPA (Modalité pratique d'application) 2320- 2 « Analyse causale » du Cadre de référence international des pratiques professionnelles. IIA-IFACI.



« Je suis pour une approche plus écologique de la décision. Les organisations ne recyclent pas assez les bonnes idées. Pourquoi réinventer la poudre à chaque fois ? Par ses « ondulations transverses » l'audit diffuse les bonnes pratiques sans toujours chercher à tout casser pour le refaire »

Mission de contrôle interne, Secrétariat général d'un ministère

Clarifier les interactions entre les lignes de maîtrise

Préciser le rôle de l'audit interne

l'organisation, son environnement stratégique et opérationnel. Cette mémoire joue sur l'environnement décisionnel à différents niveaux :

- expérience de l'auditeur en tant qu'ancien décideur ou audité ;
- analyses partagées lors des réunions de clôture ;
- suivi des recommandations ...

Ces éclairages plus ou moins diffus aident le manager à :

- identifier des situations comparables ;
- cerner des points de vigilance ;
- mobiliser les bons leviers ;
- acter la résolution d'un problème ;
- tirer les enseignements d'une décision ...

L'audit n'intervient pas seulement dans une logique d'exploitation ou d'optimisation des pratiques existantes (apprentissage en boucle simple). Ses interlocuteurs attendent un support dans l'exploration, la recherche de nouvelles opportunités ou le changement de paradigme (apprentissage en boucle double). Par ces apprentissages, l'audit contribue à :

- faire évoluer les processus de prise de décision ;
- s'affranchir des connaissances existantes pour changer de modèle en connaissance de cause ;
- s'interroger sur ce qui fait sens et ne pas se contenter de rechercher des défaillances.

## 5.4 - Faire vivre les lignes de maîtrise<sup>11</sup>

La stratégie fixée par les instances de gouvernance alimente les décisions opérationnelles du management soutenu par les fonctions de la deuxième ligne. Une structuration efficiente des lignes de maîtrise évitera des écueils tels que :

- le risque de dilution des responsabilités d'assurance lorsqu'elles ne sont pas formellement établies ;
- la faiblesse de la communication entre la deuxième et la troisième ligne ;
- la piètre qualité (exhaustivité et fiabilité) de l'information destinée aux instances de gouvernance ;
- l'interférence entre les strates organisationnelles (entités opérationnelles, filiales ...) ;
- la maturité de la culture des risques (peu ou mal intégrée dans les décisions) ...

Pour améliorer le niveau d'assurance, l'audit interne peut assumer momentanément des activités relevant de la deuxième ligne de maîtrise ou contribuer à identifier les dispositifs adéquats dans la seconde ligne<sup>12</sup>. Pour les organisations ayant une seconde ligne robuste, l'audit interne devrait en priorité vérifier l'efficacité et l'efficience des pratiques, contrôles, outils et rapports produits par ces fonctions en appui à des prises de décision éclairées.

<sup>11</sup> *Prise de position. Trois lignes de maîtrise pour une meilleure performance. IFACI-AMRAE. 2013.*

<sup>12</sup> *Les relations de l'audit Interne avec les autres fonctions d'assurance. IIA Espagne. Traduction IFACI. 2014.*

## AUDIT INTERNE ET DECISION

### OBJECTIFS

Mieux couvrir les champs de la gouvernance et de la gestion des risques pour :

- Etendre la zone de confort du décideur
- Aider l'organisation à « oser » saisir des opportunités
- Remettre dans un contexte approprié la prise de décision
- Rétablir le devoir de rendre compte en tant que levier de performance
- Développer l'usage managérial des dispositifs de contrôle interne et de gestion des risques

### DESTINATAIRES

- Administrateurs
- Direction générale
- Management opérationnel
- Directions fonctionnelles
- Autres prestataires internes d'assurance (contrôle interne, *risk management*...)
- Responsable de l'audit interne

### QUELLE VALEUR AJOUTÉE ?

- Fiabilité et exhaustivité de l'information utilisée pour la prise de décision et son suivi
- Robustesse de l'environnement de contrôle et de la gouvernance (intégrité, délégation des pouvoirs, variables culturelles...)
- Efficacité des fonctions de la deuxième ligne (gestion des risques, conformité, RH, SI, etc.)
- Gestion de crises ou de décisions exceptionnelles

### COMMENT S'Y PRENDRE ?

- Veille et traitement de l'information pertinente
- Sensibilité à la conduite du changement
- Orientation vers l'apprentissage organisationnel
- Coordination avec les autres lignes de maîtrise
- *Integrated thinking*
- Compétences et processus qualité