revue internationale des auditeurs et des contrôleurs internes

audit, risques & contrôle

DÉVELOPPEMENT DURABLE

Rôle et missions de l'audit interne

Rencontre avec ...
Anne-Marie Levraut,
Vice-présidente du CGEDD

N°007
3e trimestre 2016

ifaci
The Institute of Internal Auditors

Certified Internal Auditor®

VOTRE PASSEPORT PROFESSIONNEL INTERNATIONAL

Le CIA est la seule certification en audit interne internationalement reconnue

Franchissez le pas et certifiez-vous pour :

- faire reconnaître vos compétences
- prouver votre maîtrise de l'audit interne
- accéder à de nouvelles opportunités de carrière

Plus d'informations sur www.ifaci.com

ifaci
institut français de l'audit et du contrôle internes

The Institute of Internal Auditors | Global

audit, risques & contrôle

SOMMAIRE

05 EDITO

Développement durable, RSE, *reporting* intégré :
Quel rôle pour l'audit interne ?

06 CHRONIQUE

Affaire Apple
Quelles conséquences ?

08 VOIX DE LA FRANCOPHONIE

La Francophonie en action !

10 RENCONTRE AVEC ...

Anne-Marie Levraut, Vice-présidente du CGEDD (Conseil Général de l'Environnement et du Développement Durable)

13 DOSSIER

14 L'audit interne, acteur à part entière dans l'engagement de Total pour le développement durable

17 Le concept de Développement durable et son application pratique dans les organisations à travers la Responsabilité Sociétale des Entreprises (RSE)
Une approche structurante pour les activités de l'audit interne

19 A quoi sert un directeur développement durable ?

21 Forte implication de l'audit interne dans l'immense défi à relever par le CGIAR

24 Le développement durable comme valeur d'entreprise
La Société de transport de Montréal (STM)

27 ZOOM SUR LE *REPORTING* INTÉGRÉ

27 La directive européenne 2014/95/UE

28 Integrated Reporting (<IR>)
Utopie ou opportunité de renouveau ?

30 Au-delà des chiffres :
le nouveau monde du *reporting* non financier

32 La démarche du rapport intégré chez ENGIE

34 *Reporting* intégré et approche intégrée de l'audit interne
Quel apport pour l'administration de l'État ?

37 TÉMOIGNAGE DE ...

Michel Le Masson, Président de l'IFACI

40 BONNES PRATIQUES

40 La coordination des fonctions d'assurance et de contrôle
vers une optimisation de la maîtrise des risques

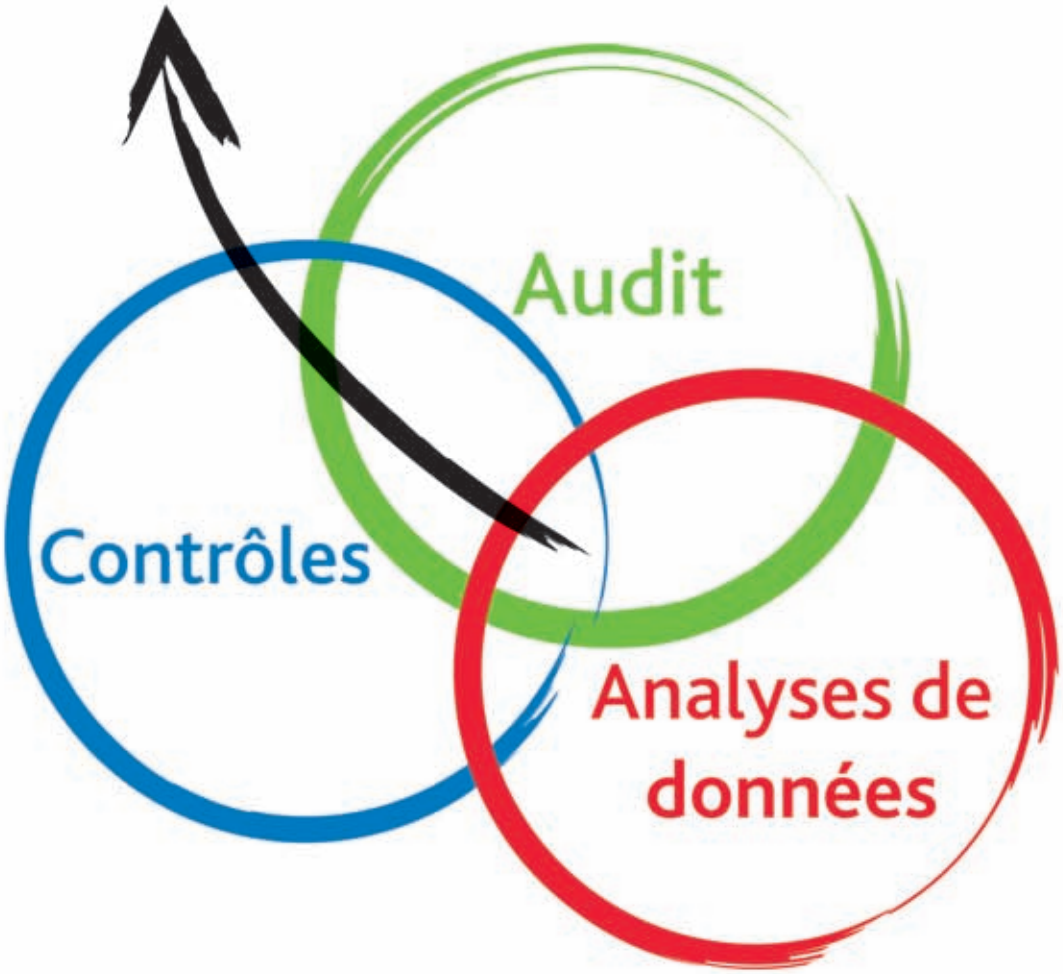
42 Responsables du contrôle interne
Comment mieux travailler avec la ligne opérationnelle ?

45 ACTUALITÉ

13 DOSSIER
Développement durable

TeamMate®

Ecosystème pour Audit



Pour atteindre de nouveaux sommets, trouver le bon équilibre pour vos outils d'audit est essentiel. Seul TeamMate offre un ensemble intégré de solutions qui comprend le logiciel leader de management d'audit, un outil innovant de gestion de contrôle et un puissant système d'analyses de données.

TeamMate AM | TeamMate CM | TeamMate Analytics

Pour plus d'information, visitez: TeamMateSolutions.com

Wolters Kluwer

Copyright © 2016 Wolters Kluwer Financial Services, Inc. All Rights Reserved. 3946

audit, risques & contrôle
La revue internationale des auditeurs et des contrôleurs internes
n°007 - 3e trimestre 2016

EDITEUR
Union Francophone de l'Audit Interne (UFAI)
Association Loi 1901
98 bis, boulevard Haussmann - 75008 Paris (France)
Tél. : 01 40 08 48 00 - Mel : institut@ifaci.com
Internet : www.ufai.org

DIRECTEUR DE PUBLICATION
Mireille Harnois

RESPONSABLE DE LA RÉDACTION
Philippe Mocquard

RÉDACTEUR EN CHEF
Louis Vaurs

COMITÉ RÉDACTIONNEL
Louis Vaurs - Mireille Harnois - Eric Blanc - Antoine de Boissieu - Christian Lesné

SECRÉTARIAT GÉNÉRAL
Eric Blanc - Tél. : 06 15 04 56 32 - Mel : eblanc@ifaci.com

CORRESPONDANTS
Amérique : Farid Al Mahsani
Maghreb : Nourdine Khatal
Afrique subsaharienne : Fassery Doumbia

RÉALISATION
EBZONE Communication
22, rue Rambuteau - 75003 Paris
Tél. : 01 40 09 24 32 - Mel : ebzone@ebzone.fr

IMPRESSION
Imprimerie de Champagne
Rue de l'Etoile de Langres - ZI Les Franchises
52200 Langres

ABONNEMENT
Michèle Azulay - Tél. : 01 40 08 48 15
Mel : mazulay@ifaci.com

Revue trimestrielle (4 numéros par an)
ISSN : 2427-3260
Dépôt légal : septembre 2016
Crédit photo couverture : © Sergey Nivens - Fotolia.com

Les articles sont présentés sous la responsabilité de leurs auteurs.

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.

IMPRIM'VERT™ Cette revue est imprimée avec des encres végétales.
PEFC

Développement durable, RSE, *reporting* intégré :

Quel rôle pour l'audit interne ?

À l'issue de la COP 21, tenue à Paris en décembre 2015, le premier accord universel destiné à limiter le réchauffement climatique a été adopté par les 195 parties présentes. Un organisme peu connu du grand public le « Conseil général de l'environnement et du développement durable » (CGEDD) a participé activement à la préparation de cette importante réunion.

Placé sous l'autorité de la ministre chargée de l'environnement et du développement durable, le CGEDD est chargé de conseiller les ministres compétents dans ces différents domaines et notamment sur le changement climatique. Vous pourrez lire dans ce numéro l'interview qu'a bien voulu nous accorder Anne-Marie Levraut, vice-présidente exécutive du CGEDD.

Le dossier est consacré au rôle de l'audit interne au regard du développement durable et de la responsabilité sociétale des entreprises (RSE). Ces deux concepts présentent certes quelques différences mais ont beaucoup de points en commun. Quatre articles lui sont dédiés. Un cinquième présente la fonction de directeur de développement durable, fonction récente mais en plein essor. Je suis persuadé que vous aurez plaisir à le lire.

Un zoom est fait sur le *reporting* intégré, *reporting* qui prend en compte les informations extra financières couvrant au minimum les questions d'environnement, les questions sociales et du personnel, celles relatives au respect des droits de l'homme et à la lutte contre la corruption, comme l'exige la directive européenne du 22 octobre 2014. Les États membres devront s'y conformer au plus tard le 6 décembre 2016.

Le *reporting* intégré ne concerne pas pour l'instant la sphère publique mais certains y réfléchissent… en rêvent. Je vous recommande, à ce sujet, de lire l'uchronie rédigée par deux membres du groupe professionnel « Administrations de l'État » de l'IFACI. Étonnant et réjouissant.

L'IFACI vient de se doter d'un nouveau président, Michel Le Masson, inspecteur général du Groupe Crédit Agricole. Il se livre à nous dans un entretien qu'il vient d'accorder à l'AR&C. Il y traite plus particulièrement de la spécificité de l'audit interne dans le secteur bancaire, de son rôle auprès des organes dirigeants de la Banque et de ses ambitions pour le développement de l'IFACI. À lire sans modération. Michel Le Masson succède à Farid Aractingi, directeur Audit, Maîtrise des risques et Organisation chez Renault, à qui j'adresse mes plus chaleureux remerciements pour l'image qu'il a su donner de l'audit interne et de l'IFACI en France et au-delà.

« La francophonie en action ». Quel juste titre pour décrire les différents chantiers développés dans plusieurs pays francophones et auxquels la présidente de l'UFAI, Mireille Harnois a apporté son large soutien!

N'oubliez pas d'enrichir vos connaissances en lisant les deux articles dédiés aux bonnes pratiques de la profession.

Enfin, l'article d'Antoine de Boissieu sur l'affaire Apple mérite le détour.

Bonne lecture. ■

Louis Vaurs - *Rédacteur en chef*

Affaire Apple

© supparsorn - Fotolia.com

Quelles conséquences ?

La Commission Européenne vient de condamner Apple à rembourser 13 Mrd € à l'Irlande. La Commission a considéré que l'accord fiscal négocié avec l'Irlande aboutissait à payer un taux d'impôt sur les sociétés quasiment nul, ce qui équivalait à une aide d'état de l'Irlande à Apple. C'est cette aide d'État qui a été déclarée illégale, et qu'Apple doit rembourser.

Cette affaire soulève plusieurs questions :

1. Est-ce un cas isolé, ou Apple n'est-elle que la première sur la liste ?
2. S'agit-il d'un phénomène essentiellement européen ?
3. Est-ce le signe d'une offensive de la Commission contre les entreprises américaines ?
4. Quelles sont les implications et les évolutions possibles de cette affaire ?

1. L'affaire Apple n'est pas un cas isolé

On assiste à la multiplication des litiges fiscaux en Europe, qu'ils soient initiés par les autorités européennes ou par les autorités nationales (italiennes, allemandes, françaises, ces dernières étant d'ailleurs parmi les plus actives). Des procédures sont actuellement en cours contre Amazon, Google, Booking, Mac Donalds, Starbucks, AirbNB, Fiat Chrysler...

A chaque fois, les autorités veulent sanctionner les montages, abusifs selon elles, destinés à réduire le taux d'imposition. Ces montages jouent soit sur les prix de transfert facturés pour l'utilisation de la marque et de la propriété intellectuelle (Mac Donalds, Starbucks), soit sur la localisation de l'activité et la notion d'établissement stable (Google).

On remarquera au passage que les entreprises incriminées sont surtout américaines.

2. Le phénomène n'est pas qu'européen

Le risque fiscal n'est pas une spécificité européenne. De nombreuses multinationales ont connu et connaissent toujours des litiges fiscaux homériques ailleurs qu'en Europe, par exemple en Inde (Vodafone), au Brésil, en Russie...

Outre la question européenne, deux problématiques fiscales sont particulièrement d'actualité :

Risques pour les industries extractives

On assiste en ce moment à une vague de renégociation des impôts dans les secteurs pétroliers et miniers ; selon un décompte récent, il y aurait 50 Mrd $ actuellement en litige entre d'une part les entreprises pétrolières et minières, et d'autre part les États où sont réalisées les activités. Ces tensions sont liées à la baisse des cours des matières premières depuis un an.

La question de l'inversion fiscale

La deuxième question d'actualité est celle de l'inversion fiscale. L'inversion fiscale consiste pour une entreprise américaine à réaliser une acquisition à l'étranger, en montant l'opération de façon à ce que ce soit la société étrangère qui absorbe la société américaine. Cela abouti à transférer le siège social à l'étranger, avec une fiscalité plus avantageuse (les cibles sont souvent en Irlande). Ce thème est devenu un thème majeur de la campagne électorale américaine, l'administration Obama ayant réussi à faire échouer une méga-fusion entre Pfizer (numéro 1 de la pharmacie) et Allergan qui aurait abouti au transfert du siège du nouvel ensemble en Irlande, avec plusieurs milliards d'économies d'impôts.

Une tendance de fond pour plus d'équité et de transparence

Plus généralement, on observe une tendance de fond pour promouvoir une forme d'équité fiscale internationale. Cette tendance s'illustre par l'initiative menée par l'OCDE, à la demande du G20, sur l'érosion des bases fiscales et le transfert de bénéfices (« BEPS » en anglais) : l'objectif est de proposer aux États des principes et des bonnes pratiques pour éviter les montages d'optimisation fiscale agressifs, comme ceux mis en place par les multinationales de la nouvelle économie.

3. Les entreprises américaines sont ciblées en Europe

La plupart des entreprises qui font l'objet de procédures significatives en Europe sont américaines (voir ci-dessus). Il y a plusieurs explications à cela :

Des raisons objectives

Ces sociétés acquittent effectivement en Europe un impôt sur les

sociétés ridiculement bas eu égard aux bénéfices qu'elles y réalisent. Elles y parviennent parce qu'elles peuvent facilement jouer sur la notion d'établissement stable, parce qu'elles ont la taille suffisante pour mettre en concurrence les États de l'UE et négocier des rescrits fiscaux à leur avantage, et parce qu'elles sont immunisées contre les pressions politiques des États européens. Une société européenne, avec son siège en Europe, serait soumise à plus de pressions des autorités de son pays d'origine.
Par ailleurs, il s'agit également d'entreprises *leader* de leur secteur et, sauf exception, très rentables. Les enjeux en termes d'IS sont donc significatifs, ce qui explique que les autorités européennes s'y intéressent en priorité.

Mais un *timing* sans doute pas fortuit

On pourrait donc penser que la nationalité n'est pas vraiment un critère, mais on ne peut s'empêcher de constater la coïncidence de l'affaire Apple avec l'enchaînement des condamnations de BP (Royaume-Uni), BNP Paribas (France) et VAG (Allemagne) à des amendes supérieures ou égales à 10 milliards de dollars aux États-Unis. Dans les trois cas, les États-Unis ont condamné des *leaders* européens à des amendes colossales, certainement en partie disproportionnées compte tenu des faits incriminés. L'Europe était restée sans réagir. Les États-Unis ont peut-être réussi à mettre d'accord la France, l'Allemagne et (peut-être) le Royaume-Uni, ce qui expliquerait l'action de la Commission Européenne. De plus, dans le contexte actuel de Brexit et de remise en cause des institutions européennes, ce thème est certainement plus vendeur pour la Commission que la négociation d'un traité de libre-échange transatlantique.

4. Des conséquences à surveiller

Des tensions à court terme

Le gouvernement américain a déjà protesté dans l'affaire Apple, ce qui prouve que l'affaire est sensible et prise au sérieux. On est de plus en campagne électorale aux États-Unis, en Allemagne et France : il y a donc un risque de surenchère à court terme. On imagine ainsi mal un candidat à la primaire, de droite ou de gauche, se démarquer des autres en calmant le jeu et en réclamant une pause dans la démarche de la Commission contre les abus des multinationales américaines. La Commission Européenne et l'administration américaine risquent donc d'être soutenues sur une ligne dure par leurs pouvoirs politiques respectifs. Autrement dit, pour les entreprises, c'est le moment de ne pas trop se faire remarquer, et d'éviter toute prise de risque fiscal ou réglementaire à court terme aux États-Unis (pour les entreprises européennes) et en Europe (pour les entreprises américaines).

Un risque fiscal et réglementaire accru à moyen terme aux États-Unis

A moyen terme, il y a évidemment, pour les entreprises européennes, un risque accru de contre-attaque aux États-Unis. Cette contre-attaque pourrait porter sur plusieurs points :

- Classiquement sur les prix de transfert, et notamment le partage de la valeur ajoutée et la rémunération de la propriété intellectuelle. Les secteurs de la pharmacie, de l'électronique, des logiciels, pourraient être regardés de près.
- De façon plus large, les risques réglementaires aux États-Unis ne vont certainement pas diminuer. Les entreprises européennes en gèrent déjà mal un certain nombre (notamment en matière de concurrence, d'éthique des affaires, de blanchiment et d'embargo). Il serait étonnant que la justice américaine soit plus clémente sur ces sujets.

Le risque de multiplication des litiges entre administrations fiscales

La fiscalité des entreprises est un thème majeur de la campagne américaine. La taxation des profits réalisés à l'étranger, l'inversion fiscale et la remise en cause des rescrits par les autorités européennes sont vues comme une seule et même question. Autrement dit, en simplifiant, vu des États-Unis, la manœuvre de la Commission est illégale non pas parce qu'Apple s'est soustrait à l'impôt en Europe, mais parce que cet impôt devrait être payé aux États-Unis, et que ce serait donc aux Américains de le réclamer.
Cette différence de vues entre l'Europe et les États-Unis fait courir le risque d'une reprise des litiges entre administrations fiscales, tels qu'on en a connu dans les années 1990 dans le secteur de la pharmacie. (cf. encadré)

Un changement d'objectif en matière d'impôt sur les sociétés

La dernière conséquence à long terme pourrait être une évolution des objectifs en matière d'impôt sur les sociétés. Pendant des années, des multinationales (américaines souvent) se sont vantées auprès de leurs actionnaires de réussir à baisser leur taux d'impôt à des niveaux toujours plus bas. La pression des autorités locales, mais aussi des clients, des actionnaires se fait sentir désormais, et l'optimisation de l'impôt commence à être vue comme contraire à l'éthique. Un projet de loi français et un projet de directive européenne prévoient la publication de données sur le chiffre d'affaires, le résultat et l'impôt par pays, ce qui contraindra les directions générales à justifier les éventuelles pratiques d'optimisation fiscale. On peut donc penser que l'optimisation du taux d'impôt, au delà d'un certain niveau, ne sera plus vue comme un objectif mais comme un risque.

Et pour l'audit interne ?

Le risque fiscal sera sans aucun doute l'un des risques à couvrir de manière accrue ces prochaines années. Cela pose un défi, car il s'agit d'un risque très technique, différent d'un pays à l'autre, pour lequel les éléments de preuve ne sont pas toujours faciles à obtenir, et auquel le management ne comprend souvent pas grand chose, ou dont il ne souhaite pas s'occuper de façon opérationnelle. Autant de bonnes raisons pour que l'AI s'en occupe, même si cela pose la question des compétences, et confirme quelques grandes tendances de la profession :

- le recours à des compétences externes pointues ;
- le travail en commun avec les directions techniques, en l'occurrence de la direction fiscale, et le détachement de spécialistes sur certaines missions d'audit ;
- le développement de formations continues pointues pour les auditeurs, pour leur permettre de comprendre et d'auditer des sujets techniques ;
- la coopération accrue avec les CAC, typiquement sur ce type de sujet. ■

Antoine de Boissieu
Associé, OSC Solutions

L'affaire GlaxoSmithKline

Les déboires de la société pharmaceutique britannique sont caractéristiques des secteurs où les marges sont importantes. Dans le cas de GSK, la filiale britannique du groupe fabriquait des médicaments (notamment le Zantac), les vendait à la filiale américaine, qui les revendait aux clients locaux. En schématisant, pour un prix de vente de 100 au client final, le coût de revient du produit était de 10. La question se posait de savoir si la filiale anglaise devait vendre à la filiale américaine sur la base de son coût de revient *(cost plus)*, ou sur la base du prix de marché aux États-Unis *(market less)*. La méthode *cost plus* aboutissait à localiser le profit aux États-Unis, la méthode *market less* le laissait au Royaume-Uni. Dans les faits, GSK a adopté une position médiane. L'administration américaine a cependant contesté ce prix, considérant qu'une approche *cost plus* aurait dû être adoptée. GSK s'est donc retrouvée imposée deux fois sur une partie des bénéfices, au Royaume-Uni et aux États-Unis. La convention de double imposition prévoyait des mécanismes d'arbitrage, mais en 2006, après 10 ans de conflits et de procédures, GSK a fini par payer 3 Mrd $ au fisc américain, tout en renonçant à réclamer le remboursement d'1,8 Mrd $ d'impôt déjà payé, et représentant (d'après GSK) une double imposition.

© Stillfx - Fotolia.com

La Francophonie en action !

Le réseau se développe, la voie s'ouvre et des ponts unissent plus que jamais les communautés francophones pour un essor inédit de l'audit interne !
Ces chantiers sont bien en selle, soutenus par des bâtisseurs qui s'impliquent totalement et avec passion, assurant ainsi des progrès importants de la profession dans le monde francophone.

En juin dernier, dans cette chronique, nous soulignions le fait que les services fournis par l'activité de l'audit interne sont de plus en plus en demande, et le potentiel de développement est grand, particulièrement sur le continent africain. Cette demande accrue de services d'audit interne génère également des besoins en termes de livraison de services par les instituts. Cette évolution met en lumière l'importance du rôle et des responsabilités que doivent assumer les *leaders* des instituts locaux. Ceux-ci doivent offrir le soutien aux praticiens ; ils permettent de rejoindre chaque auditeur dans le monde.
La combinaison d'initiatives de l'IIA Global, de l'UFAI et de l'IFACI, l'intérêt des bailleurs de fonds, la reconnaissance de la valeur ajoutée qu'apporte l'audit interne aux organisations font que les conditions gagnantes sont désormais réunies. L'audit interne trouve maintenant une oreille très attentive !

Face au grand potentiel du territoire africain, aux besoins exprimés et surtout à la volonté des africains de faire davantage connaître et bâtir un audit interne solide et professionnel, nous devons mutualiser les énergies.
L'IIA a pris naissance en 1941 et célèbre cette année son 75ème anniversaire, l'IIA Montréal quant à lui vient de célébrer son 70ème anniversaire et plusieurs autres Instituts nationaux comme l'IFACI, comptent aussi de longues décennies d'existence ! Sur le continent africain, c'est la jeunesse qui ressort puisque la plupart des Instituts ont vu le jour après l'an 2000. D'où l'importance de partager l'expérience des anciens au profit de toute la communauté francophone.
Le réseau francophone a été très actif au cours des derniers mois, comme le montre la série d'événements qui a eu lieu récemment en Afrique et qui sera suivie d'autres événements tout aussi importants dans les prochains mois.

Gabon

Après avoir rencontré l'ambassadeur du Gabon au Canada, S.E.M. Sosthène Ngokila, l'UFAI s'est montrée tout à fait enthousiaste à se rendre les 5 et 6 mai au Gabon à la rencontre de l'Association Gabonaise des Auditeurs et Contrôleurs Internes (AGACI), une jeune association voulant rejoindre les rangs de l'IIA afin de promouvoir la profession et servir la communauté. La présidente de l'UFAI a ainsi rencontré le Conseil d'administration de l'AGACI puis les professionnels de l'audit interne afin de les informer des initiatives de développement, de l'encadrement disponible et de l'évolution de la profession tout en les sensibilisant à tout ce que le réseau de l'UFAI peut leur apporter. De nouveaux liens ont été créés pour promouvoir les efforts et le travail accompli par l'AGACI. Les médias Gabonais ont couvert l'événement. Un rapport très positif a été présenté à l'IIA Global qui a déjà entamé le processus d'intégration de l'AGACI dans ses rangs (IIA Gabon).

Auditeur interne
L'AGACI effectue sa première sortie

Kenya

Poursuivant sa mission, l'UFAI était aussi présente les 9 et 10 mai dernier dans le cadre du « *Leadership Academy* » organisé par l'IIA et dédié aux *leaders* d'instituts africains. Les instituts francophones de plusieurs pays (Algérie, Maroc, Tunisie, Côte d'Ivoire, Mali, République Démocratique du Congo, Rwanda, Ile Maurice) en ont profité pour mieux se connaître tout en améliorant leur connaissance de l'IIA.
Puis les discussions se sont poursuivies en parallèle de la Conférence AFIIA (Fédération Africaine des Instituts d'Auditeurs Internes) qui offrait, les 11 et 12 mai, une gamme d'ateliers en français avec des intervenants francophones provenant de différents pays. Nous avons constaté une forte participation à ces ateliers. De plus, cette

présence francophone a permis de tisser des liens avec des responsables de services d'audit interne à la recherche d'encadrement, d'accompagnement et de formation. Nous avons également pris des contacts avec des professionnels de langue française et adhérents d'instituts anglophones, heureux de découvrir un réseau francophone particulièrement dynamique

Algérie

L'autre étape du périple nous a emmenés à Alger pour le 3ème Conférence Maghrébine, organisée par l'AACIA (Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens) les 22 et 23 mai. Cette

conférence de haut niveau réunissait les professionnels provenant principalement de la Tunisie, du Maroc et de l'Algérie ainsi que des intervenants nationaux provenant du réseau francophone notamment de France, de Belgique, du Canada, de pays maghrébins et regroupés sous le thème : L'audit interne, un « métier » en innovation continue.

Au-delà de la conférence, les professionnels et les *leaders* d'instituts présents ont saisi plein d'occasions de se regrouper, d'échanger et de partager de façon impromptue leurs pratiques, leurs soucis et leurs réussites. Tout le monde partage et tout le monde sort gagnant de ces rencontres.
Les rassemblements s'organisaient dans les couloirs et le *lobby* de l'hôtel, attirant de façon conviviale les collègues. Aucune occasion n'est perdue, on s'arrête pour quelques instants, un autre participant s'ajoute, puis un autre, puis encore un autre et au final cela ressemble à un bon souper de famille bien animé.

Mali

Dans un esprit de soutien aux instituts, Mireille Harnois, présidente de l'UFAI, répondant à l'invitation de l'IIA Global, s'est rendue à Bamako du 25 au 30 juin pour une semaine bien productive et enrichissante d'ac-

tivités. Un véritable *sprint* qui en valait vraiment le coup ! D'abord deux journées de travail et de partage avec le Conseil d'administration de l'ACIAM (Association des Contrôleurs, Inspecteurs et Auditeurs du Mali). Puis une série de neuf audiences avec les autorités et partenaires stratégiques : Bureau du vérificateur général du Mali, Ministre de l'Économie et des Finances, Contrôle Général Services Publics (CGSP), Section des comptes – Cour Suprême (SC/CS), Ordre National des Experts Comptables et Contrôleurs agréés du Mali (ONECAM), Conseil national du patronat Mali, la Cellule d'appui aux Structures de Contrôle de l'Administration (CASCA), laquelle est sous la présidence de la République du Mali. Rencontre avec la directrice d'Ecobank et visite à la Société Energie du Mali, où la présidente de IIA Mali œuvre en tant que directrice de l'audit interne permettant de rencontrer l'équipe et de les remercier de leur soutien à la profession.
Afin de faire rayonner la profession en plus de ces audiences et rencontres fort enrichissantes, deux interviews ont été réalisées pour la presse Malienne, L'Indépendant et le Républicain, ainsi qu'une interview pour l'Office de Radio et Télévision du Mali.
Les principaux objectifs de la visite à Bamako ont été largement dépassés. Merci à toute l'organisation de l'ACIAM, à sa présidente, madame Kadiatou Konaté, et aux membres du Conseil, aux présidents des commissions, tous bénévoles.
Quant aux partenaires stratégiques, ils ont tous confirmé leur engagement pour assurer leur soutien au développement de l'audit interne au sein des organisations (publiques et privées) ainsi qu'à la promotion, la mise en place de structure d'audit interne, et l'accès à la certification.
Il y a au Mali un fort potentiel de croissance de l'audit interne signe encourageant tant pour la jeunesse en quête de carrière que pour les gens en poste qui recherchent une spécialité. Bravo à l'IIA Mali pour ce rayonnement de la profession.

Continuant sur notre lancée, d'autres activités sont en préparation en Afrique, en France et en Amérique.

Montréal, 70e anniversaire de l'IAIM

Que de chemin parcouru depuis sa fondation en 1945. Grâce à l'implication et au dévouement de ses membres, l'IAI Montréal est aujourd'hui une association forte, qui contribue à la promotion et au rayonnement de la profession.

En juin dernier, l'IAIM a commémoré la fondation de l'Institut à Montréal, soulignant ainsi son 70ème anniversaire. Dans une ambiance conviviale, l'IAIM en a profité pour rendre un hommage spécial à Monsieur Alphonse Galluccio, un pionner de la profession.
Si l'IIA Global célèbre son 75ème anniversaire, Montréal suit de tout près.

Togo

Le parcours continue vers le Togo, les 8 et 9 septembre prochain, pour le Forum National qui se tiendra à Lomé sous le thème « Pratique de l'audit et du contrôle interne, l'audit interne au cœur de la performance de nos organisations » offrant ainsi à l'IIA Togo une première activité depuis son arrivée au sein de l'IIA en décembre dernier. Plusieurs conférenciers du réseau de l'UFAI viendront partager généreusement leur savoir et leur expertise à nos confrères et consœurs du Togo.

Haïti

Traversant l'océan nous rejoindrons Haïti, en novembre prochain, pour la Semaine de l'audit interne, le rendez-vous annuel.
Pour toute information sur la conférence, rendez-vous sur le site de l'IIA Haïti.

France

Retrouvailles francophones, pour le grand rendez-vous de l'UFAI.
La 12e Conférence internationale de l'UFAI des 14 et 15 novembre s'associe à la Conférence annuelle de l'IFACI sous le thème « Vision Audit » offrant notamment 10 sessions plénières et 15 ateliers permettant de débattre autour de 3 thèmes principaux, « Auditer Demain », « Efficience des démarches d'audit », « Performance d'un service d'audit interne ».
Mais ce rendez-vous sera également l'occasion de tenir l'Assemblée générale de l'UFAI, qui se tient tous les deux ans et qui sera précédée, dans le cadre des initiatives africaines de l'IIA Global, par un atelier dédié aux *leaders* des instituts francophones africains. ■

Mireille Harnois,
Présidente de **l'Union Francophone de l'Audit Interne**

© Arnaud BOUISSOU

La mobilisation contre le réchauffement climatique doit être générale

Anne-Marie Levraut, Vice-présidente du **CGEDD** (Conseil général de l'environnement et du développement durable)

Après la réussite de la COP21, pour Anne-Marie Levraut le succès de sa mise en œuvre repose essentiellement sur une mobilisation forte de tous les pays signataires, la nécessité impérieuse de l'aide des pays industrialisés aux pays en développement et la mobilisation des acteurs non-étatiques. Elle précise également les missions du CGEDD – conseil, expertise, audit – au bénéfice des deux ministères de tutelle et se félicite des apports de l'audit interne dans la démarche vers le développement durable.

Louis Vaurs : La COP 21 a été, de l'avis de tous, un grand succès. Où en sommes-nous aujourd'hui des décisions prises en décembre 2015 par l'Accord de Paris ?

Anne-Marie Levraut : L'Accord de Paris adopté à l'issue de la COP21 par les 195 parties présentes est en effet un accord historique. C'est le premier accord universel sur le climat. Son principal objectif est de contenir la hausse des températures bien en deçà de 2°C, et de s'efforcer de la limiter à 1,5°C.

L'Accord de Paris a été déposé aux Nations-Unies le 22 avril 2016, Journée de la Terre-Mère. À ce jour (29 juillet 2016), 177 parties ont signé l'accord (176 pays et l'Union européenne) et 18 pays l'ont d'ores et déjà ratifié. Pour la France, le Président de la République a ratifié l'Accord, le 15 juin dernier[1].

L'Accord entrera en vigueur après que 55 pays comptant pour au moins 55 % des émissions mondiales auront déposé leurs instruments de ratification.

L. V. : Quels sont selon vous les facteurs clés de succès pour la mise en œuvre de cet accord à terme ?

A.-M. L. : Il faut une mobilisation forte de tous les pays signataires de l'accord. Il a ainsi été demandé à chacun d'entre eux de produire un plan d'actions détaillant la façon dont il projette de faire baisser ses émissions de gaz à effet de serre.

L'Accord de Paris renforce cette démarche en demandant à chacun des pays de revoir tous les cinq ans à partir de 2020 sa contribution, sans pouvoir en faire baisser les objectifs et en incitant, au contraire, chacun des États à faire mieux.

La réussite de l'accord dépendra également de l'aide financière que les pays industrialisés apporteront aux pays en développement pour faire face au dérèglement climatique. Les pays ont ici une responsabilité partagée mais différenciée, en fonction notamment de leur niveau de richesse. L'accord fait une obligation aux pays industrialisés de financer l'aide aux pays pauvres sur le climat, tandis que les pays en développement sont invités à contribuer sur une base volontaire. Les pays développés se sont engagés, à Copenhague en 2009 et à Cancun en 2010, à mobiliser conjointement 100 milliards de dollars par an d'ici 2020 pour aider les pays en développement. En 2025, un premier rendez-vous est prévu dans l'accord afin de prendre de nouveaux engagements chiffrés pour l'aide aux pays les plus pauvres.

Enfin, un des facteurs clés de la mise en œuvre de l'accord sera le niveau de mobilisation des acteurs non-étatiques (société civile, entreprises, collectivités locales) en faveur de la lutte contre le réchauffement climatique. Pour accélérer la transition vers une économie bas carbone, beaucoup ont d'ores et déjà anticipé l'application concrète de l'Accord de Paris dans de nombreux domaines à travers le Plan Actions Lima-Paris (l'agenda des solutions). En France, l'adoption de la loi sur la transition énergétique pour la croissance verte, publiée au JO du 18 août 2015, crée les conditions de la mise en œuvre de l'accord de Paris.

L. V. : Le Conseil général de l'environnement et du développement durable (CGEDD) est une instance de conseil et d'inspection du ministère de l'environnement, de l'énergie et de la mer. Quel a été son rôle dans la préparation de la COP 21 ?

A.-M. L. : Placé sour l'autorité de la ministre chargée de l'environnement et du développement durable qui le préside, le CGEDD est chargé de conseiller les ministres compétents dans les domaines de l'environnement, du changement climatique, des transports, du bâtiment et des travaux publics, de la mer, de l'aménagement et du développement durables des territoires, du logement, de l'urbanisme et de la politique de la ville.
Dans l'ensemble de ces champs, nous avons produit, sur la seule année 2015, près de 150 rapports d'évaluation, d'expertise et d'audit. La formation d'autorité environnementale a rendu une centaine d'avis et une soixantaine de décisions.
Le Conseil a notamment été mobilisé dans le cadre de la préparation de la COP21.
Que ce soit sur l'objectif de diviser par 4 les émissions à effet de serre à l'horizon 2050, la préservation des milieux naturels et la politique de l'eau, la prévention des risques, les transports propres, la ville durable, l'économie circulaire ou encore les énergies renouvelables et l'innovation, le Conseil a apporté une riche contribution à la conception ou à l'évaluation des politiques publiques qui sont au cœur des transitions écologique et énergétique.
Nous avons également contribué à la préparation de la COP21 via la réalisation d'une évaluation du plan national d'adaptation au changement climatique (PNACC) qui couvrait la période 2011-2015. La mission du CGEDD a consisté à mettre en perspective le plan national dans le contexte international, à réaliser une synthèse de son évaluation et à esquisser des recommandations pour un futur plan couvrant la période 2017-2021 compte tenu des délais nécessaires pour achever les actions engagées au cours du premier plan et pour parvenir à un consensus sur son contenu. Ces travaux d'évaluation ont été présentés aux membres du Conseil d'orientation de l'Observatoire national sur les effets du réchauffement climatique (Onerc) le 23 novembre 2015. Le rapport a été soumis à l'avis du Conseil national de la transition écologique (CNTE) le 17 décembre 2015.

L. V. : Quel est à présent, pour le CGEDD, l'impact de l'Accord de Paris ?

A.-M. L. : Le CGEDD continuera à être mobilisé en tant que de besoin par les ministres dont il relève pour venir alimenter la réflexion sur les actions entreprises dans le cadre de la mise en œuvre de l'Accord de Paris. Le programme de travail 2016 du CGEDD prévoit plusieurs missions qui visent à éclairer les pouvoirs publics sur des problématiques directement en lien avec les engagements pris par la France lors de la COP21.
À titre d'exemple, nous menons actuellement une mission en vue d'actualiser notre rapport de 2013 concernant l'objectif de division par 4 de nos émissions de gaz à effet de serre à l'horizon 2050, afin de prendre en compte les connaissances accumulées au cours des dernières années et d'affiner les analyses.
Autre exemple : un bilan des outils de mesure et d'analyse de l'impact carbone et de leur utilisation dans les politiques publiques au sein de nos deux ministères. Cette mission vise à répondre aux exigences de l'article 13 de l'Accord de Paris qui oblige chaque partie signataire à fournir régulièrement les informations nécessaires au suivi des progrès accomplis dans la mise en œuvre de sa contribution au niveau national.

L. V. : Le CGEDD est présidé par Ségolène Royal. En tant que Vice-présidente du CGEDD, quelles sont vos relations avec Madame la ministre également présidente du comité ministériel d'audit interne ?

A.-M. L. : Le décret relatif au CGEDD en confie en effet la présidence au ministre chargé de l'environnement et du développement durable. La ministre a donc autorité directe sur le Conseil.
Ce lien est essentiel car il contribue à l'autorité et à la crédibilité du Conseil. La ministre est très impliquée dans tout ce qui concerne l'organisation et le fonctionnement du Conseil. À titre d'exemple, elle présidait, le 27 juin dernier, la réunion des membres des nouvelles missions régionales d'autorité environnementale et, le même jour, les travaux de notre assemblée.
Elle nous sollicite très régulièrement, accorde un grand intérêt à ce que nous produisons et a souhaité que nos rapports soient mis à la disposition du public de façon systématique : c'est une marque de confiance qui nous honore et nous fait progresser.
Enfin, à titre personnel, je suis amenée à rencontrer la ministre dans le cadre de rencontres régulières programmées mais aussi en fonction de l'actualité.

L. V. : Comment le CGEDD est-il organisé pour bien prendre en compte les problématiques relatives à l'environnement, au développement durable et à la transition énergétique ?

A.-M. L. : Le CGEDD est organisé en sections thématiques, dont quatre couvrent les domaines d'intervention techniques des ministères de l'environnement, de l'énergie et de la mer (MEEM) et du logement et de l'habitat durable (MLHD). L'organisation mise en place en 2015 comprend une section consacrée à la transition énergétique ainsi qu'à la construction et à l'innovation, considérées toutes deux comme des leviers au service de la transition énergétique (et donc de la lutte contre le changement climatique) ainsi qu'une section « milieux, ressources et risques » qui connaît des questions relatives à la protection et à la gestion des milieux, à l'exploitation et à l'usage des ressources naturelles ainsi qu'à la prévention et au traitement des risques d'origine naturelle ou anthropiques. Les autres sections traitent respectivement des questions relatives à l'habitat, à la cohésion sociale et au développement territorial, et des questions intéressant notamment les réseaux et les infrastructures de transport ainsi que les services de transport et de mobilité.
Les sections s'appuient sur les travaux de collèges transversaux spécialisés par domaine (collèges construction, transports terrestres et inter-mobilité, eau et biodiversité...). Les collèges sont des lieux de ressources et d'échanges sur des thématiques d'intérêt commun. Ils peuvent accueillir des personnalités extérieures, soit en qualité de représentants d'organismes experts, soit en qualité de personnalités qualifiées.
La formation d'autorité environnementale et les missions régionales d'autorité environnementale rendent des avis et des décisions notamment sur les évaluations environnementales ou les études d'impact environnemental des plans, schémas et programmes et de certains projets.
Enfin, outre leur rôle d'inspection des services déconcentrés, les missions d'inspection générale territoriales (MIGT) participent à

> ***« La prise en compte croissante des enjeux environnementaux et sociétaux se traduit par une intégration quasi systématique des questions de développement durable dans les missions d'audit, voire par la réalisation de missions dédiées spécifiquement à ces thématiques »***

la production de rapports d'évaluation ou d'expertise.

L. V. : Comment ces questions sont-elles intégrées dans les missions (expertises, audits, contrôles...) menées par le CGEDD ?

A.-M. L. : Toutes ces questions font appel à des compétences techniques que le Conseil réunit à travers ses membres permanents mais également ses membres associés et ses chargés de mission. La désignation des rapporteurs sur une mission donnée d'évaluation, d'expertise ou d'étude est assurée par la vice-présidente après avis du bureau du Conseil, qui réunit autour de la vice-présidente les présidents de section et le président de la formation d'Autorité environnementale.
Chaque mission nouvelle donne lieu à un appel à candidatures transparent puis à une sélection des candidats en bureau en fonction des besoins de la mission et du profil des candidats.
J'ajoute que nous conduisons une part importante de nos missions conjointement avec d'autres inspections ou conseils dans le cadre de collaborations de plus en plus fréquentes.
Pour ce qui concerne les missions d'inspection, des directives claires sont données depuis plusieurs années pour que les problématiques relatives à l'environnement et au développement durable soient prises en compte lors de tous ces contrôles, y compris en vérifiant que les obligations légales et réglementaires sont respectées et mises en œuvre.

L. V. : Quels sont selon vous les apports de l'audit interne dans la mise en œuvre de la politique de développement durable ?

A.-M. L. : La mise en œuvre d'une politique de développement durable génère pour les organisations, qu'elles soient publiques ou privées, un ensemble d'engagements (en matière d'éthique, de protection de l'environnement, de prévention des risques sanitaires, d'achats responsables...) et d'obligations (liées à l'application de réglementations de plus en plus contraignantes et fortement évolutives) dont il convient de s'assurer du respect.
Le rôle de l'audit interne est double : donner à ces organisations une assurance sur le degré de maîtrise de leurs opérations et le niveau de couverture des risques liés aux questions de développement durable ; leur apporter des conseils pour améliorer la prise en compte du développement durable dans leurs activités.
La prise en compte croissante des enjeux environnementaux et sociétaux se traduit par une intégration quasi-systématique des questions de développement durable dans les missions d'audit, voire par la réalisation de missions dédiées spécifiquement à ces thématiques.
Dans le domaine de l'administration publique, un champ est particulièrement propice à l'évaluation de la mise en œuvre de la politique de développement durable : celui du processus achat et en particulier des marchés publics, dont l'enjeu est d'environ 10 % du PIB.
Le code des marchés publics a autorisé dès 2004 que des considérations environnementales puissent servir de critères d'attribution, à condition qu'elles soient en rapport avec l'objet du marché. Cette démarche a été étendue dans la version 2006 du code des marchés publics qui, dès cette époque, autorisait la prise en compte du développement durable dans les procédures d'attribution et dans les clauses relatives aux marchés publics.
Les audits à venir entrant dans le champ des marchés publics s'attacheront à évaluer la mise en œuvre de la nouvelle réglementation européenne et nationale – notamment l'ordonnance du 23 juillet 2015 et le décret du 25 mars 2016 – qui a réformé le droit de la commande publique afin d'autoriser expressément l'introduction de critères environnementaux dans le jugement des offres ou l'attribution de marchés globaux de performance en fonction d'objectifs d'efficacité énergétique ou d'incidence écologique.

© Daniel Couteller/Terra

L. V. : Comment est structurée l'Autorité environnementale du CGEDD qui est une instance consultative ? Quelle est la portée des avis qu'elle rend ?

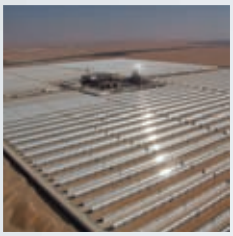
A.-M. L. : Cette instance dont la création résulte de réglementations européenne et nationale rend des avis et des décisions (rendus publics) sur les évaluations des impacts environnementaux des plans, schémas et programmes et des grands projets ainsi que sur les mesures de gestion visant à éviter, atténuer ou compenser ces impacts. Il peut s'agir par exemple de la décision arrêtant le tracé d'une autoroute, la construction d'une ligne TGV ou d'une ligne à haute tension, mais également d'un projet local, dès lors qu'il dépend du ministère de l'environnement, de l'énergie et de la mer et qu'il est soumis à étude d'impact.
La formation d'autorité environnementale du Conseil est une organisation collégiale qui se compose de 17 personnes dont 11 sont issues du CGEDD (« membres permanents ») et 6 sont des « membres associés », personnalités qualifiées externes, choisies pour leur compétence en matière environnementale.
Le caractère public des avis et décisions de l'autorité environnementale, qui sont joints aux dossiers d'enquête publique, leur donne un poids certain vis-à-vis du public, des maîtres d'ouvrage et des autorités décisionnaires. Rendus publics à un stade suffisamment précoce (avant enquête publique), ces avis et décisions éclairent le public et le commissaire enquêteur. Ils contribuent également, par leurs orientations, à l'amélioration environnementale des projets et permettent à l'autorité chargée de prendre la décision finale de le faire en toute connaissance de cause. ■

[1] NDLR : Les deux plus grands pays pollueurs de la planète, les États-Unis et la Chine, ont ratifié cet accord au cour du G20 tenu en Chine au début du mois de septembre.

Retrouvez toutes les actualités du CGEDD sur le site : http://www.cgedd.developpement-durable.gouv.fr

DÉVELOPPEMENT DURABLE

Rôle et missions de l'audit interne



14 **L'audit interne, acteur à part entière dans l'engagement de Total pour le développement durable**

17 **Le concept de Développement durable et son application pratique dans les organisations à travers la Responsabilité Sociétale des Entreprises (RSE)**
Une approche structurante pour les activités de l'audit interne

19 **A quoi sert un directeur développement durable ?**

21 **Forte implication de l'audit interne dans l'immense défi à relever par le CGIAR**

26 **Le développement durable comme valeur d'entreprise**
La Société de transport de Montréal (STM)

© Sergey Nivens - Fotolia.com

L'audit interne, acteur à part entière dans l'engagement de Total pour le développement durable

Shams : 260 000 miroirs sur un terrain de 250 hectares. La plus grande centrale solaire concentrée du monde à Madinat Zayed, environ 120 kilomètres au sud ouest d'Abou Dhabi aux Emirats Arabes Unis.

Bernadette Baudier, Directeur du contrôle interne et de l'audit groupe, **Total**

L'engagement de Total pour le développement durable est de fournir un mix énergétique responsable dans le respect des ambitions de la COP 21. Cette problématique majeure fait désormais partie de l'univers d'audit. Béatrice Baudier met en exergue la forte implication de l'audit interne en l'illustrant avec la réalisation de trois missions récentes couvrant :

- *la mise en œuvre de la politique sociétale du Groupe ;*
- *le respect par nos fournisseurs et leurs sous-traitants du Code de conduite Total ;*
- *le déploiement des engagements pris par le groupe suite à l'accord global du Groupe avec une fédération syndicale mondiale.*

Revue AR&C : Quel est l'engagement de Total pour le développement durable ?

Bernadette Baudier : L'engagement de Total pour le développement durable est d'apporter aux hommes l'énergie dont ils ont besoin :

- en produisant, transformant, distribuant l'énergie à un coût abordable dans le respect des meilleurs standards en matière de sécurité et d'environnement ;
- en fournissant un mix énergétique responsable, prenant en compte le scénario 2°C et dont l'intensité carbone baisse régulièrement ;
- en apportant à ses clients des solutions pour leur permettre un usage responsable de l'énergie ;
- en étant reconnu pour la qualité de son service de proximité.

La croissance et la viabilité du Groupe à long terme se fondent sur trois valeurs communes orientant l'ensemble des activités : le respect, la responsabilité, l'exemplarité.
Total veille à respecter les normes les plus strictes en matière de sécurité, de santé, de sûreté et d'environnement dans les pays où le Groupe est présent.
Total s'est doté d'un rigoureux programme de conformité fondé sur le principe de « tolérance zéro » visant à prévenir et à détecter partout tout manquement au droit de la concurrence et aux lois applicables à

© EMOTION - TOTAL

nos activités en matière de lutte contre la fraude et contre la corruption.
Total s'engage à respecter les Droits de l'Homme internationalement reconnus dans sa sphère d'opérations.
Ces trois principes d'action, qui sont énoncés dans le code de conduite de Total, présentent nos engagements et nos attentes envers chacune de nos parties prenantes et sert de référence pour tous les collaborateurs et pour toute autre personne travaillant pour le compte du Groupe.

AR&C : Que signifie cet engagement pour l'audit interne de Total ?

B. B. : L'audit retrouve, dans ces valeurs et principes d'action qui constituent l'engagement de Total pour le développement durable, les fondements de la déontologie professionnelle de l'audit interne. Les valeurs de respect, de responsabilité et d'exemplarité s'intègrent parfaitement avec le code de déontologie du CRIPP que nous sommes engagés à respecter. De même, les principes d'action énoncés ci-dessus rejoignent le cœur de notre mission, par l'assurance donnée au management et aux instances de gouvernance sur le respect des normes, des lois et du code de conduite de Total. De par sa mission, l'audit interne est à la fois partie prenante et acteur du développement durable.

AR&C : Comment ces grands principes sont-ils mis en œuvre au sein de votre Groupe ?

B. B. : Le développement durable est un concept très large. En tant que prise de position fondamentale, il est déployé et mis en œuvre par tous les métiers du Groupe. L'organisation s'est cependant dotée d'une direction développement durable et environnement qui est en charge du pilotage, de l'animation, de l'information et de la consolidation des données. Cette direction fonctionnelle travaille de très près avec d'autres directions *corporate*, notamment les directions sécurité industrielle, sûreté, ressources humaines mais aussi les achats puisque nous attendons de nos fournisseurs qu'ils adhèrent à nos principes fondamentaux.

La mise en œuvre des principes repose sur un système de management global fondé sur un référentiel normatif (un ensemble de chartes, politiques, directives qui précise les orientations fondamentales) et des dispositifs de contrôle : indicateurs, modalités de *reporting* spécifique (par exemple, le *reporting* environnemental) et des audits ou évaluations (audits fournisseurs ou 360° éthique par exemple).

AR&C : L'audit interne est-il en mesure d'auditer la mise en œuvre du développement durable ?

B. B. : L'audit interne, agissant en troisième ligne de maîtrise, a pour mission de donner une assurance sur l'efficacité de l'ensemble du dispositif de maîtrise des risques associés au développement durable. Cependant, pour un sujet aussi large et complexe au niveau d'un groupe de la taille de Total, il convient de définir une stratégie d'audit qui permette d'appréhender à la fois le pilotage du sujet en central et sa déclinaison dans l'organisation. À titre d'exemple, voici la façon dont nous avons procédé au cours de l'année écoulée, en définissant un périmètre qui permette, par un focus approprié, d'identifier les faiblesses du dispositif global et d'attirer l'attention du management sur les risques résiduels.

Nous avons mené ces derniers mois, trois missions significatives sur le thème du développement durable. La première, sur la mise en œuvre de la politique sociétale du Groupe ; la seconde, sur le respect, par nos fournisseurs et par leurs propres fournisseurs et sous-traitants, du code de conduite du Groupe ; la troisième sur le déploiement des engagements pris par le Groupe en signant un accord global avec une fédération syndicale mondiale.

La première mission, une mission d'audit interne classique, avait pour objet le pilotage de la démarche sociétale, c'est-à-dire de l'ensemble des actions menées par le Groupe, en vue d'une meilleure intégration dans les territoires où nous opérons, notamment en contribuant au développement humain, économique et social. Cette démarche repose sur deux documents normatifs majeurs publiés au niveau Groupe (une politique et une directive sociétales) et un ensemble de textes régulièrement mis à jour dans les branches d'activités, qui constituent le référentiel de Total en matière sociétale. A partir d'axes prioritaires définis au niveau du Groupe, chaque branche d'activité a établi sa feuille de route et ses ambitions sociétales. Une base de données unique centralise le *reporting* de toutes les entités. Les auditeurs ont réalisé des entretiens avec les différentes parties prenantes et surtout des tests, principalement sur a) la transposition au sein des branches d'activités des différents documents émis au niveau du Groupe, b) les audits réalisés par les métiers et c) le *reporting*. Cette mission a donné lieu à des recommandations dans plusieurs domaines, portant par exemple sur une meilleure définition des rôles dans l'organisation, la constitution d'un référentiel de tests pour les audits des métiers, le renforcement des contrôles qualité sur le *reporting*, etc.

La deuxième mission concernait ce que nous appelons les « Principes fondamentaux » dans les achats. Elle avait pour objectif de documenter et d'évaluer les dispositifs mis en œuvre par les entités du Groupe, pour assurer l'application par les fournisseurs et sous-traitants du Code de conduite du Groupe, notamment les Droits de l'Homme au travail ; la protection de la santé, la sûreté et la sécurité ; la préservation de l'environnement ; la prévention de la corruption, des conflits d'intérêts et la lutte contre la fraude ; le respect des droits de la concurrence ; la promotion du développement économique et social. Les auditeurs ont fondé leurs travaux sur une cartographie des risques fournisseurs réalisée préalablement à la mission. Ils se sont attachés à évaluer la pertinence et l'efficacité des moyens de toute nature mis en œuvre pour piloter la maîtrise des risques associés au non-respect, par des fournisseurs ou sous-traitants,

© GLADIEU STEPHAN - TOTAL

Usine de production de sucre de canne d'Amyris, société disposant d'une plate-forme industrielle de biologie synthétique (modification génétique de micro-organismes) visant à proposer des produits issus de la biomasse. Brotas, Brésil.

des Principes fondamentaux. Les constats de cette mission de conseil ont permis de dégager des axes d'amélioration des dispositifs existants, qui constituent désormais la feuille de route d'un groupe de travail transversal sur les achats durables.

Enfin, la troisième mission, qui comme la seconde était aussi une mission de conseil, avait pour objectif de décrire la façon dont les filiales du Groupe se sont saisies des dispositions d'un accord signé un an auparavant avec une fédération syndicale mondiale, et d'identifier les difficultés d'application éventuelles. L'enjeu de cet accord, qui porte sur la promotion des Droits de l'Homme au travail, le développement du dialogue social, la santé et la sécurité au travail, un socle de prévoyance, l'anticipation et l'accompagnement des évolutions et la responsabilité sociétale, est la transposition au niveau mondial de principes déjà mis en œuvre au niveau européen. Les auditeurs ont procédé par interviews de responsables RH dans le monde entier, en téléconférences et à partir d'un questionnaire structuré. La mission a notamment permis d'identifier des clarifications nécessaires sur les modalités d'application dans différents contextes (par exemple, quand une disposition de l'accord est en contradiction avec la loi locale). Les auditeurs ont rapporté des exemples concrets qui seront très utiles pour le premier comité de suivi qui se tiendra prochainement.

AR&C : Pourquoi les deux dernières missions sont-elles des missions de conseil ?

B. B. : Certains s'interrogeront peut-être sur le fait que deux des trois missions présentées ici sont des missions de conseil. Nous avons fait ce choix en effet, de traiter certains sujets très transversaux, dont la mise en œuvre est le plus souvent dispersée et qui portent parfois sur des enjeux nouveaux, sans nous limiter à l'audit du pilotage, mais plutôt en aidant les fonctions pilotes à mieux appréhender les réalités du terrain et ainsi faciliter la construction d'un dispositif de maîtrise adapté. Cette démarche, que nous pratiquons depuis plusieurs années, est réellement créatrice de valeur ajoutée et contribue sans ambiguïté au développement du contrôle interne. Bien entendu, ces missions de conseil sont inscrites comme telles au plan d'audit.

AR&C : Quelles conclusions tirez-vous de vos missions sur le développement durable ?

B. B. : La première conclusion est que l'audit interne ne peut pas laisser de côté la question du développement durable dont les enjeux pour nos activités sont devenus majeurs. La seconde, est que les stratégies d'audit doivent être adaptées à la maturité de la prise en compte de ces enjeux par l'organisation. La mission de l'audit interne n'est-elle pas, selon le CRIPP, « d'accroître et de préserver la valeur de l'organisation en donnant avec objectivité une assurance, des conseils et des points de vue fondés sur une approche par les risques » ? Il revient aux auditeurs d'adapter leurs stratégies d'audit au contexte et d'accompagner les organisations dans lesquelles ils interviennent à la construction de leurs dispositifs de contrôle et systèmes de management des risques. ■

© godsandkings - Fotolia.com

Le concept de Développement durable et son application pratique dans les organisations à travers la Responsabilité Sociétale des Entreprises (RSE)

Une approche structurante pour les activités de l'audit interne

Pierre Moureaux, Responsable de la direction du développement durable, ancien auditeur interne et M.I.A.

La thématique du développement durable et de la responsabilité sociétale est de plus en plus liée au management et à la stratégie des organisations. L'auteur apporte ici un témoignage sur les avancées du ministère de la Fédération Wallonie Bruxelles reposant sur une réelle prise en compte des risques liés au développement durable, la reconnaissance de sa responsabilité sociale et l'intégration de ces domaines dans l'univers d'audit.

Le développement durable et sa traduction plus concrète au sein de la RSE, ainsi que tous les concepts s'y rattachant sont plus que jamais et pour longtemps des sujets d'une brûlante actualité. Les organisations tant privées que publiques sont de moins en moins en mesure de se permettre de ne pas s'en soucier, sans faire peser des risques accrus sur le bon déroulement de leurs activités et sur leur réputation. En découlent des contraintes et des risques de plus en plus importants pour les organisations. Nous assistons d'ailleurs à l'apparition d'un nombre croissant de bonnes pratiques ensuite traduites dans des normes, lesquelles sont de plus en plus largement reprises au sein de textes réglementaires et de lois, notamment sous l'action de la Commission européenne.

Dès lors, on le devine, la thématique du développement durable apparaît comme étant de plus en plus intimement liée au management et à la stratégie des organisations. Elle pénètre tous les domaines qui y sont liés. Valeurs, stratégie, objectifs, maîtrise des risques, évaluation, amélioration continue créent des ponts entre les deux domaines, faisant appel à des démarches similaires. Le développement durable peut même, dans une certaine mesure, compléter, corriger voire améliorer l'ensemble des bonnes pratiques de management et de gouvernance définies jusqu'alors. C'est ainsi que, dès 2007, l'*Institute of Internal Audit* (IIA) consacrait, lors de sa conférence annuelle à Amsterdam, un de ses groupes de travail à l'évaluation de l'impact des notions de développement durable et de responsabilité sociétale sur le travail de l'auditeur interne. Il est également éclairant que ce même institut organise une formation intitulée

« Corporate Social Responsibility: Opportunities for Internal Audit »[1].

Comme la plupart des organisations, le Ministère de la Fédération Wallonie Bruxelles[2] au sein duquel j'exerce mes activités connait une évolution qui peut être schématisée en 3 phases. D'abord une prise de conscience préalable permettant une première approche plutôt défensive, où les réactions se font au coup par coup. Ensuite, la prise en compte progressive des risques « développement durable » à travers l'ensemble de l'organisation, la troisième et ultime évolution étant de parvenir à un fonctionnement où la prise en compte du développement durable est devenu un réflexe intégré et où celui-ci est vu comme une opportunité, un moteur de changement et de modernisation plutôt que comme une charge supplémentaire.

Le passage à un régime de mandats pour les fonctionnaires dirigeants, il y a de cela un peu plus de six ans, avait déjà été l'occasion d'y impulser une nouvelle dynamique en matière de développement durable permettant à notre organisation de se situer désormais quelque part au deuxième niveau de l'échelle décrite ci-dessus. En effet, l'arrivée d'une nouvelle culture de management, avec des plans de modernisation impliquant le passage à une culture de gestion par projet et la responsabilisation des acteurs du système, incluait d'emblée une dimension environnementale, d'abord assimilée avec le développement durable, s'élargissant progressivement aux autres domaines de la RSE.

Parmi les projets et actions entrepris alors, notre ministère fut la première institution publique belge à avoir fait évaluer sa responsabilité sociétale par une agence de notation extra financière. Ce projet pionnier a été important à plus d'un titre. D'abord, le résultat obtenu a donné de notre organisation une image positive tant à l'interne qu'à l'externe, nous situant dans le peloton de tête des entités comparables évaluées en Europe. C'est également un exercice qui a supposé une collaboration exemplaire entre les différentes composantes de notre organisation et qui a permis d'en dégager tant les lignes de forces que les points d'attention. Mais plus encore, la reconnaissance du caractère socialement responsable de notre organisation, élargissant sa capacité à se financer sur le marché des capitaux, grâce aux fonds d'investissements socialement responsables (ISR), a permis de renforcer considérablement la légitimité de la démarche « développement durable » et la nécessité d'y consacrer l'attention et les ressources nécessaires.

Aujourd'hui, notre Organisation est engagée dans une nouvelle phase de son évolution avec la conclusion entre le gouvernement et son administration d'un « contrat d'administration ». Celui-ci constituera la feuille de route de cette mandature. Document unique, il rassemble tant les missions clés de notre organisation que les projets jugés prioritaires en vue d'améliorer l'efficience avec laquelle ces missions sont menées. Or ce document consacre en son sein l'importance que revêt la RSE en prévoyant le renouvellement de l'évaluation extra-financière de notre organisation, l'exercice étant d'emblée appréhendé tout autant comme un outil destiné à alimenter nos actions de progrès, que comme une évaluation venant compléter pour nos interlocuteurs financiers les notations financières classiques.

Le contrat d'administration, identifiant l'audit interne dans son rôle de conseil comme acteur du projet à mener, consacre explicitement le rôle que naturellement l'audit interne est appelé à jouer pour une meilleure prise en compte de la RSE au sein des organisations. Cette évolution vers la nécessaire intégration du développement durable au sein de l'univers d'audit est en parfaite cohérence avec les visions concernant l'avenir de l'audit interne joliment abordé récemment dans ces colonnes[3]. Cette intégration devrait également se traduire par des audits à caractère « développement durable »[4] ainsi que par l'insertion de points d'attentions « développement durable » au sein de l'approche et de la méthodologie des audits « classiques ». Ces dispositifs permettraient d'évaluer la façon dont l'organisation fait face à l'ensemble de ces risques. À cet égard, l'approche COSO offre un outil tout à fait adapté pour aider l'audit interne à s'assurer par une approche systématique et méthodique que l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, les activités de contrôle, l'information et la communication ainsi que le pilotage intègrent les exigences du développement durable. ■

© Sergey Nivens - Fotolia.com

[1] *Information disponible sur le site internet de l'IIA. Url : http://www.theiia.org/training/index.cfm?act=seminar.onsitedetail&semID=167*

[2] *La Fédération Wallonie Bruxelles (précédemment Communauté française de Belgique) est l'entité qui en Belgique exerce pour l'ensemble des francophones des Régions wallonne et bruxelloise les compétences de l'enseignement, de la culture, du sport, de l'aide à la jeunesse ainsi que celles des Maisons de justice.*

[3] *« Audit, Risques & Contrôle », Revue internationale des auditeurs et des contrôleurs internes, N°5 - 1er trimestre 2016, Numéro exceptionnel « Quel avenir pour l'audit interne ? La réponse des professionnels et ... d'Eric Orsenna»*

[4] *A titre d'exemples, il serait tout à fait possible d'envisager des audits thématiques sur l'insertion de clauses environnementales, sociales et éthiques dans les cahiers des charges de nos marchés publics ou encore sur la gestion des déchets.*

© Minerva Studio - Fotolia.com

A quoi sert un directeur développement durable ?

Fabrice Bonnifet, Président du Collège des Directeurs du Développement durable (C3D) et Directeur Central Développement Durable & QSE Groupe – **Groupe Bouygues**

L'appréciation de la performance d'une entreprise va bien au-delà du seul résultat économique et intègre désormais ses initiatives en matière de responsabilité sociétale. Pour Fabrice Bonnifet, dans le cadre de sa mission, le directeur développement durable doit en priorité susciter l'enthousiasme pour un nouveau mode de développement, favoriser l'émergence du modèle de l'entreprise contributive et affirmer son leadership pour piloter cette transition.

La fonction de directeur développement durable est apparue relativement récemment dans les organigrammes des entreprises, comparativement aux autres directions fonctionnelles. C'est à partir du milieu des années 2000 concomitamment avec le renforcement des exigences réglementaires du reporting extra-financier que la fonction s'est généralisée essentiellement dans les grandes entreprises. Ce sont les « parties prenantes » dites non contractuelles, dont notamment les organisations non gouvernementales, qui ont exercé le plus de pression sur les pouvoirs publics pour réclamer plus de transparence de la part des entreprises dans les conditions de réalisation des produits et des services. Ces dernières ont dès lors été progressivement contraintes à : répondre à des questionnaires, publier des rapports et des indicateurs dans des domaines qui commencent seulement et timidement aujourd'hui à être pris en compte par les censeurs dans l'appréciation de la performance, au-delà de la seule *bottom line* économique. Ces domaines qui couvrent le champ de la responsabilité sociétale (RSE) intègrent essentiellement les composantes sociales et environnementales.

Mais la conformité à la *hard&soft law* ne garantit en rien la pérennité d'une organisation. Le principe de réalité est en train de rattraper les utopistes de la croissance infinie dans un monde fini en ressources. Ce principe de réalité s'appuie avant tout sur des lois physiques. Pour faire du *business* dans quelque secteur que ce soit, il faut bien sûr des individus mais aussi des matières premières, de l'énergie pour les transformer avec le plus souvent de la chimie et des moteurs ! Et la (sur)exploitation des ressources depuis le début de l'ère industrielle produit des effets collatéraux que nous connaissons sous les termes de : changement climatique, déforestation, déplétion des réserves halieutiques, érosion de la biodiversité, pollution de l'air, de l'eau, des sols ...

Notre métrique de la richesse créée ne prend d'ailleurs pas en compte ce que les experts de l'écologie appellent les externalités négatives. Le PIB n'est-il pas justement l'art de compter ce que l'on gagne mais jamais ce que l'on doit… à la nature ? Alors ce modèle de développement est-il durable ? La réponse est non et nous le savions bien avant l'accord de Paris pendant la COP21. À force de renoncement, d'absence de lucidité et de courage d'agir, de mécanismes de gouvernance inadaptés à la prise en compte du long terme… il reste en gros moins d'une génération à l'humanité pour inverser une trajectoire suicidaire.

En d'autres termes, nous devons réinventer un mode développement et de croissance compatible avec la restauration des écosystèmes et permettre à ceux qui n'ont rien d'accéder à un minimum de confort matériel. Nous devons en même temps poursuivre un développement global qui a permis de multiplier par 2 notre espérance de vie depuis les 100 dernières années ! Et pour que ce mode

de développement que nous qualifierons de plus responsable, soit pérenne et surtout accepté, il convient qu'il soit désirable. En effet, le développement durable, pour être attractif, doit se combiner avec le meilleur de nos avancées sociales et rétablir l'équité dans le partage de la valeur.

Alors, revenons au rôle du directeur développement durable (DDD). Sa mission aujourd'hui est clairement d'accompagner l'entreprise dans une dynamique de changement qui doit conduire à faire des affaires autrement. La quadrature du cercle peut être résolue à condition d'harmoniser plusieurs facteurs. Le premier concerne le *leadership*. Le DDD est un agent de la transition et pour cela il doit susciter de l'enthousiasme partout autour de lui car les **solutions existent.** Il convient avant tout de donner envie de les utiliser sans stigmatiser pour autant les solutions encore opérantes, car « la roue va devoir être changée en roulant ! ».
L'innovation incrémentale ne suffira pas pour relever les enjeux de la RSE auxquels nous faisons face. Le second facteur concerne donc le management de l'innovation et particulièrement l'innovation de rupture. Le DDD doit, en collaboration avec toutes les parties prenantes clés dans et hors de l'entreprise, favoriser l'émergence de modèles économiques qui permettent de tendre vers le modèle de **l'entreprise contributive.** C'est-à-dire l'entreprise qui arrive à produire plus de ressources primaires qu'elle n'en a besoin pour le bon fonctionnement de ses processus. L'économie circulaire associée à l'économie de la fonctionnalité constitue un des piliers de ces nouveaux modèles économiques qui s'opposent à l'économie linéaire génératrice de gaspillage.

Le troisième facteur concerne le pilotage de la transition. « On ne fait pas mûrir une tomate avec un chalumeau », nous savons que si tout le monde est pour le progrès, le changement est honni. Pour le DDD, piloter la transition, c'est travailler avec bienveillance avec toutes les fonctions de l'entreprise afin que les enjeux les plus significatifs fassent l'objet d'actions d'amélioration prioritaires supportées par des objectifs mesurables et quantifiables. C'est dans ce domaine que la RSE, l'excellence opérationnelle et l'audit se rencontrent. L'amélioration continue des processus ne se décrète pas et en absence de méthodes formelles, il est illusoire de ne compter que sur le bon sens et l'intuition pour générer des progrès durables significatifs. Or nous savons que ces méthodes, pour être efficientes, requièrent une posture managériale encore rarement déployée dans les organisations complexes. Cette posture consiste à privilégier la confiance par rapport au contrôle, à considérer le client comme seul juge de la valeur créée, à responsabiliser les collaborateurs en les laissant libres du **« comment »** faire les choses, dès lors qu'ils ont compris **« pourquoi »** et **« pour qui »** les réaliser.

Dans ce contexte, l'un des rôles de l'audit interne est de vérifier pour le compte de la DG que le développement durable est parfaitement intégré à la stratégie de l'entreprise. Pour cela les audits doivent s'assurer que les indicateurs extra-financiers sont aptes à mettre en lumière les véritables risques auxquels s'expose l'entreprise en cas d'inefficacité ou d'insuffisance dans les moyens qu'elle consacre à ses plans d'action. En effet, ignorer les conséquences financières des effets futurs probables d'un prix progressif du carbone, d'un accès limité à une ou plusieurs ressources clés, d'un *boycott* de l'entreprise du fait de pratiques non éthiques avec les fournisseurs par exemple… va de plus en plus constituer un manquement grave de la part des entreprises non suffisamment conscientes de leur responsabilité sociétale et annihiler la confiance de leurs investisseurs.

Par la force des choses, la mission d'un DDD est transverse. Son rôle est avant tout d'animer, de piloter des projets de transformation multi acteurs, de participer à l'intégration de tous les *reportings* afin de mettre en lumière l'interdépendance des facteurs, d'expliquer les *mégatendances*, de susciter des nouvelles pratiques plus responsables et de représenter l'entreprise auprès des parties prenantes dans le but notamment de renforcer l'image. En aucun cas, il ne doit se substituer aux fonctions classiques, mais le DDD doit constamment rappeler que les règles du jeu des affaires changent à une vitesse phénoménale, que les mutations sociétales et sociologiques sont irréversibles, que la transformation numérique n'est pas une option mais un moyen pour faire mieux, plus vite, moins cher et concerne toutes les activités, que la montée en puissance des aspirations humanistes des générations Y et Z représente une chance formidable pour lancer le chantier de la reconfiguration des pratiques de management.

En conclusion, il est nécessaire de rappeler que l'objectif premier de l'entreprise n'est pas de gagner de l'argent mais de durer… et que pour durer l'entreprise doit impérativement faire des profits ! Le *cash flow* est la respiration de l'entreprise mais ce n'est pas une fin en soi, la finalité est de tendre vers la vision, car c'est elle qui apporte le sens aux collaborateurs et leur permet de rester engagés. Pas plus que nous ne vivons pour respirer, la respiration reste néanmoins indispensable à la vie. Ainsi, l'entreprise ne peut pas vivre sans l'argent qui lui permet d'investir et de rémunérer ses collaborateurs et ses actionnaires.

Le développement durable rétablit simplement l'ordre des priorités. Pendant des décennies, les ressources humaines et les matières premières, à commencer par l'énergie, ont été seulement considérées comme des moyens pour faire des affaires, aujourd'hui ce sont **des préalables** et cela change tout dans notre regard sur le monde ! ■

PRÉSENTATION DU C3D

Le rôle des entreprises est en pleine évolution : la valeur qu'elles créent est aussi environnementale, sociale et sociétale ; leur responsabilité est aussi de contribuer à l'intérêt général qu'il s'agisse d'apporter des solutions à la lutte contre le dérèglement climatique ou à l'émergence d'une société plus inclusive.

Au sein des entreprises, les directeurs du développement durable ou de la RSE sont des acteurs majeurs de cette transformation.

Le Collège des directeurs du développement durable, association loi 1901, créée en 2007, rassemble plus de 120 membres pour faciliter et accélérer cette transformation, en accroître son efficacité par le jeu de l'intelligence collective, et la promouvoir dans l'espace public.

Le C3D a lancé depuis sa création de nombreux débats et études : Quel positionnement de la fonction DD dans l'entreprise ? Comment inventer un nouveau modèle économique ? Comment faire évoluer son reporting RSE ? Quelle méthode pour une intégration de la RSE dans les achats ?...

Ces thématiques font l'objet de travaux, dialogues et publications entre directeurs du développement durable mais aussi avec d'autres fonctions : DRH, direction juridique, direction qualité, direction achats, directeurs financiers…

A l'invitation du C3D, la communauté du développement durable se retrouve aussi dans le cadre de petits-déjeuners d'échanges de bonnes pratiques, de soirées prospectives et à l'occasion du forum des vœux, de l'assemblée générale et du campus annuel du C3D.

www.cddd.fr

© J. van de Gevel - Bioverdity International

Forte implication de l'audit interne dans l'immense défi à relever par le CGIAR

Pierre Pradal, Directeur, Internal Audit Unit du **CGIAR**

Dans la perspective du développement durable un immense défi est à relever pour sécuriser l'avenir alimentaire de quelque 9 milliards de personnes. Pierre Pradal nous invite à découvrir le CGIAR, partenariat mondial de recherche travaillant sur ce sujet vital, sous l'égide de la Banque Mondiale. Au sein de cet organisme, l'audit interne est régulièrement impliqué dans la revue des grands programmes pour apporter l'assurance que les standards d'action des multiples partenaires sont bien alignés sur les mêmes objectifs et que les dispositifs de contrôle et de gouvernance sont efficients.

Le « *Consultative Group on International Agriculture Research* » CGIAR[1]

Le CGIAR est un partenariat mondial de recherche travaillant pour un avenir alimentaire sécurisé à travers une amélioration des pratiques agricoles.

Cette organisation internationale, à but non lucratif, et placée sous l'égide de la Banque Mondiale, produit de la recherche en « *open source* » comme bien public international au service des « objectifs de développement durable » de l'ONU. Elle est orientée vers l'autonomie économique des petits paysans des pays en développement, avec un effort particulier en faveur des femmes et des jeunes. L'objectif majeur est de favoriser une nutrition quantitativement et qualitativement adéquate, avec des solutions durables, c'est-à-dire économiquement viables et respectueuses des écosystèmes de la planète. Cela suppose des circuits courts de la production à la consommation, des cultures et des alimentations adaptées au climat, au sol et à la pluviométrie.

Le CGIAR est également dépositaire, pour une durée illimitée, des « banques de gènes » végétaux, qui préservent le patrimoine agricole de l'humanité, dans sa biodiversité.

Le CGIAR regroupe 15 centres de recherche, spécialisés chacun sur un nombre limité de segments de l'agriculture : riz, blé et maïs, agriculture tropicale, forêt, aquaculture … Ces centres développent des activités de recherche fondamentale (en coopération avec les universités), de recherche appliquée (en coopération avec les instituts agronomiques) et de mise en œuvre de « pilotes ». Le CGIAR fédère les efforts de ces centres à travers des « méga-programmes » (les *CGIAR Research Programs* ou CRP) qui mobilisent les savoir-faire de plusieurs centres autour de thèmes communs. Par exemple, « adaptation de l'agriculture aux changements climatiques », « systèmes agricoles en zones arides », « politiques agricoles, institutions et marchés ».

Chaque centre et le CGIAR doivent démontrer une capacité à gérer et faire aboutir les projets. Leur financement est en effet conditionné à la démonstration de progrès, et dans certains cas, par la production de résultats directs et d'un impact mesurable.

Le mode de financement

Le CGIAR ne génère pas ou très peu de ressources propres. Il est financé par une combinaison de fonds publics et privés, qui répond à des préoccupations complémentaires.

La principale ressource provient des instituts

gouvernementaux d'aide au développement (américains, britanniques, scandinaves, français,…) et de grandes fondations privées (telles que la Bill & Melinda Gates Foundation). Par ailleurs, et de manière croissante, des entreprises privées soutiennent le CGIAR à travers des fondations dédiées. Elles peuvent avoir des objectifs très directs ou des motivations d'ordre plus macro-économique.

Dans le premier cas, ces entreprises veulent sécuriser leur accès aux matières premières. Par exemple, en augmentant la productivité des cultures, ce qui passe par de meilleurs rendements et par une résilience accrue en milieu hostile. Ou en cherchant des substituts à des ingrédients issus de ressources non renouvelables car extraites d'un milieu sauvage. On peut par exemple penser à toutes les richesses des forêts tropicales primaires et secondaires : la réputation d'un producteur de produits de grande consommation souffrirait si une organisation non-gouvernementale lançait la rumeur qu'elle contribue à la déforestation, alors qu'à l'inverse, sa contribution à la protection la valorise auprès du grand public.

Dans le deuxième cas, certaines entreprises font tout simplement le choix de dédier une part de leur résultat à une œuvre d'utilité publique ; l'agriculture au service du développement cadre très bien avec une telle option.

Les donateurs du CGIAR ne sont pas seulement de généreux mécènes : ils ont eux-mêmes des objectifs précis de contribution au développement, et doivent rendre des comptes sur l'efficacité des « investissements » consentis et leur compatibilité avec les objectifs de haut niveau qui leur ont été fixés. Dans la grande majorité des cas, les dotations sont conditionnées par des cahiers des charges très stricts. Le donateur indique ses attentes, sur la base desquelles le CGIAR (en concurrence avec d'autres organismes de recherche) rédige une proposition d'activités et de « livrables ». La sélection est fondée sur ce contrat et peut être associée à un droit d'audit qui n'est pas théorique. Là se trouve, de notre point de vue, un aspect intéressant de l'audit interne : en apportant une assurance sur la qualité des contrôles, il peut contribuer à une plus grande confiance du donateur, voire faciliter la sélection de l'organisation qui démontre la meilleure discipline et transparence. L'audit interne du CGIAR doit donc comprendre les grandes attentes des donateurs et veiller à ce que le management s'applique à mettre en œuvre les pratiques de contrôle interne attendues des donateurs.

L'audit interne, son rôle et son organisation

Comment l'audit interne est-il « outillé » et que fait-il pour ajouter de la valeur ?

Le CGIAR étant une confédération de 15 centres de recherche, ceux-ci sont souverains pour décider individuellement de la configuration d'audit interne la plus adéquate. Certains ont donc décidé d'avoir leur propre petite équipe d'auditeurs, d'autres d'utiliser un « service partagé » entre plusieurs centres et localisé sur plusieurs continents. Les avantages de cette dernière formule sont une plus grande palette de compétences et d'expériences et la capacité à capitaliser sur des missions menées antérieurement dans d'autres centres, dans le respect de la confidentialité due à chacun. Au total, la communauté de l'audit interne comprend une trentaine de personnes réparties sur neuf équipes à travers le monde.

Une petite équipe « centrale », placée au niveau du Consortium, remplit par ailleurs des fonctions de coordination des activités d'audit, afin de limiter les carences dans la couverture d'audit. Elle comprend également une « unité de pratiques professionnelles ». Celle-ci est responsable de maintenir et développer les principaux outils que sont le manuel d'audit et l'outil de gestion web (MK Insight) communs à toutes les unités d'audit interne. Cette homogénéité d'outils permet de soutenir chacun dans sa démarche de qualité mais aussi d'échanger des programmes de travail ou des grilles d'analyse de risques.

La palette de sujets traités est très large : elle comprend, bien entendu, une validation des contrôles au sein des processus « support » (finance, achats, ressources humaines, informatique) et une revue des nombreuses et petites entités géographiquement délocalisées. Par exemple, les activités scientifiques génèrent un grand nombre de données, partagées à travers le monde. La gestion de ces données, leur sécurité et intégrité, les développements et processus informatiques doivent être audités. Le *reporting* financier et le processus budgétaire, ainsi que la gestion des liquidités doivent bénéficier de contrôles adéquats et efficaces. Le personnel doit être rémunéré de manière équilibrée, dans le respect des réglementations locales et dans un cadre de travail sécurisé. Les risques de fraude et de corruption doivent être identifiés, évités et le cas échéant évalués. Les implantations éloignées ne doivent pas être laissées à l'écart du plan d'audit, même lorsqu'elles font l'objet d'auto-évaluations.

Mais, et cela est plus spécifique à notre sujet, cette palette couvre aussi la revue des grands projets et programmes.

L'implication de l'audit interne dans les projets

Comme indiqué précédemment, les activités de recherche et de mise en application sont structurées par projet, ceux-ci étant regroupés en programmes.
Lors de l'appel d'offres, une équipe projets est désignée par le Centre dont le savoir-faire correspond aux besoins exprimés. L'adéquation des activités financées aux objectifs stratégiques du Centre et du CGIAR est examinée formellement. En effet, si le projet ne rentre pas dans le cadre stratégique du CGIAR, il ne pourra pas être rattaché à un de ses méga-programmes et, de ce fait, ne pourra pas en utiliser les outils. En revanche, le projet ne financera pas non plus les frais de structure du CGIAR. Cette adéquation et le rattachement ou non aux objectifs du CGIAR peuvent être audités, en corrélation avec l'application des règles d'allocation des coûts partagés.
Un projet, et plus encore un programme, doit être conduit de manière professionnelle, ce qui suppose un directeur ou une équipe de gestion, des règles de gestion partagées avec tous les participants et des processus de remontée de l'information et de contrôle des activités et des coûts. Une gouvernance du projet est également instaurée pour représenter les différentes parties prenantes et pour assurer tout particulièrement une surveillance des aspects scientifiques. L'audit interne peut être et est régulièrement sollicité par cette gouvernance pour revoir ces éléments. Cela peut se passer à un stade assez précoce du projet. Dans ce cas, il s'agit d'une prestation de conseil visant à permettre d'optimiser cette gestion de projet et éviter les conflits d'intérêts. Ou plus tard dans le projet pour apporter une assurance sur l'efficience du dispositif et la fiabilité des informations remontées. L'an dernier, l'audit interne a revu l'ensemble du portefeuille de méga-programmes pour collecter les bonnes pratiques mais aussi les carences, afin de contribuer par ses conseils à la définition des nouvelles procédures de gestion de programme.
Cette année, qui correspondait à la fin d'un cycle de programmes, l'audit interne s'est plutôt attaché à apporter une assurance raisonnable sur les données financières des programmes en cours de clôture. En effet, les auditeurs externes apportent une assurance centre par centre, mais pas programme par programme.
La revue des grands projets et programmes, visant tout d'abord à rassurer les « donateurs » sur les contrôles en place, doit aussi vérifier que les partenaires sont bien alignés sur les mêmes objectifs et standards d'action. Cette partie est complexe car le CGIAR opère avec une multitude de partenaires. Il peut s'agir de partenaires spécialisés dans la recherche (comme les instituts publics français ou des laboratoires privés), d'universités, mais aussi d'institutions publiques nationales et internationales (banques de développement, Banque Mondiale, agences des Nations Unies) pour n'en citer que quelques-uns. Leur niveau de maturité, de sophistication et de fiabilité dépend de nombreux facteurs. Les contrats de coopération ne permettent pas toujours de mener des audits, bien que nos processus internes exigent la réalisation régulière de *« due diligences »*. Comment prioriser et s'assurer que les contributions attendues des partenaires soient effectivement fournies, en temps utile et au bon coût, et conformes à nos standards de qualité ? Le sujet est complexe et sensible, aussi l'audit interne doit-il faire preuve de pragmatisme et proposer des solutions dans un esprit « gagnant-gagnant ».
Nos travaux nous amènent souvent à relever, comme cause première des erreurs et omissions, une absence de culture du contrôle interne. Cela peut être lié à la culture générale de l'organisation, qui comprend une majorité de scientifiques, formés à la rigueur de leur discipline mais moins aux concepts de séparation des tâches, de potentiels conflits d'intérêt ou de reporting en temps et heure… Cela provient aussi des différences culturelles entre les pays dans lesquels le CGIAR opère et la culture, assez anglo-saxonne, des organisations internationales. L'audit interne a donc aussi un rôle de promoteur du contrôle interne et de l'éthique et de partage des bonnes pratiques internes ou externes. C'est dans ce cadre que nous avons entrepris de développer les pratiques d'auto-évaluation.

Les autres « fournisseurs d'assurance »

L'audit d'un projet est différent de son évaluation. Les deux fonctions sont complémentaires : aux termes de la définition du Groupe d'Evaluation des Nations Unies (UNEG - la référence en la matière), les objectifs de l'évaluation incluent la compréhension des raisons pour lesquelles, et la mesure dans laquelle, des résultats attendus ou inattendus sont obtenus, et leur impact sur les parties prenantes. Une évaluation est une revue, aussi systématique et impartiale que possible, d'une activité, d'un projet, d'un programme, d'une stratégie, d'une politique, etc. Elle se concentre sur les réalisations attendues et celles obtenues, en examinant la chaîne logique des résultats, les facteurs de contexte et de causalité, afin d'expliquer l'existence ou l'absence de résultats.
Là où l'audit identifie des facteurs de risques à travers la revue des processus, l'évaluation explique, en cours ou en fin de projet, si et pourquoi celui-ci atteint (ou pas) ses objectifs. Les deux approches peuvent converger lorsqu'il s'agit d'évaluer un projet en fin de cycle, où l'audit regardera quelles procédures n'ont pas été mises en œuvre ou doivent être corrigées, et si les réalisations communiquées par l'équipe projet peuvent être constatées sur le terrain, alors que l'évaluation essayera d'expliquer pourquoi, par exemple, certains objectifs n'ont pas été atteints. Les deux fonctions se complètent et doivent travailler de manière coordonnée. Dans nombre d'organisations internationales, elles sont regroupées dans la même direction, en compagnie des enquêtes, mais pas au CGIAR.
La validation scientifique et celle de l'impact sur l'environnement et les populations bénéficiaires sont d'autres processus, que l'audit interne prend en compte afin de compléter son identification et son évaluation des risques, pour lesquelles il utilise son approche « systématique et méthodique » L'équivalent d'un processus « qualité» existe à travers la revue des méthodes et étapes scientifiques employées pour atteindre les principaux résultats de la recherche. Ainsi, le processus de validation de la qualité scientifique a déjà fait l'objet d'un audit.
Sur le fond de l'activité scientifique elle-même, un comité indépendant de la science et des partenariats rapporte directement au conseil du CGIAR, ce qui constitue pour ce dernier une autre « source d'assurance », très qualifiée.

* *
*

Le rôle de l'audit dans une organisation comme le CGIAR est donc bien cohérent avec celui joué au sein des entreprises privées et des institutions publiques : un rôle d'assurance, de conseil, de conscience des risques et de promotion du contrôle interne et de la gouvernance.
Mais nous avons la chance de jouer un rôle supplémentaire. D'abord, par notre contribution au renforcement de l'efficience et de l'efficacité des opérations, nous apportons au CGIAR un surcroît de crédibilité qui peut le différencier des autres organisations, forcément concurrentes pour la collecte de fonds. Mais aussi et surtout, nous renforçons la capacité d'action de la communauté internationale en faveur du développement et, en même temps (ce qui n'est pas évident), de la lutte contre le réchauffement climatique. ■

[1] *En français, GCRAI : Groupe Consultatif pour la Recherche Agricole Internationale*

©STM

Le développement durable comme valeur d'entreprise

La Société de transport de Montréal (STM)

André Porlier, Gestionnaire corporatif en développement durable, Société de transport de Montréal

« La STM s'est engagée à mettre le développement durable au cœur de ses valeurs d'entreprise et de ses priorités. Les efforts consentis au cours des dix dernières années par la direction et les employés ont permis de concrétiser cet engagement. Ainsi, les nombreuses mesures mises en place se sont traduites par une réelle amélioration de notre performance environnementale, sociale et économique. Forte de ces succès, la STM est plus que jamais déterminée à poursuivre ses efforts pour faire du développement durable un élément central de ses opérations et de ses projets et ainsi consolider sa position de leader de la gestion et de la mobilité durables. L'implication des équipes de gestion des risques, du développement durable et de la vérification générale contribuent par leurs travaux à l'atteinte des objectifs de l'organisation. »

***Luc Tremblay,** directeur général de la Société de transport de Montréal*

La démarche de développement durable (DD)

Bien plus qu'un simple transporteur, la STM assume pleinement son rôle d'acteur de mobilité durable.
C'est en 2005 avec la signature de l'engagement de la Charte de développement durable de l'Union internationale des transports publics (UITP) que la STM a entamé officiellement sa démarche de développement durable.

Étape clé dans l'intégration du développement durable, la STM a adopté en 2012 un plan stratégique de 10 ans dont l'une des six priorités est de mettre le développement durable au cœur des décisions. Cet engagement fort de la haute direction constitue le fondement de toute l'approche de développement durable de la STM et a conduit à l'élaboration de nouveaux processus décisionnels et de gouvernance.

Le Plan de développement durable 2020, schématisés à la figure n°1, identifie dix chantiers regroupés sous l'axe de la mobilité durable et de la gestion durable ayant pour objectifs la mise en place d'un contexte favorable au développement du transport collectif et l'intégration dans les pratiques de la STM des considérations environnementales, sociales et économiques. Pour chaque chantier, des objectifs et des cibles ont été identifiés pour l'horizon 2015 et 2020 ainsi que les critères de performance associés.

Intégration du DD aux processus décisionnels

L'approche retenue par la STM a été de bien cibler les processus décisionnels existants et d'y intégrer un volet développement durable afin de permettre une responsabilisation par les gestionnaires et employés. La STM a ainsi intégré le développement durable à quatre grands processus décisionnels décrits ci-après pour lesquels des outils d'aide à l'identification des enjeux de développement durable et des solutions ont été développés en collaboration avec les parties prenantes internes.

Intégration du DD dans le processus de priorisation des projets

La STM utilise une approche de gestion par portefeuille afin de faciliter la priorisation des

projets de plus d'un million de dollars. Cette priorisation est faite en fonction de leurs contributions au Plan stratégique 2020 et des bénéfices économiques, sociaux et environnementaux escomptés. Le processus de gestion de portefeuilles de projets (GPP) est composé de 5 étapes : identification du besoin ; définition de la solution ; préparation de la mise en œuvre du projet ; mise en œuvre et mise en service du projet et fermeture du projet.

Pour faciliter l'intégration du développement durable, l'équipe développement durable a développé un aide-mémoire permettant d'identifier les impacts potentiels d'un projet : énergie / émissions de polluants atmosphériques, gestion des matières résiduelles, qualité de l'eau / sol, qualité de vie du milieu et milieu de travail sécuritaire. Cet aide-mémoire permet aux responsables de projet de bien identifier leurs enjeux dès l'identification du besoin et d'en tenir compte lors de la définition de la solution. À la fin de la seconde étape, soit la définition de la solution, une note est donnée pour chaque impact potentiel identifié et cette note influence la cote globale de mise en priorité du projet. Seuls les projets priorisés en fonction d'une grille multicritère incluant le développement durable recevront le financement requis pour la préparation et mise en œuvre du projet. En 2015, 100 % des projets de plus de 1 million de dollars ayant passé à la GPP ont fait l'objet d'une évaluation de développement durable.

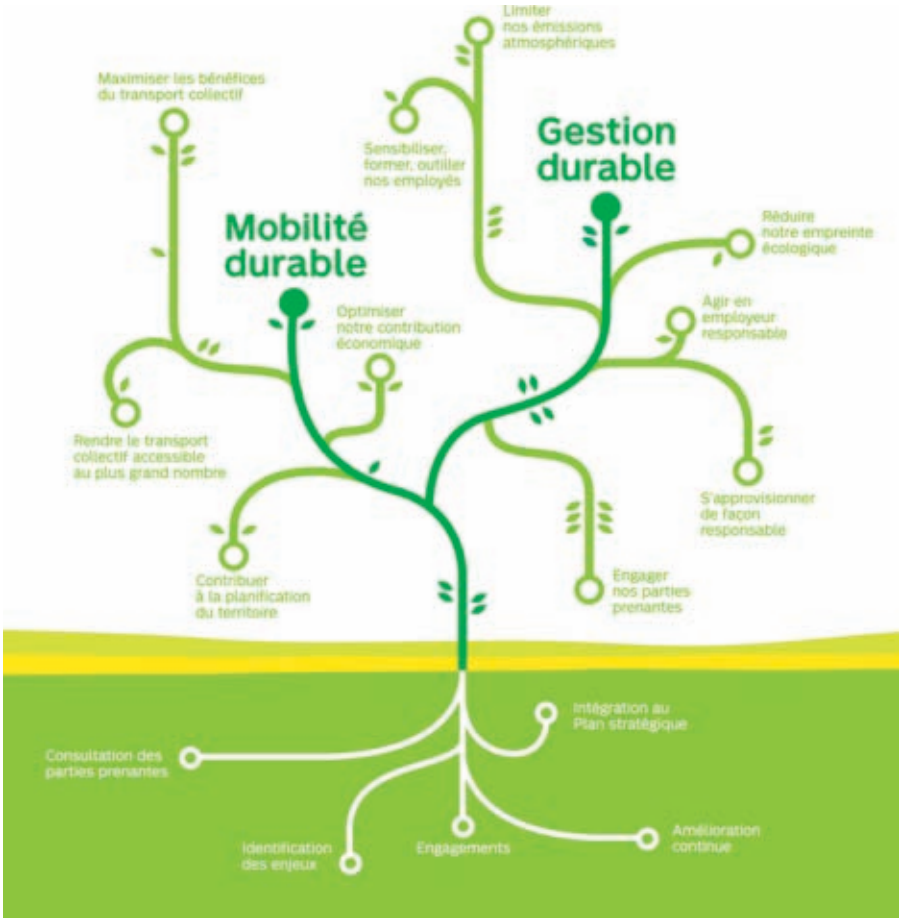


Figure n° 1 : Plan de développement durable 2020

Intégration du DD lors de la conception des projets

Lors de la préparation des projets, les équipes internes et les consultants utilisent les Normes et Critères de Conception (NCC) de la STM comme document de référence pour diriger la conception et le choix des systèmes. Depuis plusieurs années la STM suit la norme LEED et pour certains projets liés au réseau du métro, elle utilise la certification en développement durable Envision™.

À titre d'exemple, le centre de transport Stinson a reçu la certification Or de LEED, une première au Québec pour ce type de bâtiment. Ce projet est une initiative durable exemplaire qui trace la voie pour les prochains bâtiments de la STM. Le système de récupération de chaleur, acquis au coût de 4,1 millions de dollars canadiens, génère une économie d'énergie récurrente de près d'un million de dollars canadiens annuellement. Ceci représente une réduction de 60 % de la consommation énergétique par rapport aux autres centres de transport. Son toit vert, d'une superficie de 8 000 m^2 – l'équivalent d'un terrain et demi de football – est un des plus grands de la province du Québec, sinon le plus grand.

Approvisionnement responsable et recommandations au conseil d'administration

Tel que stipulé dans la directive sectorielle sur l'approvisionnement responsable émise en 2014, tout processus contractuel doit, dans la mesure du possible et le respect des lois et règlements, promouvoir et favoriser :

- la réduction des impacts environnementaux, sociaux et économiques en tenant compte du cycle de vie du bien ou service acquis ;
- les principes établis par l'Organisation internationale du Travail (OIT) ;
- les achats locaux et régionaux ;
- l'engagement des fournisseurs envers le développement durable ;
- l'écoconception et l'innovation de la part des fournisseurs.

Deux guides ont été créés en interne afin de faciliter l'application de la directive sectorielle et appuyer la direction de la chaîne d'approvisionnement et les demandeurs dans l'établissement de critères d'acquisition.
Les résultats obtenus démontrent qu'en 2015 74 % de la valeur des contrats en cours (700 M$) ont intégré des critères DD.

Intégration du DD dans les opérations : le système de gestion environnementale (SGE)

À la STM, le développement durable est intégré non seulement aux projets mais également aux opérations. La STM souhaite montrer l'exemple en atténuant les impacts de ses activités quotidiennes sur l'environnement. Des activités telles que l'entretien mécanique, le déplacement des véhicules, la livraison de carburant, le rejet des eaux industrielles et la collecte des matières dangereuses résiduelles peuvent avoir des impacts importants sur l'eau, l'air et le sol.

Depuis 2014, la STM, en s'inspirant de la norme ISO 14001, améliore en permanence le SGE pour évaluer, prioriser et maîtriser les impacts environnementaux de ses activités et se conformer à la règlementation en vigueur. Outre les gains environnementaux et économiques, un SGE permet la responsabilisation des différents secteurs de l'entreprise, la mobilisation des employés tout en améliorant les processus transversaux (formation, documentation, transfert de connaissances).

Première ligne de maîtrise (Gestion de risque)	Deuxième ligne de maîtrise (Suivi des risques)	Troisième ligne de maîtrise (Assurance indépendante)	Contrôle externe
Principaux acteurs impliqués			
▪ Gestionnaires des opérations (Bus et Métro) et des projets (Ingénierie)	▪ Division développement durable ▪ Section environnement ▪ Secrétariat général et affaires juridiques ▪ Service de l'approvisionnement	▪ Vérification générale (audit interne)	▪ Global Reporting Initiative (GRI) ▪ American Public Transportation Association (APTA) ▪ Institute for Sustainable Infrastructure (ISI) ▪ Conseil canadien du bâtiment durable-LEED ▪ Auditeurs externes
Principaux outils de gestion			
▪ Politique et plan de développement durable ▪ SGE ▪ Rapport DD ▪ Directive en approvisionnement responsable	▪ Politique et plan de développement durable ▪ SGE ▪ Rapport DD ▪ Directive en approvisionnement responsable	▪ Évaluation des risques ▪ Indicateurs de performance Plan et programmes d'audit : ▪ Rapports d'audit	▪ Certification GRI 4 –Content Index ▪ Sustainability Commitment de l'APTA ▪ Certification environnementale Envision™ pour les infrastructures et LEED pour les bâtiments

Gouvernance en DD

À la STM, le développement durable s'exerce à tous les niveaux, sous l'encadrement fourni par la politique corporative en développement durable et le Plan de développement durable 2020. Par contre, comme le montre le tableau ci-dessus, les lignes de maîtrise de risques et de contrôle ne reposent pas uniquement sur l'équipe de développement durable, mais bien sur plusieurs acteurs internes qui agissent comme première, deuxième et troisième ligne de maîtrise.

Un comité du conseil, le comité éthique, gouvernance et développement durable (CEGDD), oriente et suit les mesures découlant de la Politique corporative de développement durable et du Plan de développement durable. Il reçoit, pour information et examen, le rapport de développement durable annuel et fournit des commentaires avant son dépôt au conseil d'administration.

Revue de direction et Rapport DD

Pour évaluer sa performance développement durable, la STM fait annuellement depuis 2008 un suivi de plus de 130 indicateurs fournis par des collaborateurs internes et publie un rapport de développement durable selon la Global Reporting Initiative (GRI G4), référence mondiale en reddition de comptes en développement durable.

Ce rapport s'articule autour des dix chantiers du Plan de développement durable 2020 et est accompagné d'un tableau complet d'indicateurs, calculés selon une méthode documentée et validée de façon rigoureuse.

Travaux de l'audit interne en développement durable

Le rapport de développement durable ne fait pas l'objet d'un audit par une tierce partie externe. Certains indicateurs de développement durable ont toutefois fait l'objet de travaux d'audit par la Vérification générale de la STM en 2011 et en 2014.

Ces travaux ont permis d'examiner la qualité des contrôles et les pratiques de gestion reliés au processus de collecte et de validation des données à l'égard d'indicateurs choisis, présentés dans le rapport annuel de développement durable de la STM et de soumettre des recommandations afin de les améliorer lorsque nécessaire.

De plus, la vérification générale (audit interne) a réalisé différents mandats liés au développement durable :

- Gestion des risques des carburants diesel ayant permis d'identifier les risques liés à l'environnement et au respect des lois et règlements relatifs aux produits pétroliers et d'évaluer les mesures d'atténuation en place ou à mettre en œuvre.
- Audit de la mise en œuvre du Plan de protection de l'environnement 2007-2011.
- Déficit d'entretien des équipements et infrastructures.

Lors de la définition de l'étendue des mandats d'audit, la vérification générale tient compte des éléments de développement durable pertinents au mandat.

Le comité de vérification reçoit et analyse les rapports d'audit sur les questions environnementales et de développement durable.

De plus, la vérification générale poursuit son « virage vert » dans ses processus d'audit en optimisant l'utilisation de logiciels et d'outils numériques pour réduire l'utilisation du papier et des espaces de classement.

* *
*

Ces efforts ont été reconnus. En mars 2016, la revue spécialisée en développement durable Corporate Knights a cité la STM comme faisant partie des entreprises canadiennes de taille moyenne les plus responsables. L'entreprise occupe le septième rang canadien et se classe deuxième au Québec. La STM se classe également au deuxième rang de l'industrie du transport (toutes catégories confondues) au Canada. ■

La STM en quelques chiffres

La Société de transport de Montréal (STM) existe depuis plus de 150 ans et opère aujourd'hui un réseau de métro composé de 68 stations et 71 kilomètres de tunnels ainsi qu'un réseau de surface desservi par plus de 1 720 bus . Chaque jour, plus de 1,4 million de déplacements sont effectués à bord des bus et du métro pour une population desservie de près de 2 millions d'habitants pour l'île de Montréal et de 4 millions dans la grande région de Montréal. En heure de pointe du matin, près du tiers des déplacements sur l'île de Montréal sont effectués en transport collectif alors que vers le centre-ville ce sont les deux tiers des déplacements.

La directive européenne 2014/95/UE (du 22 octobre 2014)

La Commission européenne a constaté la nécessité de porter la transparence de l'information sociale et environnementale fournie par les entreprises de tous les secteurs à un niveau élevé, comparable dans tous les États membres. La nécessité d'améliorer la communication par les entreprises, d'informations sociales et environnementales a été réitérée dans la communication « Responsabilité sociale des entreprises : une nouvelle stratégie de l'UE », adoptée le 25 octobre 2011.

Dans ses résolutions du 6 février 2013, le Parlement européen a reconnu l'importance pour les entreprises de communiquer des informations sur la durabilité afin de recenser les risques associés et accroître la confiance des investisseurs. Dans ce contexte, la communication d'informations non financières contribue à l'évaluation et au suivi des performances des entreprises et leur incidence sur la société.

Afin d'obtenir une cohérence pour comparer ces informations non financières, la déclaration devrait couvrir :

- les domaines environnementaux, sociaux, respect des droits de l'homme et lutte contre la corruption ainsi que la description des politiques, des risques et résultats liés à ces domaines ;
- les mesures prises pour garantir l'égalité hommes-femmes ;
- la mise en œuvre des conventions fondamentales de l'Organisation internationale du travail (OIT) ;
- les modalités du dialogue social, le respect des droits des travailleurs, des droits syndicaux et les conditions d'hygiène et sécurité au sein des établissements.

Le champ d'application de ces exigences devrait être défini en fonction du nombre moyen de salariés, du total du bilan et du chiffre d'affaires net. Les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit devraient uniquement vérifier que la déclaration non financière ou le rapport distinct a été fourni.

Dans le cadre du G8 et du G20, l'OCDE a été priée d'élaborer un modèle normalisé de communication d'informations à l'intention des entreprises multinationales leur permettant de déclarer aux autorités fiscales le lieu où elles réalisent leurs bénéfices et paient leurs impôts dans le monde entier.

Cette directive européenne concernant la publication d'informations non financières est entrée en vigueur le 6 décembre 2014 et comporte 6 articles (voir encadré). Elle impose à quelque 6 000 grandes organisations comptant plus de 500 collaborateurs l'obligation de diffuser des informations non financières couvrant au minimum les questions d'environnement, les questions sociales et de personnel, de respect des droits de l'homme et de lutte contre la corruption.

Ces informations non financières peuvent être incorporées dans le rapport financier ou présentées dans un rapport distinct. En outre, les États membres de l'Union européenne peuvent exiger que les informations figurant dans le rapport non financier soient vérifiées par un prestataire de services d'assurance indépendant. Les États membres doivent prendre les dispositions nécessaires pour se conformer à la directive au plus tard le 6 décembre 2016. ■

STRUCTURE DE LA DIRECTIVE

L'article 1 apporte des modifications à la directive 2013/34/UE (relative aux états et rapports financiers), précisant le contenu exigé pour les déclarations non financières des entreprises de plus de 500 salariés, maisons mères ou filiales, avec notamment une brève description de son modèle commercial, des politiques appliquées, des résultats obtenus, des principaux risques liés à ses activités et la mention des indicateurs clés de performance de nature non financière.

L'article 2 précise que la Commission publiera les lignes directrices sur la méthodologie de communication des informations au plus tard le 6 décembre 2016.

L'article 3 stipule que la Commission présentera au Parlement européen et au Conseil un rapport sur la mise en œuvre de la directive au plus tard le 6 décembre 2018.

L'article 4 précise que les États membres doivent mettre en vigueur les dispositions législatives, réglemen -taires et administratives nécessaires pour se conformer à la directive au plus tard le 6 décembre 2016.

L'article 5 stipule que la directive entre en vigueur le vingtième jour suivant celui de sa publication au journal officiel de l'UE et l'article 6 mentionne que les États membres sont destinataires de la directive.

Integrated Reporting (<IR>)

© cassis - Fotolia.com

Utopie ou opportunité de renouveau ?

Les auditeurs internes ne sont pas habitués à être conviés. L'IIRC l'a pourtant fait dans sa publication « *Assurance on <IR>*[1] ». Il les invite à jouer un rôle proéminent dans la réflexion et la démarche d'*Integrated Reporting* (<IR>). Il faut dire que le périmètre et les enjeux imposent une attention accrue aux dispositifs internes qui sous-tendent cette initiative.

Mais cette invitation ne nous éloigne-t-elle pas trop de notre camp de base ? Pourquoi s'éreinter à ouvrir une nouvelle voie qui semble si loin des problématiques du moment ? N'est-ce pas une énième mode managériale qui passera comme tant d'autres ? À moins que l'<IR> nous serve de fil d'Ariane dans des univers d'audit de plus en plus enchevêtrés et que ce soit un passeport pour auditer les domaines réellement créateurs de valeur pour nos organisations.

Répondre à des évolutions structurantes

L'<IR> aide les organisations à **concevoir de manière holistique leur stratégie** et leurs plans d'actions, à **prendre des décisions éclairées,** à **gérer les risques clés** pour **renforcer la confiance** des investisseurs et des parties prenantes ainsi que l'amélioration des **performances futures.**

http://integratedreporting.org

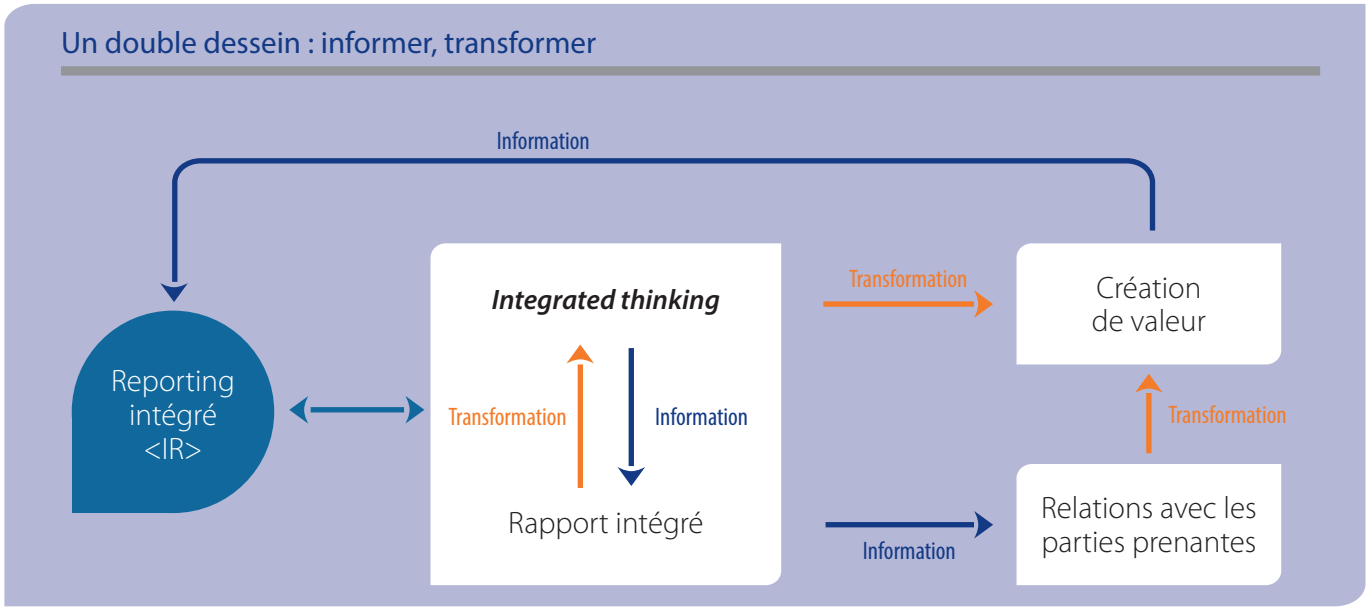
L'<IR> est au cœur des problématiques actuelles et prépare à celles de demain. Dans notre « société du risque »[2], la survie des entreprises passe par leur réactivité et leur proactivité. Dans un écosystème en oscillation continue, impossible de rester figés sur ses acquis. Il faut penser au coup d'après, connaître ses alliés et ses antagonistes pour piloter leurs incidences sur le processus de création de valeur. Les technologies de l'information soutiennent de nouveaux modèles économiques et accompagnent ces dialogues (volontaires, suscités, contraints…). Pour autant, les dirigeants doivent mener à bien les transformations attendues, expliquer leurs impacts et susciter la confiance. Il nous semble que l'<IR> fournit ce cadre d'action à travers ces deux facettes : l'*integrated thinking* et le rapport intégré. S'agissant d'un enjeu global, l'IIA envisage de relayer ce message autour d'une plateforme engageant les Instituts et leurs principales parties prenantes.

Le schéma ci-après représente les liens entre les deux aspects de l'<IR> et les deux leviers de création de valeur qu'il permet d'activer : information et transformation en interne comme en externe.

Une stratégie de *reporting* qui engage

Pour que ces leviers puissent être actionnés, la stratégie de *reporting* doit être définie, exécutée et suivie au niveau approprié. Bien qu'il faille s'appuyer sur l'existant, il ne s'agit pas simplement de reconditionner les démarches et les *reportings* en cours. En ces prémices de l'<IR>, l'audit interne a d'ailleurs un rôle important d'alerte sur l'engagement réel de l'organisation et l'équilibre nécessaire entre les deux volets de l'<IR>.

L'<IR> n'est pas une opération de communication, un rituel qui serait réservé à des initiés. C'est une démarche stratégique connectée à un écosystème. « *Avoir un rôle actif dans l'amélioration des performances environnementales et sociétales de ses clients* », « *faire partager nos valeurs par l'ensemble de notre chaîne d'approvisionnement* ». Difficile, à travers ces phrases, de savoir qu'elles sont extraites du rapport intégré d'ATOS (http://atos.net/content/dam/global/reports-2015/fr/rapport-de-responsabilite-d-entreprise/index.html). Le doute est levé au fil des pages. Il s'agit bien de renforcer la position de *leader* dans les services numériques en faisant de la RSE (Responsabilité Sociétale des Entreprises) un actif interne et pour les clients. La démarche n'est donc pas de pure philanthropie. La reconnaissance du capital humain comme facteur clé de succès permet de différencier les services et de rassurer les clients. L'écosystème et les parties prenantes sont scannés avec le modèle d'affaires en filigrane. Les enjeux identifiés font écho aux offres de services (innovantes et éco-compatibles…) et à la manière dont l'en-



Source : Integrated thinking. Du mythe à la réalité. Mai 2016. (IFACI)

treprise gère ses capitaux clés (attractivité des talents, rentabilité…). A la différence d'un rapport classique, le discours n'est pas auto-centré. Même si l'entreprise veut faire preuve d'exemplarité (par exemple dans l'usage des outils collaboratifs au service du capital humain et intellectuel et… de l'offre commerciale) ; des passerelles sont tissées vers les clients et les partenaires. Ceux qui sont mis en exergue sont triés sur le volet pour illustrer les risques et les opportunités couverts (lunettes connectées et développement du tourisme autour du festival d'Avignon, Airbus et la cyber-sécurité, les supercalculateurs de Météo France). Autant de points d'impact censés réveiller la sensibilité du lecteur et surtout le convaincre que la boussole de l'entreprise n'est pas enrayée par tous les champs de force qu'elle doit traverser.

Ne restez pas sur le banc de touche

Des sceptiques (et il en faut !) vous diraient : admettons que l'<IR> remette la balle au centre et soit un instrument de transformation et d'information. En quoi cela concernerait l'audit interne ? **« Concevoir de manière holistique une stratégie », « prendre des décisions éclairées », « gérer les risques clés », « renforcer la confiance ».** Cela ne résonne toujours pas. Je vous renvoie à notre mission d'assurance et d'assistance[3] et vous invite à consulter le projet de mise à jour du COSO ERM. La proximité avec nos principes professionnels est évidente pour qui veut se donner la peine d'une lecture croisée. La convergence vers la création de valeur est une opportunité d'élargissement du périmètre de l'audit interne sur son cœur de métier : l'évaluation des processus de gouvernance, de management des risques et de contrôle interne.

Qui mieux que l'audit interne peut challenger les hypothèses sous-jacentes à l'identification des capitaux et des partes prenantes clés, vérifier l'*integrated thinking* à l'œuvre, relever les spécificités qui donnent de la pertinence et de la crédibilité au discours, valider les liens entre les enjeux et les activités actuelles et futures…

Adepte de l'homéopathie (revue de vos programmes de travail à l'aune du référentiel proposé par l'IIRC) ou de l'électrochoc (inscription du sujet dans vos entretiens avec vos parties prenantes internes) ; à vous de choisir votre rôle, spectateur passif, supporter voire catalyseur, juge de touche… Les utopies[4] peuvent être mobilisatrices mais vidées de leurs sens ou réduites à un mirage, elles peuvent être néfastes. À minima préparez-vous à répondre à une question sur le sujet. Et cela finira bien par arriver vu le nombre croissant d'entreprises qui se lancent et les groupes de travail initiés par différentes instances (IFA, CNCC, Ordre des experts comptables…). ■

Béatrice Ki-Zerbo,
Directrice de la Recherche, **IFACI**

[1] *Cf. p13 et 22 notamment.*
[2] *En référence à l'ouvrage du sociologue allemand Ulrich Beck (1986).*
[3] *IFACI (2015). Audit interne et décision.*
[4] *Capron et Quairel (2006). Évaluer les stratégies de développement durable des entreprises : l'utopie mobilisatrice de la performance globale. Revue de l'organisation responsable. pp 5-17.*

Retrouvez ces deux publications de l'IFACI sur le site internet www.ifaci.com

© miw45kg - Fotolia.com

Au-delà des chiffres : le nouveau monde du *reporting* non financier

Cet article est issu de la lettre de l'IIA Tone at the top – édition de décembre 2015

Il y a quelque temps encore, les investisseurs et les analystes n'avaient accès qu'à très peu d'informations opérationnelles non financières sur une organisation. Tous les acteurs comprennent aujourd'hui que les états financiers ne présentent qu'une vue partielle et limitée des performances d'une entreprise. Dans un document[1] publié récemment, l'*Institute of Internal Auditors* (IIA) précise que le *reporting* non financier comporte des informations quantitatives et qualitatives allant au-delà des seules données financières sur des sujets comme l'impact environnemental, la diversité ou l'égalité des chances. Ce *reporting* non financier est aujourd'hui réalisé au travers, par exemple, des rapports intégrés <IR>, des rapports sur la gestion durable ; des rapports sur la responsabilité sociale des entreprises (RSE) et des rapports ESG (environnement, social, et gouvernance). Ces rapports non financiers offrent un niveau de transparence supérieur au sein et à l'extérieur d'une organisation, ce qui permet d'améliorer la prise de décision à la fois des parties prenantes internes et des investisseurs.

Alors que les indicateurs financiers traditionnels (le résultat ou le rendement des actifs) mesurent souvent le passé des organisations, les indicateurs non financiers peuvent révéler leurs performances futures. Le *reporting* non financier peut également favoriser l'amélioration des performances financières. Une étude publiée par la Harvard Business Review montre qu'en moyenne le rendement des actifs, sur une période de cinq ans, est supérieur lorsque les organisations adoptent des indicateurs non financiers et établissent un lien causal entre ces indicateurs et leurs performances financières.

Bien que que les avantages du *reporting* non financier soient évidents, la mise en place d'un processus efficace de *reporting* non financier s'avère complexe. Idéalement, les

rapports non financiers doivent être adaptés à l'organisation, mis à la disposition des décideurs concernés en interne, refléter les informations pertinentes et précises, et inspirer une culture de gestion intégrée dans toute l'organisation. En outre, alors que les pratiques évoluent rapidement, les dirigeants doivent comprendre les exigences et les attentes relatives au *reporting* non financier et dans quelle mesure les changements affectent leurs responsabilités.

Communication publique : évolution des exigences et des attentes

Les entreprises multinationales doivent faire face à une quantité importante d'exigences en termes de rapports non financiers, dont un grand nombre concerne les aspects environnementaux et sociaux. KPMG a publié, en 2013, les résultats d'une étude sur les rapports d'entreprise dans 45 pays. L'étude a révélé l'existence de 134 règlementations obligatoires et 53 pratiques conseillées en lien avec le *reporting* non financier dans un grand nombre de pays tels que l'Australie, le Brésil, la Chine, la France, l'Inde, l'Indonésie, le Japon, le Mexique, Singapour ou encore l'Afrique du Sud.

Depuis 2013, le nombre de règlementations a encore augmenté. Au sein de l'Union Européenne, par exemple, la Directive sur les rapports non financiers exigera prochainement[2] qu'un grand nombre d'organisations publient des informations non financières sur les aspects environnementaux, sociaux, sur le respect des droits de l'homme et sur les problèmes de lutte contre la corruption. Les États-membres de l'UE exigeront également que les informations contenues dans les rapports non financiers soient validées de façon indépendante.

Rapports internes

Si le *reporting* non financier constitue un apport indéniable auprès des parties prenantes externes, il a également un impact positif majeur en interne sur la gouvernance des organisations. Un processus d'élaboration bien conçu du *reporting* non financier permet, en effet, de partager une vision globale de l'organisation et contribue à une culture de gestion intégrée. Il aide les administrateurs, les dirigeants et les managers à identifier les interactions entre les différentes fonctions dans l'entreprise.

Lorsqu'elles prennent des décisions, les entreprises doivent tenir compte d'informations allant bien au-delà des seules informations financières. *« Lorsque les entreprises définissent l'emplacement d'un site ou les nouveaux produits à développer, elles sont considérées comme responsables de l'impact sur la communauté »*, explique Eric Hespenheide, de l'AICPA[3]. *« Les informations des rapports non financiers devraient être disponibles en interne et orientées vers la prise de décisions. »*

Un besoin d'assurance : auditeurs internes, auditeurs externes et autres spécialistes

S'il est aujourd'hui entendu que dirigeants et administrateurs ont besoin de rapports non financiers périodiques, le processus d'assurance sur la fiabilité, l'exhaustivité et la disponibilité des données n'est pas encore clairement défini. Les règlementations en matière d'information publique varient entre les pays. De la même manière que les investisseurs attendent (et que la plupart des pays exigent) un certain niveau de validation externe sur les données financières, ils pourront exiger que les données non financières soient validées par des tiers externes. Cependant, la nature de l'assurance et des vérifications conduites peut varier ; il n'existe encore aucune consigne universelle en matière d'assurance dans ce domaine et la majorité des rapports est aujourd'hui publiée avec ou sans assurance externe (dont le niveau est faible).

Dans certains cas, notamment lorsque les informations publiées comportent une part financière importante, des garanties pourront être recherchées auprès des auditeurs externes. Dans d'autres cas, le contrôle de la pollution ou la pureté de l'eau par exemple, l'assurance pourra être facilement obtenue auprès d'experts ou de cabinets spécialisés.

Dans un grand nombre de situations, l'une des sources les plus efficaces et économiques en matière d'assurance est l'audit interne en raison de sa connaissance des processus générateurs de valeur et de leurs contrôles internes. Une fonction d'audit interne compétente et indépendante, conforme aux normes internationales, est bien placée pour garantir le caractère ciblé, fiable et surtout crédible des rapports non financiers.

Interprétation des règles : transparence vs. matérialité

S'il existe un grand nombre d'exigences nouvelles en termes de rapports non financiers, les protocoles de mises en œuvre restent à ce jour en cours de développement. *« Le fait de décider quelles informations sont essentielles peut devenir très complexe »*, précise Eric Hespenheide. *« La matérialité est un concept très contextuel. Plus d'informations n'implique pas une meilleure information. Penser que disposer de plus d'indicateurs est positif, sans avoir commencé par définir ce qui est important peut être source de graves malentendus. »*

Dans une usine, par exemple, les indices d'émissions et de pollution de l'air font partie des indicateurs non financiers les plus importants. En revanche, une entreprise de services aura peu voire pas d'impact sur la qualité de l'air mais un impact important sur la diversité et l'égalité des chances. Chaque organisation doit donc adapter son rapport non financier en fonction de sa situation spécifique.

Pour s'assurer qu'un niveau d'attention adapté soit accordé à différents éléments non financiers, un grand nombre d'entreprises utilisent des outils tels les *balanced scorecards* (tableaux de bord prospectifs). Mais comme chaque organisation est unique, aucun cadre général ne peut convenir parfaitement. La définition de ces outils en fonction des besoins spécifiques prend du temps et exige autant d'efforts, mais elle présente de nombreux avantages significatifs pour l'organisation.

Une vision globale : le rôle de l'audit Interne

Malgré les difficultés liées à sa mise en place, les Conseils d'administration et Comités d'audit perçoivent les atouts du *reporting* non financier vis-à-vis de leurs entreprises et actionnaires, de la vision plus globale de l'organisation et de ses activités qu'il apporte et de l'amélioration des performances qu'il induit. L'audit interne peut et doit jouer un rôle important dans la gouvernance et dans l'assurance des informations financières et non financières publiées. ■

Philippe Mocquard,
Délégué général, IFACI

[1] *Au-delà des chiffres: le rôle de l'audit interne en matière de reporting extra-financier.*

[2] *La transposition de la directive doit avoir lieu avant le 6 décembre 2016 dans tous les états membres de l'UE..*

[3] *AICPA : American Institute of Certified Public Accountants (experts comptables). Eric Hespenheide y est président du Global Reporting Initiative Global Sustainability Standards Board et du Sustainability Assurance and Advisory Task Force.*

La démarche du rapport intégré chez ENGIE

Xavier Bedoret, Directeur de l'audit interne, **ENGIE**

Anna Chassagnette, Directeur – responsabilité environnementale et sociétale, **ENGIE**

Acteur mondial dans l'énergie et les services associés, leader de la transition énergétique, ENGIE est largement conscient de sa responsabilité environnementale et sociétale. De ce fait, ENGIE a soutenu dès le début la démarche de reporting intégré encouragée par l'Interna-tional Integrated Reporting Council (IIRC) et visant à donner plus de transparence, de cohérence et de sens aux actions de l'entreprise dans son environnement et vis-à-vis de ses parties prenantes, notamment les ONG et les grands clients.

La publication d'un rapport intégré est un des fruits de cette démarche aux côtés d'une politique de responsabilité environnementale et sociétale, d'engagements forts dans le domaine financier et extra-financier et d'une intégration de plus en plus naturelle des aspects environnementaux, sociaux et de gouvernance (facteurs dits « ESG ») avec les indicateurs de rentabilité financière traditionnels dans le pilotage des actions du Groupe, notamment des projets, mais aussi dans l'audit et le contrôle interne qui accompagnent ces actions.

Comment se place-t-il dans les publications du Groupe ?

Successeur du rapport de développement durable, le rapport intégré vise à réunir dans un même document autoportant et synthétique (moins de 50 pages), la vision de l'environnement, la stratégie, les activités, la gestion des risques, la présentation des résultats et des objectifs financiers et extra-financiers en réponse aux attentes des parties prenantes, largement consultées en amont et en aval de sa réalisation.

ENGIE avait rédigé en 2014 un premier rapport intégré, puis en 2015, une version améliorée suite à une consultation des parties prenantes, rapport qui a été diffusé lors de son Assemblée générale en mai 2015, faisant d'ENGIE la première société du CAC 40[1] à publier un tel rapport. En 2016, lors de son Assemblée générale qui s'est tenue le 3 mai dernier, ENGIE a publié son deuxième rapport intégré.

Le rapport intégré est une des composantes du triptyque des documents du Groupe constitué aussi par le document de référence et le rapport d'activités. Le rapport intégré complète le document de référence qui reste le document règlementaire de base à destination des pouvoirs publics et des actionnaires, mais aussi le rapport d'activités qui illustre le plus richement possible, les faits saillants de l'année écoulée à destination du grand public.

À quoi sert-il ?

Le rapport intégré est un document important pour les investisseurs, aussi bien traditionnels que les investisseurs socialement responsables. Il répond par exemple au souhait de plusieurs fonds de voir les directions générales de grands groupes développer leurs messages stratégiques et expliquer comment l'entreprise assure la création de valeur à moyen et long-terme.

C'est un document également très apprécié des agences de notations extra-financières. Le fait qu'ENGIE ait été la première entreprise du CAC 40 à avoir produit ce rapport en mai 2015, a vraisemblablement contribué à son intégration dans l'indice DJSI des 10 % des entreprises les plus performantes en matière de RSE. Il est donc important pour le Groupe de poursuivre cet effort et de conforter son avance dans ce domaine.
Au-delà des enjeux externes, le rapport intégré permet d'animer et de fédérer une réflexion associant l'ensemble des parties prenantes internes du Groupe. Apporter du sens et de la cohérence aux différentes actions, rassembler celles-ci autour de quelques objectifs financiers et extra-financiers forts permet de traduire concrètement les orientations stratégiques du Groupe à différents termes et d'associer ainsi différentes entités du Groupe.

Comment l'a-t-on réalisé ?

La réalisation du rapport intégré 2016 d'ENGIE s'est déroulée en deux étapes quasi-successives de décembre 2015 à avril 2016 pilotées par la direction de la responsabilité environnementale et sociétale d'ENGIE.
La première étape de *benchmark* et de consultation de parties prenantes (actionnaires, investisseurs, salariés, clients, fournisseurs …) avait révélé comme points positifs du précédent rapport intégré : la concision du rapport, la connectivité entre stratégie et enjeux, le fait que la stratégie soit le fil directeur, et comme points d'amélioration : la nécessité de présenter les attentes clients, de traiter la performance de manière moins cloisonnée et de rattacher systématiquement nos activités ou nos risques aux axes stratégiques.
La seconde étape du projet a permis la rédaction du rapport 2016 sur la base des retours précédents en animant un groupe de travail transverse composé d'une vingtaine de contributeurs, essentiellement issus des directions du Groupe : stratégie, ressources humaines, financière, audit, risques et contrôle interne, éthique et *compliance*, santé-sécurité, *sourcing* stratégique & achats, *commercial innovation* et nouveaux métiers, organes sociaux et gouvernance, des correspondants des métiers B2B, B2C et B2T, communications et bien sûr, responsabilité environnementale et sociétale.

Quelles évolutions en 2016 ?

Le rapport intégré 2016 se caractérise cette année par :

- une structuration autour des composantes de la stratégie du Groupe de façon à renforcer le caractère intégré du rapport ;
- un nouveau chapitre sur les clients et leurs attentes (chapitre 2) ;
- la présentation de la nouvelle organisation du Groupe (chapitre 4) ;
- une présentation des résultats 2015 et des objectifs 2018 à 2020 combinant les indicateurs financiers et extra-financiers (pages 17 et 18) ;
- un travail de schématisation et de renvois par pictogramme assurant une bonne lisibilité du rapport ;
- trois encarts : un sur la COP21 (page 16), un sur l'application anticipée de l'article 173 de la loi sur la transition énergétique (page 28) et l'annonce du travail de recensement des expertises-clés du CA par rapport à la stratégie du Groupe (page 38).

Si l'identification des risques et leur maîtrise constituent un chapitre important du rapport intégré, c'est aussi une mission importante de la direction de l'audit interne et du management des risques.

Quel rôle pour les auditeurs internes ?

Depuis plusieurs années, les auditeurs internes d'ENGIE ont fait le choix de traiter l'ensemble des processus de l'entreprise sans se limiter aux seuls domaines financiers. La cartographie des soixante processus d'ENGIE susceptibles d'être audités s'étend des approvisionnements jusqu'à la communication financière en passant par la production, la vente, les ressources humaines, la sécurité industrielle, les systèmes d'information, etc.
Nous faisons le constat aujourd'hui que la plupart des domaines traités dans le rapport intégré d'ENGIE 2016 sont touchés par une ou plusieurs missions d'audit de ces deux dernières années. Cela s'explique, entre autres, par le fait que, au cours de la phase de préparation du plan annuel d'audit, les auditeurs sollicitent les dirigeants responsables des activités opérationnelles et fonctionnelles en vue de concentrer leur attention et leurs interventions sur les sujets critiques et sensibles au yeux de la direction générale et du management.
Bien évidemment, dans tous ces domaines, le rôle de l'auditeur comporte le double volet de la vérification de la conformité ainsi que de l'amélioration de la performance. En outre, par la conduite de missions d'audit thématiques, les auditeurs jouent également un rôle de catalyseur et d'intégration. Leurs travaux thématiques menés en transversal favorisent le *benchmark* et l'échange de bonnes pratiques entre managers opérationnels.

Quelles compétences mises en œuvre ?

Chez ENGIE, l'audit et de management des risques sont réunis au sein de la direction de l'audit interne et du management des risques. La proximité de ces deux équipes, la combinaison des compétences et la fluidité dans l'échange des informations facilitent la compréhension et l'évaluation des risques et des enjeux de l'entreprise.
L'identification des sujets d'audit pertinents et leur traitement sont facilités par la mise en place de réseaux d'expertise au sein de l'audit interne. Ces réseaux ont pour vocation de maintenir une relation de proximité et d'échanges réguliers avec plusieurs directions fonctionnelles importantes pour l'audit : finance, santé & sécurité, éthique, grands projets, systèmes d'information, etc. Des formations techniques particulières sont suivies par les auditeurs en vue de renforcer leurs compétences dans ces domaines techniques.
En outre, les auditeurs internes d'ENGIE font régulièrement appel à des « experts métiers » internes à l'entreprise. Ces experts techniques reconnus mettent leur expertise à la disposition de l'audit interne pendant la durée d'une mission. La combinaison des savoir-faire de l'auditeur et de l'expert technique présentent un impact fort et très apprécié dans l'éventail des domaines abordés par le rapport intégré.

Quels défis pour demain ?

Les auditeurs internes ont entrepris une réflexion dans la direction de la « *combined assurance* ». Il s'agit ici de faire collaborer un certain nombre de fonctions de contrôle au sens large. Elles sont, en général, actrices au niveau de la 2e ligne de maîtrise. La coordination de leurs interventions – depuis la planification jusqu'au *reporting* – devrait permettre de renforcer la pertinence, d'éviter les redondances et de fournir une assurance « combinée » aux organes de direction de l'entreprise.
Le rapport intégré d'ENGIE 2016 constitue une illustration intéressante du territoire de l'audit interne du Groupe. ■

[1] *Indice boursier des plus grandes sociétés françaises cotées à la bourse de Paris.*

Reporting intégré et approche intégrée de l'audit interne

Quel apport pour l'administration de l'État ?

Jean-François Charbonnier et **Jean-Pierre Dalle,** membres du groupe professionnel Administration de l'Etat

Avertissement : le présent article vise à restituer un questionnement sur « l'objet » reporting intégré[1] *<RI> et le rôle que l'audit interne peut jouer dans son utilisation au sein de la sphère publique.*

Prologue

L'obligation européenne (2016-2017) de *reporting intégré*[2] vise à donner aux actionnaires, à la direction et au management de l'entreprise une vision élargie et approfondie de ses fonctionnements à travers l'emploi de ses capitaux[3] et les phénomènes de création de valeur[4] qui les modifient. Si l'audit interne n'a pas compétence pour préparer le contenu du rapport intégré[5], il doit, en interne, donner une assurance raisonnable sur la fiabilité – des informations qui y figurent. Les récentes réflexions de l'IIA soulignent la difficulté de satisfaire à cette exigence et la nécessaire prudence à observer dans l'approche de cette nouvelle obligation qui ne pourra être respectée qu'après plusieurs exercices d'appropriation.

À l'heure où la « qualité des services publics » est au centre de tous les débats, il est hautement probable que les principes du <RI> s'imposent aussi dans la sphère publique à plus ou moins longue échéance. Les auditeurs doivent donc s'y préparer intellectuellement en engageant une réflexion sur la posture à adopter pour y apporter leur plus-value.

Permettez-nous quelques instants de pure fiction et partageons l'uchronie suivante : « les sphères privées et publiques se sont appropriées la démarche de <RI> depuis de nombreuses années » : quels ont été les changements de paradigmes et les apports du <RI> ?

Acte I – La mise en œuvre du *reporting intégré* présentait-elle une plus-value pour la sphère publique ?

Scène 1 – D'une situation de communication difficile…

Sans concurrence[6], et même si le <RI> paraissait particulièrement adapté à la démocratie, la sphère publique n'était pas dans une situation de communication plus confortable que celle de l'entreprise. Ses actionnaires étaient les citoyens, et leurs représentants la dirigeaient au titre d'une majorité politique momentanée. L'opinion de chaque habitant face à l'Etat était fondamentalement instable, s'exprimant alternativement comme celle

© S22 - Fotolia.com

d'un usager des services publics (en voulant toujours plus pour lui-même), d'un citoyen (dans son monde idéal tout citoyen, quel qu'il soit et où qu'il soit, devant être servi au mieux de son intérêt à l'être), d'un contribuable (estimant que ses impôts sont toujours trop élevés et mal employés).

Dès lors, la capacité des ministres et des élus, mais aussi des administrations, à exposer et communiquer toute la variété des informations attendues dans le cadre du <RI> à un auditoire souvent divisé, sans actionnaire majoritaire stable et pérenne, pouvait trouver des limites.

Scène 2 – … à la juste transparence au profit des parties prenantes

La variété des rapports produits dans le cadre des actions de contrôle souhaitées par les différents responsables, même les rapports annuels de performance (RAP) de chaque programme, ne pouvait se substituer à la vision globalisante d'un <RI>. La démarche devait être fondée sur la préexistence d'un reporting général ; or le rapport annuel d'activités était un document dont l'émission n'était pas constatée dans toutes les organisations et sa communication était parfois limitée, d'autres rapports spécialisés existant par ailleurs[7].

Il était en outre difficile de définir le *business model* d'un ministère[8]. Les domaines d'action de chaque ministère étant très variés, les activités, fort diverses, s'y exerçaient parfois de façon contradictoire et donnaient lieu à des arbitrages pouvant fluctuer.

En présentant la cohérence des diverses actions, le rapport intégré pouvait apporter une juste transparence et répondre aux différentes attentes.

Scène 3 – Si la démarche de <RI> est maintenant inscrite dans les usages de la sphère publique, à l'époque la question se posait de la place à lui donner et du moment à choisir pour sa publication ? S'agissait-il d'ajouter un rapport de plus à tous ceux existants ou, plutôt, d'optimiser le dispositif d'information ?

Publier un tel rapport par ministère en accompagnement des éléments du projet de loi de finances (PLF) avait tout de suite fait sens ; il devait former une des bases du PLF, l'état des lieux justifiant la poursuite des actions ou leur infléchissement. Cette idée nous avait ramenés aux RAP ouvrant les perspectives des projets annuels de performance suivants. Devaient-ils évoluer comme pouvant faire partie d'un rapport intégré ou devait-on conserver une séparation entre les deux types de documents ? En tout état de cause, comme la gestion intégrée[9] s'accordait tout à fait à l'approche pluriannuelle et glissante de la gestion budgétaire[10], le rapport intégré devait rester prudent dans son expression (cf. loi de finances rectificative).

Il fallait aussi que les organes de gouvernance clarifient leurs attentes quant à l'implication de l'audit interne dès les premières étapes de la mise en œuvre du rapport intégré. Qui devait se prononcer sur ce point : le comité d'audit interne (CAI) ou le comité directeur du ministère ?

Des questions préalables devaient donc être tranchées en amont de la mise en œuvre du <RI>, démarche qui ne pouvait ensuite s'appliquer *ex abrupto* au terme d'un exercice sans que la structure s'y soit préparée pendant les mois précédents.

Acte II – Le développement d'une approche plus intégrée dans la pratique de l'audit interne servait la structure et l'audit interne lui-même

Scène 1 – De la perception de l'utilité du rapport intégré …

Donner à la haute direction de chaque administration de l'Etat une meilleure idée des convergences et divergences s'exerçant entre ses services avait néanmoins été perçu comme très utile. Les responsables publics étaient déjà sensibles au concept de la gestion intégrée. En tant que document établissant chaque année un point de situation global du ministère, l'intérêt du rapport intégré pour les cadres de direction était très vite apparu patent. Les documents de présentation « grand public » des activités de certains ministères les avaient d'ailleurs souvent inspirés. La question de la confidentialité se posait néanmoins du fait des caractéristiques de l'environnement de travail des administrations publiques et de la sensibilité de certaines activités régaliennes[11]. Dans tous les cas, l'audit interne pouvait, en douceur, y apporter une vraie contribution.

Scène 2 – … à l'apport d'une vision globale donnée par l'audit

Le but pour le responsable de l'audit interne (RAI) était de faire comprendre la façon dont s'exerce le principe de connectivité au sein d'une organisation, le rapport intégré devant montrer « … *en tant qu'histoire étendue de la création de valeur, la combinaison, les interrelations et dépendances existant entre les composants de l'organisation, qui sont d'importance pour sa capacité à créer de la valeur de façon pérenne.* »[12]

Le premier service à rendre par les services d'audit avait été d'amener les audités à inscrire progressivement leurs réflexions et leurs actions dans ce paysage enrichi. En maîtriser en permanence l'analyse supposait que les RAI s'y préparent et incorporent cette recherche de vision jusque dans l'édification du programme d'audit, en termes d'action vers les services comme, en interne, pour s'assurer que les auditeurs aient une connaissance transversale suffisante de l'organisation, connaissent son histoire, soient « éveillés » à la notion de capitaux, à cette lecture du paysage qu'ils avaient en permanence sous les yeux et sachent trouver les méthodes et les tests permettant de le révéler.

Le document de l'IIA intitulé « Améliorer le reporting intégré » avait proposé « *un plan d'audit interne, reflétant la stratégie de l'organisation à court, moyen et long terme…* » pouvant « … *entraîner un changement de paradigme car les auditeurs internes, traditionnellement centrés sur le risque, sont également à même d'adopter une approche fondée sur les opportunités.* » Les missions d'audit devaient donc adopter cette mise en perspective dans toute leur communication : stratégie, connexions s'exerçant dans le cadre de sa mise en œuvre par le ou les services audités. Les auditeurs devaient étudier les risques apparaissant lors de la création de richesses pour mettre en évidence les effets futurs, éventuellement négatifs, d'actions valorisantes de court terme[13] et aider ainsi les responsables à trouver les meilleurs équilibres. Cette action devrait être menée tout au long de l'année, dans chaque rapport d'audit.

Le RAI maintenait déjà un lien permanent avec les acteurs de la deuxième ligne de maîtrise[14]. Lors d'entretiens périodiques, il recueillait la richesse du point de vue de chacun sur la situation de son domaine et des domaines voisins. Plus que jamais, elle devait alimenter sa réflexion en permanence, notamment lors de la planification annuelle et de la présentation à chaque équipe d'auditeurs du contexte enrichi dans lequel inscrire son analyse opérationnelle et sa communication. Ayant une vision transversale de l'administration, le RAI devait conserver à l'esprit l'idée de ces interactions et savoir les rendre visibles en amont des missions[15] comme pendant leur exécution, *a fortiori,* lors de leur restitution. C'était l'occasion d'exploiter tout le potentiel d'une démarche figurant depuis longtemps dans les canons de l'audit.

Scène 3 – Approche intégrée de l'audit

L'attention du RAI s'était naturellement portée sur les phénomènes de création / destruction de valeur, là où la convergence des cultures et des actions devait s'exprimer pour répondre aux objectifs. Il devait éveiller ses interlocuteurs à cette notion, mettre les capitaux en évidence et, lors de chacun de ses contacts, amener les responsables à réfléchir aux interactions. L'identification et la mise en exergue des capitaux avec lesquels chacun travaillait étaient indispensables à la pénétration de la culture de la gestion et du rapport intégrés, comme à l'approche intégrée de l'audit. C'était une vraie nouveauté.

Périodiques et par domaine, les divers rapports d'activités ne donnaient chacun qu'une vision partielle de l'organisation. Dans le cadre d'une gestion plus intégrée, leur émission donnait désormais lieu à quelques réunions des directeurs centraux et du RAI[16], permettant à chacun de s'exprimer sur la lecture qu'il faisait, à la lumière de la gestion de ses propres capitaux et de ses missions, des rapports émis par les autres directions. Non exclusif d'échanges identiques en cours d'exercice, celui-ci permettait *a minima* de s'assurer de la cohérence entre eux des différents rapports d'activités.

L'audit interne lui-même procédait au croisement systématique des informations figurant dans les différents rapports d'activités. Il restituait ensuite ses observations (contradictions entre les documents, priorités devant faire l'objet d'arbitrages, défauts de coordination, failles qui freineraient tel ou tel projet, …) permettant de sécuriser les évolutions de l'organisation et d'approcher le plan d'audit futur. Ainsi, l'administration faisait peu à peu émerger son propre *business model* et se formait elle-même à la gestion et à la décision intégrées.

Epilogue

Une approche intégrée de l'audit interne associée à une restitution valorisant les connexions et leurs résultats ne pouvait que bénéficier à la structure auditée. Auparavant, l'administration produisait un vaste éventail de rapports, divers et thématiques, ne mettant pas ou peu en évidence les connexions et le jeu relatif d'évolutions des capitaux. Il s'était donc agi pour l'audit interne d'observer en permanence le processus de création / destruction de valeur pour faciliter l'émergence des éléments du rapport intégré. Ce mode d'observation appliqué à toutes les missions d'audit et la perception en résultant pouvaient alors être mis en avant dans les rapports d'audit afin que les lecteurs s'habituent à l'établissement de ces connexions et à la vision de leurs impacts en termes de valeur. Cela avait imposé de mobiliser l'attention des auditeurs sur la recherche des interconnexions productives ou destructives de valeur et la mesure de leurs effets, de les amener préalablement à maîtriser les concepts fondateurs du <RI> pour pouvoir les utiliser dans les rapports d'audit comme dans la relation avec le CAI, les audités ou les commanditaires.

Il avait été décidé à l'époque, sans attendre la mise en œuvre du rapport intégré, de reconsidérer nos référentiels d'audit, nos fiches de test, en cherchant à obtenir « un regard intégrant » ou « intégratif ». Un lourd travail de fond, aujourd'hui oublié !

* *
*

Le rideau étant maintenant retombé sur cette uchronie, il vous appartient de prendre part ou non au débat et de vous faire votre propre opinion sur le possible apport d'une telle démarche et surtout sur sa plus-value en période de ressources fortement comptées. ■

---

[1] *« Reporting intégré : processus fondé sur la gestion intégrée, qui donne lieu à des communications, par une organisation, sur la création de valeur au fil du temps, notamment sous la forme d'un rapport intégré périodique. » (Cadre de référence international portant sur le reporting intégré – Glossaire – IIRC – Décembre 2013)*

[2] *Cf. Reporting extra-financier – Directive 2014/95/UE du Parlement européen et du Conseil du 22 octobre 2014 modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations non financières et d'informations relatives à la diversité par certaines grandes entreprises et certains groupes.*

[3] *« Capitaux : réserves de valeur sur lesquelles toutes les organisations comptent pour assurer leur réussite. Les capitaux se trouvent augmentés, réduits ou transformés à travers les activités et les réalisations de l'organisation. Ils sont classés […] dans les catégories suivantes : financier, manufacturier, intellectuel, humain, social et sociétal, et environnemental. » (Cadre de référence international portant sur le reporting intégré – Glossaire – IIRC – Décembre 2013)*

[4] *« Création de valeur : processus qui donne lieu à l'augmentation, la réduction ou la transformation des capitaux résultant des activités et des réalisations de l'organisation. » (Ibid.)*

[5] *« Rapport intégré : communication concise portant sur la manière dont la stratégie, la gouvernance, la performance et les perspectives de l'organisation conduisent, compte tenu de son écosystème, à créer de la valeur à court, moyen et long terme. » (Ibid.)*

[6] *À l'évidence, la concurrence peut tirer profit de l'exploitation des rapports intégrés ; pour l'État, les autres pays jouent ce rôle.*

[7] *Nonobstant ce constat, le bilan social est mis en œuvre dans tous les ministères.*

[8] *« Business model : système que l'organisation adopte pour convertir les ressources, par ses activités, en réalisations et résultats dans le but de remplir ses objectifs stratégiques et de créer de la valeur à court, moyen et long terme. » (Cadre de référence international portant sur le reporting intégré – Décembre 2013)*
Par exemple, au ministère de l'intérieur, il pourrait être construit autour de l'idée de protection des individus et des collectivités dans l'exercice des libertés, et la protection même de celles-ci.

[9] *« Gestion intégrée : examen actif réalisé par l'organisation des relations qui existent entre ses diverses unités opérationnelles et fonctionnelles et les capitaux qu'elle utilise ou qu'elle altère. La gestion intégrée conduit à une prise de décision et à des actions qui tiennent compte de la création de valeur à court, moyen et long terme. » (Ibid.)*

[10] *Les entreprises sont aussi confrontées à des publications trimestrielles de comptes.*

[11] *Par exemple : sécurité publique, défense, affaires étrangères.*

[12] *Background paper for <IR> - Connectivity – IIRC – Juillet 2013.*

[13] *Difficile à mettre en œuvre à un moment où la recherche immédiate d'économies très nécessaires peut s'avérer nocive lorsque l'on en projette les effets à moyen et long termes par rapport à une vision à court terme.*

[14] *Gestionnaire des risques, responsable du CI, de la sécurité des systèmes d'information et de communication, de la qualité, de l'environnement, des services juridiques, de la sécurité, contrôleur de gestion, ...*

[15] *Planification annuelle des audits et programmation de chacune des missions.*

[16] *« Les auditeurs internes [étaient maintenant] à la table des débats » (cf. « Rencontre avec Richard Chambers » – Audit, Risques et Contrôle n° 005 – 1er trimestre 2016).*

La séparation stricte entre les différentes fonctions de la maîtrise des risques est incontournable pour la Banque

Michel Le Masson, Président de l'**IFACI**

Élu président de l'IFACI, Michel Le Masson nous a accordé un entretien au cours duquel il a souligné l'importance croissante de l'audit en tant que troisième ligne de maîtrise, aussi bien dans le secteur bancaire que dans le secteur industriel. Il a apporté un éclairage sur le rôle du groupe Banque de l'ECIIA vis-à-vis de la BCE. Pour l'IFACI, il considère que les perspectives de développement doivent être axées sur la prise en compte de la révolution digitale et la réaffirmation de son positionnement dans les instances internationales.

Revue AR&C : En tant qu'inspecteur général du Crédit Agricole, vous venez d'être élu président de l'IFACI. C'est la première fois qu'un responsable d'audit interne d'une grande banque universelle va présider aux destinées de l'IFACI. Quelles réflexions cela vous inspire-t-il ?

Michel Le Masson : La première réaction qui me vient à l'esprit est d'abord de remercier le conseil d'administration de l'IFACI qui me fait l'honneur de me porter à sa présidence. L'IFACI est en effet une organisation de référence, bien implantée auprès de ses adhérents et également reconnue par les instances de place[1] auprès desquelles elle interagit. Elle s'est adaptée récemment à un environnement en forte mutation sous la présidence très active de mon prédécesseur Farid Aractingi, bien secondé par notre délégué général Philippe Mocquard.

Ma seconde réaction est plutôt la surprise d'apprendre que c'est la première fois qu'un inspecteur général d'une grande banque accède à la présidence de l'institut. Cela peut paraître paradoxal car les inspections de banque figurent parmi les plus anciens corps « d'audit » ; elles existent depuis plus de cent ans soit deux fois l'âge de l'IFACI. Elles emploient un nombre important d'auditeurs (1 160 au Crédit Agricole). Enfin elles constituent des pépinières managériales et des accélérateurs de carrière pour les collaborateurs qui choisissent d'y faire un parcours souvent considéré comme une voie royale si l'on en juge par le nombre de membres du comité exécutif dans les banques ayant fait un passage par l'inspection.

La raison de la spécificité des audits de banque tient certainement au fait que la banque est un métier soumis à une réglementation exigeante qui nécessite des moyens de formation intégrés et des modes d'intervention spécifiques notamment en termes de technicité et de durée des missions. Il existe également des instances de rencontre informelle au sein de la profession bancaire qui font que l'IFACI n'est pas le seul interlocuteur des banques dans le domaine de l'audit. Enfin, l'IFACI est peut-être moins actif dans le secteur financier que ne l'est l'IIA UK qui, en raison du poids de Londres en tant que place financière, bénéficie d'une audience particulière et plus large auprès de la profession.

Pour autant le secteur bancaire est actif et représenté dans les instances de l'IFACI. J'ai pour ma part contribué aux travaux du groupe banque de 2005 à 2009, date de mon entrée au Conseil de l'IFACI et je siège depuis 2015 au sein du Comité bancaire de l'ECIIA (cf. infra). Au sein du Conseil de l'IFACI, je côtoie un autre représentant de la profession, Géraud Brac de La Perrière, inspecteur général de la BPCE, ainsi que Didier Elbaum, contrôleur général de la Banque de France. Le groupe Banque sous la présidence de Christiane Legat demeure actif et reste mobilisé pour développer les échanges entre banques ainsi qu'avec le superviseur bancaire, l'ACPR.

Je préciserai enfin que le secteur bancaire est probablement parmi les plus avancés en matière de mise en œuvre du modèle des 3 lignes de maîtrise, avec une fonction d'audit rattachée directement au directeur général, ayant accès à l'organe de surveillance et clairement positionnée comme le dernier rempart et donc en situation d'auditer les fonctions risques et conformité au titre du contrôle indépendant de la 2ème ligne de maîtrise.

Je ferai enfin remarquer que le secteur de l'assurance, désormais sous le contrôle de l'ACPR comme le secteur bancaire, est en train de suivre le même mouvement avec la mise en place de Solvency II qui renforce

les exigences de contrôle interne des sociétés d'assurance, ce qui conduira à harmoniser les pratiques d'audit du secteur des services financiers en France mais aussi en Europe.

Mais ma conviction est que le secteur bancaire a aussi à apprendre des autres secteurs, comme par exemple l'industrie où se développent des dispositifs avancés de cartographie des risques, qui ont été plus prompts à se soumettre au processus de certification, qui est une bonne façon d'avoir une vue transverse des pratiques, toutes industries confondues. J'ai fait récemment l'expérience de la certification. Le groupe Crédit Agricole est ainsi le premier grand groupe bancaire à avoir fait une démarche complète de certification couvrant plusieurs métiers et équipes d'audit interne. Je suis convaincu que les autres banques y viendront tôt ou tard et ce d'autant plus qu'il y a désormais une attente des régulateurs et superviseurs européens dans ce domaine.

En synthèse, l'IFACI est un lieu de rencontre et de partage entre des professionnels qui exercent le même métier dans des secteurs différents. C'est ce qui crée cet « *affectio societatis* » si particulier que l'on rencontre à l'IFACI et que nous nous attacherons avec mes collègues du conseil d'administration à perpétuer.

AR&C : Dans la Banque, l'effectif de la fonction audit interne est de l'ordre de un pour cent alors que pour le secteur de l'industrie il a du mal à atteindre un pour mille. N'est-ce pas trop pour l'un et pas assez pour l'autre ?

M. L. M. : Il est vrai que les effectifs de la fonction audit dans les banques ont des ratios supérieurs à ce que l'on voit dans les autres secteurs économiques. Mais on pourrait dire la même chose pour les fonctions de gestion des risques et les fonctions de conformité dans les banques dont les effectifs augmentent pour égaler ou même dépasser ceux de l'audit.

Ceci s'explique par la nature même du métier de banquier. La prise de risque fait le profit du métier de banquier mais elle peut générer des pertes susceptibles d'entamer ses fonds propres et au-delà la confiance dans le secteur financier. La crise financière de 2008, dont on subit encore les impacts, a montré que ces risques sont réels. La banque est aussi un métier de service où l'humain est important avec les risques de comportement associés (fraude, pratiques commerciales abusives). C'est enfin et par voie de conséquence un métier très réglementé, ce qui augmente les points de contrôle. La réglementation est là pour encadrer les risques, en donner des règles de mesure homogènes pour permettre d'exercer des points de contrôle souvent normés par le régulateur lui-même.

Ceci explique que les effectifs d'audit sont plus importants dans le secteur bancaire que dans d'autres secteurs. Mais il faut ajouter qu'en raison du rôle proactif joué par le superviseur bancaire les effectifs tournent aujourd'hui, en moyenne, autour de 1 %, chiffre néanmoins variable suivant les secteurs d'activité (plutôt de l'ordre de 0,6 % dans la banque de détail et supérieur à 1 % dans la banque d'investissement). Au-delà du niveau quantitatif, le superviseur vérifie également la qualité des effectifs en termes d'expérience et de technicité dans les métiers audités.

Je ne sais pas apprécier quel est le bon niveau dans les autres secteurs mais c'est bien sûr variable suivant les métiers exercés. Toutefois, face aux nouveaux risques qui émergent, notamment les risques informatiques, juridiques et de conformité qui concernent tous les secteurs d'activité, on peut également s'attendre à un renforcement des effectifs d'audit dans les autres secteurs. Il y a en effet une demande sociétale d'objectivation indépendante des causes qui ont provoqué un dysfonctionnement majeur dès lors qu'il est médiatisé et qu'il met en cause la confiance dans l'entreprise ou l'administration concernée.

AR&C : Dans la Banque, il y a une séparation stricte entre les différentes fonctions de la maîtrise des risques. Est-ce selon vous un atout ? Si oui, pourquoi ?

M. L. M. : Cette séparation stricte entre les différentes fonctions est prévue par la règlementation dans les banques. Elle est précisément codifiée dans l'arrêté du 3 novembre 2014 relatif au contrôle interne du secteur de la banque et qui décline les textes européens de la réglementation bancaire consacrés à la gouvernance (CRD4). Au niveau international, les textes du comité de Bâle sont également explicites, je fais référence au document du comité de Bâle de juin 2012 « *Internal Audit Function in Banks* » et le document de juillet 2015 « *Corporate Governance in Banks* ». L'institut de l'Audit interne d'Espagne « *Instituto de Auditores Internos de España* » a publié l'année dernière une étude remarquable sur le futur de l'audit dans les banques, qui aborde également la question de l'articulation entre les différentes fonctions de maîtrise des risques.

Cette séparation stricte entre les différentes fonctions de la maîtrise des risques est incontournable pour permettre à l'audit en tant que 3ème ligne de maîtrise d'évaluer en toute indépendance la qualité et l'efficacité des fonctions de gestion des risques et de la conformité positionnés en 2ème ligne de maîtrise. C'est la raison pour laquelle ces fonctions font partie des « clients » régulièrement audités.

Pour être en mesure de le faire, il faut bien sûr que l'audit ait la capacité technique, l'expertise et l'autorité suffisante dans l'organisation pour challenger ces fonctions également placées directement sous l'autorité de la direction générale avec un accès équivalent à l'organe de surveillance en termes de *reporting* et de devoir d'alerte, et des prérogatives également codifiées par la règlementation.

Suite à la crise financière, il faut souligner que c'est d'abord la fonction de gestion des risques qui a fait l'objet d'une sollicitude toute particulière du régulateur qui a renforcé et élargi ses domaines d'intervention, en prévoyant en outre que le responsable des risques ne peut être nommé ni démis de ses fonctions sans l'accord du Conseil d'administration.

C'est paradoxal que cette disposition n'ait pas été prévue dans l'arrêté du 3 novembre 2014 pour les responsables d'audit en tant que 3ème ligne de maîtrise même si cette disposition est en général prévue dans les chartes d'audit et fait également désormais l'objet d'une attention du superviseur européen. Le rôle de l'audit a néanmoins été renforcé par l'obligation d'alerter l'organe de surveillance directement et de sa propre initiative en cas de non mise en œuvre des recommandations venant compléter les échanges qui doivent exister entre le responsable de l'audit interne et le Conseil d'administration (plan d'audit, suivi des missions).

En synthèse c'est bien parce qu'il y a une séparation stricte entre les différentes fonctions de la maîtrise des risques dans la banque que l'audit est en mesure d'exercer ses responsabilités de manière indépendante.

AR&C : Quelles relations l'inspection générale entretient-elle avec les fonctions contrôle interne, risques et conformité ?

M. L. M. : Comme évoqué précédemment l'inspection générale / audit en tant que 3ème ligne de maîtrise audite le dispositif de contrôle interne et par voie de conséquence les fonctions risques et conformité.

Cela crée parfois des tensions mais c'est une obligation règlementaire et en dernière analyse, l'audit doit évaluer la robustesse du dispositif de contrôle interne, donc la qualité des contrôles réalisés par la 2ème ligne de maîtrise du dispositif de contrôle interne. S'il ne le fait pas, c'est le superviseur bancaire qui émettra des recommandations sur les insuffisances de la fonction audit et qui seront directement adressées au Conseil d'administration. Mais en même temps, les trois fonctions de contrôle interne :

contrôle permanent /conformité / audit siègent ensemble dans les comités de contrôle interne présidés par la direction générale. C'est dans ce cadre que le directeur général est informé des dysfonctionnements et valide les plans d'actions pour les corriger. Ceci nécessite une bonne articulation entre ces fonctions fondée sur une compréhension des rôles respectifs de chacun. C'est d'autant plus nécessaire que les fonctions de la 2ème ligne de maîtrise font désormais du contrôle permanent dans le domaine des risques ou de la conformité et que les contrôles qu'ils réalisent sont comparables à ce que faisait l'audit interne il y a 20 ans ou au « *continuous auditing* » des anglo-saxons. Ceci permet à l'inspection (quand elle est à la tête d'un groupe) de se concentrer sur les grands risques transversaux, d'être capable d'identifier les signaux faibles de montée des risques et d'être sollicitée sur des sujets également plus stratégiques.

AR&C : Êtes-vous à la table des dirigeants pour reprendre une expression chère à l'IIA ?

M. L. M. : En tant qu'inspecteur général, je rencontre en tête-à-tête le directeur général du groupe deux fois par mois et ai un accès direct aussi souvent que nécessaire. J'assiste au Comité des risques du groupe ainsi qu'au Comité d'audit. J'interviens au moins une fois par an devant le Conseil d'administration. Je siège également au Comité exécutif.

Pour reprendre l'expression de l'IIA, je suis à la « table des dirigeants » et pour revenir à l'environnement règlementaire, ceci fait désormais partie également des points de contrôle du superviseur qui veut aussi s'assurer que le profil et l'expérience du titulaire de la fonction d'audit lui permettent d'être crédible pour assurer la « contradiction » si nécessaire au plus haut niveau de la hiérarchie de l'entreprise.

AR&C : Vous participez au groupe Banque de l'ECIIA. Quels en sont les membres et quel est son rôle vis-à-vis notamment de la BCE ?

M. L. M. : Ce comité a été constitué début 2015 à l'initiative d'Henrik Stein, responsable de l'audit interne de la DZ Bank en Allemagne et aujourd'hui également président de l'ECIIA. Il a souhaité mettre en place un comité présentant la caractéristique d'avoir des membres issus des administrateurs d'un institut d'audit interne national et en même temps représentant une grande banque dans chaque pays. Ce comité est composé aujourd'hui des responsables d'audit interne de DZ Bank, ABN AMRO, UNICREDIT, SANTANDER, KBL, BARCLAYS et CREDIT AGRICOLE. Il a pour objectif d'assurer au nom des instituts nationaux représentés au sein de l'ECIIA une interface avec la BCE sur les problématiques d'audit à l'instar de ce que fait le groupe Banque avec l'ACPR. C'est dans ce cadre qu'en septembre dernier, à l'occasion de la conférence de l'ECIIA, une rencontre a été organisée avec Danielle Nouy, présidente du Conseil de surveillance prudentielle de la BCE. D'autres contacts ont été initiés avec des responsables de la BCE à Francfort. La mise en place d'une supervision bancaire européenne doit conduire à une harmonisation des pratiques en matière d'audit entre banques européennes, ce qui n'est pas le cas aujourd'hui. Si la règlementation au niveau des grands principes est commune, les pratiques nationales sont encore hétérogènes et pas toujours cohérentes entre elles au niveau opérationnel (pratiques en matière de cartographie des risques, suivi des recommandations, durée du cycle d'audit, charte d'audit, etc.). Cette harmonisation prendra du temps (il faut écrire l'équivalent de l'arrêté du 3 novembre 2014 au niveau européen) mais elle est importante car l'évaluation du dispositif de contrôle interne (y compris les pratiques d'audit) contribue à l'évaluation qualitative que fait la BCE des établissements de crédit avec un impact potentiel sur le niveau des fonds propres demandés (démarche SREP *"Supervisory Review and Evaluation Process"*, outil de surveillance et d'évaluation prudentielle du mécanisme de supervision).

Les premières réalisations du groupe bancaire au niveau de l'ECIIA témoignent de la nécessité pour les instituts nationaux d'appréhender les conséquences de la mondialisation sur leur activité en encourageant les initiatives qui pourront conduire à traiter au niveau européen certains sujets en particulier pour les activités règlementées, faute de quoi ils risquent de laisser l'initiative aux instituts anglo-saxons souvent mieux armés pour faire du *lobbying* transfrontière.

AR&C : Quelles sont vos ambitions pour l'IFACI ? Comment voyez-vous son rôle et son influence en France, au sein de l'Europe, à l'égard de l'UFAI et vis-à-vis de l'IIA global ?

M. L. M. : L'IFACI est une organisation professionnelle ancienne et bien établie auprès de ses adhérents, reconnue par la place. Mais elle est aussi confrontée au défi de la digitalisation qui bouleverse les « *business models* » dans beaucoup de secteurs. Elle doit être aussi en capacité d'anticiper les conséquences de la mondialisation, à l'image de nos entreprises et de leurs auditeurs internes qui s'y confrontent au quotidien. Elle doit enfin se montrer proactive face à une règlementation notamment européenne qui impacte en profondeur notre activité. Étant issu du monde de la banque, je suis particulièrement sensible à cette dimension règlementaire qui conduit à codifier de plus en plus notre activité. Mais dans le même temps, la règlementation peut s'appuyer sur les normes professionnelles que nous déployons. Elle y fait désormais explicitement référence, d'où l'intérêt de les défendre et le cas échéant de les faire évoluer au travers des travaux de la profession représentée par l'IFACI. Toutes ces évolutions règlementaires favorisent également les actions de certification pour lesquelles notre association, via IFACI Certification, a développé un réel savoir-faire qu'il faut continuer à promouvoir comme un service d'expertise spécifique à haute valeur ajoutée.

> ***« Notre association, via IFACI Certification, a développé un réel savoir-faire qu'il faut continuer à promouvoir comme un service d'expertise à haute valeur ajoutée »***

Ainsi les axes de développement que je proposerai au Conseil d'administration s'articuleront autour des 3 thématiques suivantes :

- Développer les services pour la communauté des auditeurs et contrôleurs internes via la transformation digitale de l'IFACI (développement des services adhérents, disponibilité des services en ligne, développement de l'offre *e-learning*).
- Réaffirmer le positionnement de l'IFACI dans les instances internationales via le réseau de l'IIA, de l'ECIIA et de l'UFAI afin de promouvoir l'internationalisation des services aux adhérents (documentation professionnelle, offre de certification individuelle et de service).
- Consolider le rôle de l'IFACI comme interlocuteur de la profession vis-à-vis des différentes parties prenantes, en particulier les organismes de supervision et de régulation, pour positionner l'audit interne en tant que 3ème ligne de maîtrise au cœur de la gouvernance et de la maîtrise des risques et mieux anticiper les nouvelles règlementations notamment européennes. ■

[1] *Place financière de Paris.*

La coordination des fonctions d'assurance et de contrôle

vers une optimisation de la maîtrise des risques

Hervé Dubuis, Senior Internal Auditor, **Partner Reinsurance Europe SE**

Sans coordination entre elles, les activités de management de risques, de contrôle et d'assurance sont inefficaces. Si la notion de risque a d'abord été un sujet pour les auditeurs et les gestionnaires de risques, on assiste depuis plusieurs années à la multiplication des fonctions intervenant dans les processus de gestion des risques et à une évolution de la répartition des rôles entre elles. Le modèle des 3 lignes de maîtrise apporte une clarification quant au positionnement respectif des acteurs du risque et du contrôle. Parallèlement, on assiste à une prise de conscience de la part des directions, des Comités d'audit et des administrateurs qui voient dans la maitrise des risques un des moyens leur permettant d'atteindre leurs objectifs stratégiques et opérationnels dans les meilleures conditions de conformité et d'efficacité.

Plusieurs textes et communications illustrent ces évolutions :

- Dès 2006, le COSO ERM mentionnait que « *Le management des risques offre la possibilité d'apporter une réponse efficace aux risques et aux opportunités associés aux incertitudes auxquelles l'organisation fait face, renforçant ainsi la capacité de création de valeur de l'organisation* » ;
- la prise de position de l'IIA en 2013 : « *Les tâches afférentes à la gestion des risques et au contrôle sont de plus en plus souvent réparties entre plusieurs départements et divisions, et requièrent de ce fait une coordination rigoureuse afin de s'assurer que les processus de gestion des risques et de contrôle fonctionnent comme prévu.* »
- la prise de position rédigée conjointement par l'IFACI et l'AMRAE (Association pour le Management des Risques et des Assurances de l'Entreprise) en 2013 : les 3 lignes de maitrise pour une meilleure performance : « *sans coordination, les activités de management des risques, d'assurance et de supervision perdent en efficacité* ».

On constate ainsi que dans de nombreuses organisations, différentes fonctions interviennent de près ou de loin dans la gestion des risques : les contrôleurs internes, les spécialistes de la conformité, les spécialistes de la qualité, les spécialistes de la fraude, les spécialistes en gestion de risques et, naturellement, les auditeurs internes.

Dans les domaines très régulés de la finance et de l'assurance, un certain nombre de textes, *Solvabilité 2, Bale 3,* obligent même les sociétés à créer certaines fonctions, si elles n'existaient pas auparavant.

Se posent alors fréquemment des problèmes de cohabitation et de périmètre entre ces différentes fonctions qui ont toutes pour vocation de fournir une assurance raisonnable sur le degré de maîtrise des opérations.

Dans les lignes qui suivent, nous allons essayer d'analyser de quelle manière l'audit interne, dont la vocation première est justement de fournir cette assurance raisonnable, va coordonner ses missions avec les autres fonctions d'assurance au sein des organisations.

L'audit interne et la notion d'assurance

Les *Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne* définissent l'audit interne comme « *une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer et contribue à créer de la valeur ajoutée.*

Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entre-

prise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité ».

Donner une assurance est le fondement même de l'audit interne

Cependant, l'audit interne n'a pas les moyens ni la vocation d'intervenir chaque année dans tous les secteurs de l'organisation. Il doit donc s'appuyer sur les travaux des autres fonctions d'assurance et exploiter au mieux le résultat de leurs travaux.

La norme 2050 nous éclaire à ce sujet : *« Afin d'assurer une couverture adéquate et d'éviter les doubles emplois, le responsable de l'audit interne devrait partager des informations et coordonner les activités avec les autres prestataires externes et internes d'assurance et de conseil ».*

Quels sont ces prestataires sur lesquels l'audit peut s'appuyer ?

Dans la prise de position de l'IIA « Les 3 lignes de maîtrise pour une gestion des risques et un contrôle efficaces », les fonctions de gestion des risques et de conformité qui font partie de la deuxième ligne de maîtrise ont pour vocation de s'assurer que la première ligne de maîtrise, les managers qui endossent et gèrent les risques, est bien conçue, est efficace et fonctionne comme prévu.

Suivant les modèles organisationnels, on peut trouver d'autres prestataires internes de services d'assurance : le contrôle interne, le contrôle de gestion, la sécurité des systèmes d'information, la sécurité physique des actifs et des personnes.

S'il ne fait donc aucun doute que l'audit interne peut s'appuyer sur le résultat de leurs travaux, qu'en est-il de l'assurance donnée par ces autres fonctions ?

Selon le guide pratique de l'IIA, *« Reliance by Internal Audit on other Assurance providers »*, les critères permettant d'évaluer la fiabilité de ces différentes fonctions d'assurance sont les suivants :

- un objectif de mission clair et pertinent par rapport aux finalités de l'audit interne ;
- l'objectivité et l'impartialité des intervenants ;
- la compétence technique des intervenants ;
- l'utilisation d'une méthodologie validée ;
- des procédures de communication des résultats à la direction générale.

Les Normes internationales donnent par ailleurs d'une activité d'assurance la définition suivante : *« un examen objectif d'éléments probants, effectué en vue de fournir à l'organisation une évaluation* ***indépendante*** *des processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle ».*

S'il ne fait aucun doute que les fonctions de la deuxième ligne de maitrise peuvent répondre aux critères ci-dessus et intervenir directement dans la modification et la mise au point des systèmes de gestion des risques et de contrôle interne, il apparait clairement que le critère d'indépendance n'est pas garanti, s'agissant de fonctions support du management.

En effet, seul l'audit interne est capable de fournir aux organes de gouvernance une assurance globale fondée sur un plus haut degré d'indépendance organisationnelle et d'objectivité.

Cette indépendance et cette objectivité seront atteintes si les conditions suivantes sont réunies :

- un rattachement hiérarchique suffisamment élevé dans l'organisation pour pouvoir assurer ses responsabilités de manière indépendante ;
- une relation étroite et effective avec le Conseil et son émanation, le Comité d'audit ;
- l'application des normes internationales de l'audit interne telles que définies par l'IIA.

Dans un souci de bonne gouvernance, ces différents critères doivent être repris dans la Charte d'audit interne accessible à l'ensemble des collaborateurs.

La coordination des fonctions d'assurance

Avant d'utiliser les résultats des travaux des autres fonctions d'assurance, l'audit interne doit procéder à une évaluation pour s'assurer de la pertinence des méthodes utilisées car il en va de sa responsabilité et de son image de marque. C'est ce que prévoit la modalité pratique d'application 2050.3 « S'appuyer sur les travaux d'autres prestataires de services d'assurances ». En effet, si l'audit prend à son compte le résultat de travaux effectués par d'autres fonctions, il doit procéder à une revue qualité qui doit porter au minimum sur les quatre facteurs suivants :

- l'objectivité de la fonction d'assurance par rapport à l'activité supervisée ;
- la compétence professionnelle des membres de la fonction d'assurance ;
- l'existence de politiques et de règles écrites au sein de l'activité d'assurance ;
- l'existence des règles de communication des conclusions à la direction et de suivi des recommandations.

Même si tous ces critères sont scrupuleusement respectés, il se posera enfin la question de la délimitation des périmètres d'intervention entre l'audit interne et les autres fonctions d'assurance.

Quelle que soit l'organisation, il y a des risques de redondance aux niveaux des contrôles, des risques de périmètres mal définis, des risques de fonctions mal comprises, des risques de zones non couvertes.

Il appartient donc à la direction de demander à chaque fonction d'assurance de définir clairement ses missions et objectifs, ses responsabilités et principales prestations ainsi que les outils utilisés.

Afin d'obtenir une cohérence dans la présentation des résultats, l'audit interne peut, conformément à la modalité pratique d'application 2120-1[1] (en fonction de la maturité de la gestion des risques au sein de l'entreprise), faciliter et coordonner l'établissement de la cartographie en partenariat avec l'ensemble des services contribuant à donner une assurance au sein de l'organisation. Il se peut cependant que l'audit interne n'ait ni les moyens ni la responsabilité de fournir au Conseil une opinion globale sur la nature et les niveaux de risque présents dans l'organisation. Si tel est le cas, l'audit interne doit organiser la coordination avec les autres services d'assurance et pour ce faire, **nous suggérons l'établissement par l'audit interne d'une véritable cartographie des fonctions d'assurance.**

L'objectif est d'obtenir une vision globale et cohérente des différents acteurs, et du niveau de couverture des risques auxquels les processus et activités de l'organisation sont exposés.

Une telle démarche peut s'appuyer sur les différentes cartographies existantes au sein de l'organisation, telles que la cartographie des processus et la cartographie des risques.

Cela permettra ainsi d'identifier les risques majeurs qui ne sont que partiellement couverts par les autres services d'assurance et de mettre en évidence d'éventuelles redondances.

Cela permettra à l'audit d'affiner son plan annuel après avoir identifié les domaines de risque dont le niveau d'assurance est insuffisant.

Enfin, l'audit pourra ainsi présenter à la direction et au Comité d'audit une opinion sur le niveau d'assurance global par rapport aux principaux risques susceptibles d'affecter la réalisation des principaux objectifs de l'organisation. ■

[1] *La MPA 2120-1 traite précisément du rôle de l'auditeur interne dans le processus de management des risques et en l'absence d'un tel processus. En définitive, il incombe à la direction générale et au Conseil de déterminer le rôle de l'audit interne dans le processus de management des risques.*

Une formation intitulée « Acteurs de l'assurance et du contrôle » est au catalogue 2016 de l'IFACI.
Retrouver cette formation sur le site www.ifaci.com

Responsables du contrôle interne

Comment mieux travailler avec la ligne opérationnelle ?

Géraldine Sutra, Présidente, **Strat&Risk**

Diffusion des bonnes pratiques, maturité des dispositifs de contrôle interne, pression du marché, réflexions et pratiques plus abouties : autant de vecteurs qui ont contribué à faire évoluer, ces dernières années, l'état d'esprit dans lequel un dispositif de contrôle interne doit se déployer. Pour autant et preuve que le contrôle interne est une matière dynamique, les réflexions se poursuivent en s'orientant cette fois vers une dimension plus opérationnelle et cherchent à positionner davantage le contrôle interne au service de la performance de l'entreprise.

Conséquences de cette tendance, de nombreux responsables de contrôle interne s'interrogent sur les modalités pratiques de l'articulation de leur fonction, dite de niveau 2, avec la ligne opérationnelle managériale, dite de niveau 1. Considérée comme porteurs de l'exécution de la stratégie de l'entreprise, gage de responsabilisation et de mobilisation des équipes, cette ligne managériale est sous les feux des projecteurs. Ligne managériale qu'il faut à la fois soutenir tout en s'assurant de la maîtrise de leurs activités.

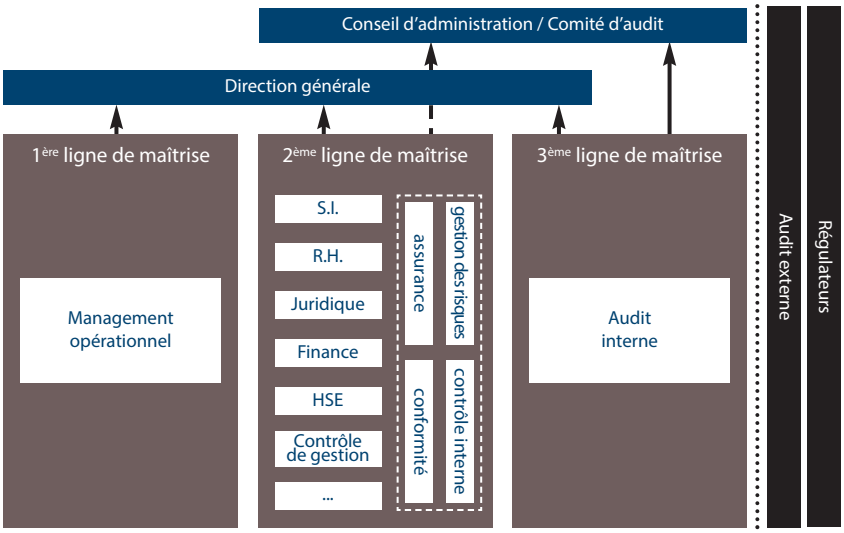
En d'autres termes, comment organiser cette relation entre les lignes de maîtrise 1 et 2 pour maximiser la valeur ajoutée d'un dispositif de contrôle interne ?

Les 3 lignes de maîtrise comme principe d'organisation

A des fins pédagogiques salutaires, ECIIA et FERMA[1] relayés par d'autres associations professionnelles – dont l'IFACI – décident en 2013 d'unir leurs savoir-faire pour expliciter l'articulation entre la ligne managériale opérationnelle d'une part, les fonctions transverses support dédiées et expertes d'autre part, et la fonction audit enfin. S'appuyant sur les réflexions en cours, le schéma suivant illustre cette organisation.

- **Le niveau 1** de maîtrise des activités est constitué par les opérationnels et leurs managers. Sont visées ici d'abord les actions de contrôle par les acteurs opérationnels. Relèvent en effet de cette catégorie toutes les actions par lesquelles les opérationnels vont eux-mêmes s'assurer que leur tâche est bien effectuée. C'est, à titre d'exemple, la vérification de la bonne hauteur d'une valve par l'opérationnel lui-même avant l'apposition des autres pièces qui l'entourent. Relève aussi de cette catégorie l'activité de supervision par les managers dans leur rôle d'encadrement d'équipe.
- **Le niveau 2** de maîtrise est constitué des services fonctionnels dédiés et experts. Ces services portent, ensemble, un regard transversal sur les dispositifs de contrôle interne de la première ligne. Ils structurent et animent aussi le dispositif dont ils ont la charge.
- **Le niveau 3** de maîtrise relève de l'audit dans son rôle d'évaluation globale et indé-

Modèle des trois lignes de maîtrise



Prise de position IFACI - AMRAE « Trois lignes de maîtrise pour une meilleure performance », 2013

pendante. Dans le cadre du présent article, ce niveau n'est pas abordé.

Quels bénéfices peut-on attendre d'une ligne managériale de niveau 1 plus fortement impliquée dans le dispositif de contrôle interne ?

A l'instar de la vie économique et par exemple de PSA avec son nouveau plan *« Push to pass »*[2], les organisations tendent de plus en plus à présenter la ligne managériale opérationnelle comme étant la pierre angulaire de la performance de l'entreprise. Le contrôle interne semble suivre cette tendance, et le niveau 1 est aujourd'hui perçu comme un élément clef. Les dispositifs qui ne reposent aujourd'hui que sur peu d'implication des opérationnels apparaissent comme étant de plus en plus lourds à faire fonctionner ; ils sont essentiellement soutenus par la seule dynamique du niveau 2.
Réussie, cette implication de la ligne opérationnelle peut apporter les bénéfices suivants :

1- **Un contrôle interne plus pertinent :** pensés directement par le terrain, les points de contrôle du niveau 1 permettent aux managers de s'assurer de la bonne réalisation des facteurs clefs de succès des activités. C'est aussi l'occasion de prendre davantage en compte les activités amont et aval et d'avoir une vision qui permette une vue plus systémique, moins fractionnée qu'une approche parfois trop administrative par processus. Le contrôle interne devient alors outil de pilotage.
2- **Un dispositif responsabilisant et davantage au service de la stratégie de l'entreprise :** en élaborant un contrôle de niveau 1 robuste, les managers intègrent directement dans le dispositif leurs préoccupations et objectifs de l'année, déclinaison de la stratégie.
3- **Un dispositif plus agile :** les points de contrôles devenus non adaptés ou obsolètes sont rapidement identifiés par les opérationnels, abandonnés ou remplacés par des points de contrôle adéquats.

L'indispensable articulation : libérer la valeur ajoutée du niveau 2 !

Pour réussir et ne pas aboutir à l'effet inverse à celui escompté, à savoir lourdeurs et redondances, cette implication doit se structurer et s'inscrire dans une cohérence d'ensemble. C'est à cette occasion que la vision des responsables du contrôle interne sont déterminantes et requièrent de leur part un subtil dosage dans la nature de leurs interventions.

Trouver un juste équilibre entre les différentes missions du niveau 2

A l'égard de la ligne managériale opérationnelle, chaque responsable du contrôle interne va avoir trois types de mission :

1- **Une mission « Support » qui consiste à :**
- définir les règles générales, chartes et méthodologie globale de gestion des risques et de contrôle interne ;
- accompagner les opérationnels dans :
  - la réalisation de leur plan de contrôle interne tout en étant cohérent avec les enjeux de l'année et les ressources,
  - l'identification de points de contrôles pertinents,
  - la mise à disposition de référentiels, modèles, par exemple, fiches de risques, fiches de contrôles... ,
  - la mise en place d'une logique de progrès avec l'exploitation par les managers des résultats de leurs contrôles.

2- **Une mission « Animation » qui consiste à :**
- maintenir le niveau de compétences par des formations ou sensibilisation ;
- animer les différents comités de suivi des risques ou de pilotage des plans d'actions ;
- diffuser une culture « risques », notamment par des partages d'expérience internes et externes ;
- assurer une veille sur les risques émergents et signaux faibles ;
- assurer la coordination avec les sujets connexes : qualité notamment.

3- **Une mission « Contrôle » de niveau 2 qui consiste à :**
- réaliser des contrôles qui ne soient pas perçus comme surabondants à l'égard des contrôles déjà effectués. Ces contrôles de niveau 2 pourront par exemple porter sur :
  - des sujets d'éthique,
  - des sujets de conformité, indispensables à la réalisation de l'activité principale de l'entreprise,
  - des contrôles par sondage sur les contrôles de niveau 1 pour s'assurer de la pertinence et de la réalité du dispositif de la ligne 1 de maîtrise.

S'adapter aux besoins

Pour chaque responsable du contrôle interne, la difficulté pratique sera de trouver le juste équilibre entre ces trois missions ; cet équilibre variant dans le temps en fonction des besoins et du niveau de maturité et d'implication de la ligne opérationnelle managériale. On peut même envisager un équilibre et un accompagnement différent d'une entité opérationnelle à une autre.

Cet accompagnement se fera au moins dans un premier temps en privilégiant la mission « Support » de façon à structurer le contenu du niveau 1 pour un dispositif réel et fiable.
Le renforcement de cette ligne de maîtrise de niveau 1 peut alors aboutir pour des responsables du contrôle interne à un redéploiement des efforts et du temps passé entre les 3 types d'activités, voire à une évolution des profils de compétences de l'équipe.

Ainsi, on peut considérer que chaque responsable du contrôle interne assure pleinement, au sein du dispositif dont il a la charge, un rôle de chef d'orchestre, porteur de la conduite du changement au sein de son entreprise, encourageant les évolutions de pratiques dans une logique d'amélioration continue et d'appropriation de la culture « risques ». ■

---

[1] *FERMA : Federation of European Risk Management Associations*

[2] *Le président de PSA, Carlos Tavares, a présenté en avril 2016 son nouveau plan de croissance de l'entreprise, orienté innovation et augmentation des cadences de production. Lors de la présentation de ce plan, l'implication de la ligne managériale opérationnelle a été considérée comme l'une des conditions de réussite.*

Les écueils d'une structuration niveau 1 – niveau 2

Aujourd'hui, les difficultés pratiques rencontrées par les responsables du contrôle interne dans cette articulation sont de 4 ordres. Quelques pistes pour les éviter :

1- **Un accompagnement insuffisant du niveau 1 au démarrage :**
L'implication renforcée de la ligne managériale opérationnelle doit à terme permettre une réaffectation des ressources des équipes niveau 2 avec un équilibre plus juste entre animation, support et contrôles, ces derniers étant dorénavant essentiellement réalisés par les opérationnels. Néanmoins, et surtout dans un premier temps, les opérationnels doivent être accompagnés dans la définition et la réalisation de leurs contrôles afin de ne pas se retrouver livrés à eux-mêmes.

2- **Le mieux est l'ennemi du bien :** à vouloir parfois trop en faire, le dispositif s'en retrouve considérablement alourdi et finalement trop difficile à mettre en œuvre par les opérationnels. Pour conserver l'agilité du niveau 1, il faut parfois accepter un formalisme plus allégé et à cet effet ne pas oublier l'apport de « l'environnement de contrôle » (responsabilisation, compétences, valeurs, culture… : les fameux *« soft controls »*).

3- **Des redondances dans les contrôles de niveau 1 et de niveau 2 :**
En conservant les habitudes passées, les équipes du niveau 2 peuvent intervenir sur des périmètres identiques à ceux du niveau 1, alors que les enjeux ne justifient pas une telle redondance qui s'avère finalement contre-productive. L'implication du niveau 1 doit s'accompagner d'une réflexion dans la répartition des missions du niveau 2.

4- **Des contrôles perçus comme un *« Muda »**, un gaspillage de temps et d'argent :**
Le déploiement effectif du contrôle interne au niveau 1 de la ligne managériale doit être aussi accompagné d'un développement de la culture Risques. A défaut, le contrôle risque d'être assimilé à une perte de temps et d'argent.

** Taïchi Ohno, père fondateur du « Système de Production Toyota », a inventé le concept de « muda » afin d'identifier plusieurs formes de gaspillage dans l'entreprise et de les éliminer (temps d'attente, mouvements inutiles, surproduction, surstocks…).*

Le *reporting* intégré

Le ***reporting* intégré** consiste à faire émerger un nouveau cadre international de *reporting* synthétique conjuguant données financières et extra financières. Il s'agit pour les entreprises de redonner confiance aux investisseurs et aux différentes parties prenantes internes et externes en communiquant plus clairement sur la création de valeurs sur le long terme. C'est une manière pour les entreprises de démontrer et de promouvoir leurs performances financières, mais aussi sociales, environnementales et de gouvernance.

Au mois de mars 2015, une enquête[1] de Paris Europlace sur une trentaine d'entreprises (dont la moitié du CAC 40) constatait le retard pris par les entreprises françaises en matière de *reporting* intégré. Si elles connaissaient l'initiative de l'IIRC *(International Integrated Reporting Council),* seules trois d'entre elles déclaraient être engagées dans une expérimentation. Si d'autres entreprises travaillaient aussi sur le sujet, la liste restait tout de même très courte. Il est vrai qu'une étape importante a été franchie en France, il y a dix ans, avec les lois de nouvelles régulations économiques (NRE) et celles issues du Grenelle de l'environnement et que les grandes entreprises sont dorénavant rompues à la publication d'indicateurs extra-financiers. Cependant, le *reporting* intégré change radicalement la finalité de l'exercice. L'objectif n'est pas simplement de collecter des données mais bien de donner une vision globale et intelligible du modèle économique, de la stratégie, de l'organisation et de la gouvernance de l'entreprise, avec un nombre restreint d'indicateurs pertinents pour son écosystème.

L'IFACI et la CNCC se sont associés **pour mieux sensibiliser les entreprises françaises sur le *reporting* intégré** comme un moyen de piloter et de communiquer la création de valeur. Les deux organisations souhaitent souligner la nécessité d'innover en matière de *reporting* externe et montrer en quoi le *reporting* intégré peut répondre à ces besoins. Elles font un point circonstancié de la situation en France. Elles listent les interrogations que peuvent susciter le *reporting* intégré pouvant constituer des freins au lancement de la démarche. Enfin, elles mettent en avant les principaux prérequis pour réaliser le projet avec succès.

L'IFACI et la CNCC présenteront leur papier à l'occasion d'un **petit-déjeuner** sur le thème du *reporting* intégré qui aura lieu cet automne à Paris. ■

Philippe Mocquard,
Délégué général de l'**IFACI**

Jean Bouquot,
Membre du Bureau national de la **CNCC**

[1] *Enquête de la Commission Finance durable de Paris Europlace sur les pratiques et les attentes des émetteurs et des investisseurs de la Place de Paris en matière d'Investissement Socialement Responsable (ISR) et de Responsabilité Sociale des Entreprises (RSE), menée entre juillet et novembre 2014, auprès d'un échantillon de 69 émetteurs et investisseurs (32 émetteurs dont 18 entreprises du CAC 40, 22 sociétés de gestion et investisseurs institutionnels et 15 banques et sociétés d'assurance) et présentée fin janvier par Paris Europlace.*

EN BREF

La propriété intellectuelle, un capital à protéger

La fondation de la recherche de l'IIA publie « *Intellectual property – Auditing the proces* ». La place centrale des intangibles dans la création de valeur est désormais reconnue. Cet ouvrage donne des clés pour construire une approche d'audit intégrant les enjeux liés à propriété intellectuelle.

Pour plus d'informations :

- *IIARF Bookstore – Intellectual Property: Auditing the Process, 2nd Edition (https://bookstore.theiia.org)*
- *IFACI – Améliorer le Reporting Intégré (www.ifaci.com)*

Auditer la culture d'une organisation

La qualité de l'environnement de contrôle d'une organisation repose sur sa culture. Ce sujet est d'ailleurs revenu au-devant de la scène après la crise de 2008. Ainsi, l'IIA UK fait de la culture un domaine-clé à auditer. Au-delà de la compréhension de la portée de ce mot-valise, les professionnels de l'audit et du contrôle internes sont invités à enrichir leur approche dans ce domaine.

Pour plus d'informations :

- *IIA UK report : Organisational culture – Evolving approaches to embedding and assurance (www.iia.org.uk)*
- *IIA UK board briefing : Organisational culture (www.iia.org.uk)*
- *IIA UK – Effective internal audit in the financial services sector (www.iia.org.uk)*
- *IFACI, IIA – Perspectives internationales : Auditer la culture d'une organisation – Examiner, avec rigueur, un concept mou (www.ifaci.com)*
- *IFACI – Cahier de la Recherche : Les variables culturelles du contrôle interne (www.ifaci.com)*

L'ecoDa prend position sur le rôle des comités d'audit

A l'occasion de l'entrée en vigueur du nouveau cadre réglementaire européen de l'audit légal, l'ecoDa *(European Confederation of Directors Associations)*, a organisé une conférence et publié un guide sur la place des Comités d'audit dans le cadre dans cette réforme.

Pour plus d'informations :

- *Communiqué de presse de l'ECODA (http://ecoda.org)*
- *CNCC – Tout savoir sur la réforme européenne de l'audit (www.cncc.fr)*
- *IFA – Fonctionnement de la gouvernance : quels changements induits par la Réforme de l'Audit et la loi Sapin II ? (www.ifa-asso.com)*

Le *big data* est-il la panacée ?

La surcharge informationnelle à l'œuvre dans la plupart des organisations se heurte aux biais cognitifs et conduit trop souvent à confondre corrélations et causalités. Les auditeurs internes peuvent contribuer à la mise en place de processus efficaces d'analyse au service de décisions orientées vers la création de valeur.

Pour plus d'informations :

- *Harvard Business Review – Pourquoi avoir trop d'informations peut être un frein aux (bonnes) décisions ? (www.hbrfrance.fr)*
- *Integrated Thinking, Du mythe à la réalité – Annexe 2 : A la découverte de la « science des données » (ou data intelligence) (www.ifaci.com)*
- *Décryptages – Audit interne et Décision (www.ifaci.com)*

Réglementations bancaires et qualité des données : prises de position de l'ACPR

Retrouvez les présentations faites au cours de la dernière conférence organisée par l'ACPR :

- Bâle III, en particulier la généralisation de l'approche standard pour les risques opérationnels
- Plans de rétablissement et de résolution
- Tolérance zéro sur la qualité des données transmises au superviseur
- Enquête sur la maturité des SI dans les organismes d'assurance
- Gestion des risques SI et cyber-sécurité

Pour plus d'informations :

- *Conférence de l'ACPR du 16 juin 2016 : « Quelles nouvelles réglementations bancaires ? » et « La qualité des données et la robustesse des systèmes d'information : un défi pour les secteurs de la banque et de l'assurance » (https://acpr.banque-france.fr)*
- *Vidéo de la conférence (http://acpr.canalchat.fr)*

Comité d'audit et cybersécurité

L'IFA (Institut Français des Administrateurs) prend position sur le rôle du Comité d'audit dans la prise en compte du risque lié à la cybercriminalité.

Vous pouvez retrouver ce document de référence sur leur site (www.ifa-asso.com).

Le *data mining*, outil de détection des fraudes

Le *data mining* est un outil familier des auditeurs et contrôleurs internes (53 % des professionnels du secteur ont recours à des outils de *data mining* selon l'enquête CBOK 2015). Il permet la comparaison d'importantes quantités données, la mise en évidence d'incohérences, et donc potentiellement de fraudes.

Pour plus d'informations :

- *La profession comptable n°398 – Le data mining : la technologie au service de la détection des fraudes (page 24) (www.laprofessioncomptable.com)*
- *CBOK : Garder une longueur d'avance – L'utilisation des SI par l'audit interne (www.ifaci.com)*

Protection des lanceurs d'alerte : verdict du procès LuxLeaks

Dans le cadre de l'affaire LuxLeaks, un tribunal du Luxembourg a condamné les deux anciens collaborateurs de PwC à 9 et 12 mois de prison avec sursis. Par ailleurs, le tribunal reconnait qu'ils avaient « agi dans l'intérêt général et contre des pratiques d'optimisation fiscale moralement douteuses ». Le journaliste de « Cash investigation » (France 2), Edouard Perrin, qui avait participé aux révélations, a été acquitté.

Pour plus d'informations :

- *LeMonde.fr – LuxLeaks : prison avec sursis pour les lanceurs d'alerte français (www.lemonde.fr)*

PUBLICATIONS

PERSPECTIVES INTERNATIONALES Laudit interne, conseiller digne de confiance en cybersécurité

Le 4ème volet de la série Perspectives internationales traite de la cybersécurité ; sujet complexe et évolutif que les responsables de l'audit interne se doivent d'appréhender. Pour intervenir dans un domaine aussi épineux et médiatisé, ils devront s'appuyer sur un travail d'équipe et bénéficier du soutien des instances dirigeantes.

Retrouvez cette publication sur le site de l'IFACI (www.ifaci.com)

CAHIER DE LA RECHERCHE Maîtriser le recours à des prestations externes d'audit – Cas de l'audit des SI

La gestion des ressources est une préoccupation essentielle du responsable de l'audit interne. Elle doit être discutée avec les organes de gouvernance et planifiée au regard des risques à couvrir. Sur certains domaines spécialisés, tels que les SI, la question du recours à des prestataires externes peut se poser.

Ce cahier de la recherche propose aux responsables de l'audit interne un guide d'accompagnement : de l'analyse des besoins au pilotage de la mission. Il est articulé autour des axes suivants :

- Univers et enjeux des prestations externes d'audit des SI (typologies de missions, avantages et inconvénients…)
- Définition des orientations stratégiques de gestion des ressources du service d'audit (politique de recours à des prestations externes, orientations spécifiques à la mission…)
- Modalités pratiques d'engagement d'un prestataire (mise en concurrence et sélection, contractualisation…)
- Pilotage de la prestation et de la mission (cadre de pilotage, gestion de la relation, contrôles des travaux…)

Retrouvez cette publication sur le site de l'IFACI (www.ifaci.com)

Calendrier 2016

ifaci

SESSIONS	Durée	Tarifs adhérents	Tarifs non adhérents	janv.	févr.	mars	avril	mai	juin	juillet	sept.	oct.	nov.	déc.
SE FORMER À LA MAÎTRISE DES RISQUES ET AU CONTRÔLE INTERNE														
S'initier à la maîtrise des risques et au contrôle interne	2 j	970 €	1 150 €	13-14	8-9	10-11	7-8	11-12	1-2	30/06-01/07	6-7	3-4	9-10	1-2
Réaliser une cartographie des risques	3 j	1 675 €	1 875 €	18-20	10-12	16-18	11-13	17-19	8-10	4-6	12-14	5-7	14-16	5-7
Élaborer le référentiel de maitrise des risques	2 j	1 200 €	1 350 €	21-22	15-16	22-23	14-15	24-25	14-15	7-8	15-16	10-11	17-18	8-9
Piloter et faite vivre le dispositif de maîtrise des risques et de contrôle interne	2 j	1 200 €	1 350 €	25-26	17-18	24-25	18-19	30-31	16-17	12-13	22-23	12-13	22-23	14-15
ATELIER - Mise en œuvre du COSO NOUVEAU	1 j	700 €	785 €		19		20			11	19		24	
Le contrôle interne des systèmes d'information	2 j	1 200 €	1 350 €	27-28		29-30			22-23			20-21		
Maîtrise des activités, contrôle interne et communication	2 j	1 200 €	1 350 €		24-25			26-27				18-19		12-13
Utiliser les outils du contrôle interne NOUVEAU	2 j	1 200 €	1 350 €				21-22		20-21		20-21		28-29	
SE FORMER À L'AUDIT INTERNE														
Les fondamentaux de l'audit interne														
S'initier à l'audit interne	2 j	970 €	1 150 €	11-12	2-3	3-4	4-5	9-10	2-3	30/06-01/07	5-6	3-4	3-4	1-2
Conduire une mission d'audit interne : la méthodologie	3 j	1 710 €	1 850 €	13-15	8-10	8-10	6-8	11-13	7-9	4-6	7-9	5-7	8-10	5-7
Maîtriser les outils et les techniques de l'audit	3 j	1 660 €	1 810 €	18-20	15-17	14-16	11-13	17-19	13-15	11-13	12-14	10-12	14-16	12-14
Maîtriser les situations de communication orale de l'auditeur	2 j	1 120 €	1 230 €	21-22	18-19	17-18	19-20	23-24	16-17	11-12	15-16	13-14	17-18	8-9
Réussir les écrits de la mission d'audit	2 j	1 120 €	1 230 €	25-26	11-12	21-22	21-22	30-31	20-21	7-8	19-20	17-18	21-22	15-16
Exploiter les états financiers pour préparer une mission d'audit	3 j	1 550 €	1 710 €	27-29		23-25		25-27			21-23		23-25	
Désacraliser les systèmes d'information	3 j	1 550 €	1 710 €			29-31			27-29		26-28			5-7
Détecter et prévenir les fraudes	2 j	1 120 €	1 230 €		22-23		14-15		22-23		29-30	19-20		1-2
Written Deliverables of the Audit Process NOUVEAU	2 j	1 120 €	1 230 €				26-27			4-5		17-18		
Le management														
Piloter un service d'audit interne	2 j	1 325 €	1 450 €		15-16				6-7			10-11		
Manager une équipe d'auditeurs au cours d'une mission	1 j	700 €	770 €			14				6			21	
Balanced Scorecard du service d'audit interne	1 j	700 €	770 €			11					30			
Le suivi des recommandations	1 j	700 €	770 €					20		13		4		14
Préparer l'évaluation externe du service d'audit interne	2 j	1 325 €	1 450 €		8-9			9-10					15-16	
L'audit interne, acteur de la gouvernance	1 j	700 €	770 €				1					3		
Acteurs de l'assurance et du contrôle NOUVEAU	1 j	700 €	770 €	29				13			19			
Audit de la gouvernance du système d'information NOUVEAU	1 j	700 €	770 €			30			20				10	
Audit interne, contrôle interne et qualité : les synergies	1 j	700 €	770 €				25					10		
Les audits spécifiques														
Audit du Management de la Continuité d'Activités	2 j	1 325 €	1 480 €		4-5				20-21			13-14		
Audit de performance de la fonction Ressources Humaines NOUVEAU	2 j	1 325 €	1 480 €				26-27						29-30	
Audit de la fonction Achats	2 j	1 325 €	1 480 €					18-19				19-20		
Audit des Contrats	1 j	700 €	785 €					23					25	
Audit de la fonction Contrôle de Gestion	2 j	1 325 €	1 480 €			17-18						24-25		
Audit de la Sécurité des Systèmes d'Information	2 j	1 325 €	1 480 €			7-8					28-29			
Audit des Processus Informatisés	2 j	1 325 €	1 480 €				4-5						28-29	
Audit de la Conformité à la Législation Sociale	2 j	1 325 €	1 480 €		18-19							5-6		
Audit du Développement Durable	2 j	1 325 €	1 480 €					25-26				11-12		
Audit des Projets et Investissements	2 j	1 325 €	1 480 €				21-22						7-8	
Connaître et utiliser ISO 9001-2015 NOUVEAU	1 j	700 €	785 €			21				1				9
Connaître et utiliser ISO 31000 NOUVEAU	1 j	700 €	785 €		10				13			21		
Évaluer le reporting financier NOUVEAU	2 j	1 325 €	1 480 €					26-27			15-16			
Évaluer le reporting non financier NOUVEAU	2 j	1 325 €	1 480 €						29-30				23-24	
Se préparer à un contrôle fiscal informatisé NOUVEAU	1 j	700 €	785 €				13				28			16
SE FORMER DANS LE SECTEUR PUBLIC														
Audit et contrôle des marchés publics NOUVEAU	2 j	1 325 €	1 480 €			14-15				6-7			7-8	
La gestion des risques dans le secteur public NOUVEAU	2 j	1 325 €	1 480 €		23-24				6-7			11-12		
SE FORMER DANS LE SECTEUR BANCAIRE ET FINANCIER														
S'approprier l'arrêté du 3/11/2014 relatif au contrôle interne bancaire NOUVEAU	1 j	700 €	785 €			18			10			14		
Maîtriser la comptabilité et le contrôle de gestion bancaires pour auditer NOUVEAU	2 j	1 325 €	1 480 €		4-5		14-15					3-4		
Auditer un dispositif LCB-FT NOUVEAU	2 j	1 325 €	1 480 €				19-20		21-22		26-27			
Auditer la conformité en banque NOUVEAU	2 j	1 325 €	1 480 €	21-22		17-18							17-18	
SE FORMER DANS LE SECTEUR DES ASSURANCES														
Adapter le contrôle interne à Solvabilité II NOUVEAU	2 j	1 325 €	1 480 €		25-26			12-13			20-21		9-10	
Auditer les délégations de gestion en assurances NOUVEAU	2 j	1 325 €	1 480 €			8-9				5-6				6-7
Audit des prestations liées aux contrats d'assurance NOUVEAU	1 j	700 €	785 €				12		30				28	
SE FORMER DANS LES SECTEURS INDUSTRIE ET COMMERCE														
Audit de la gestion des stocks et de la logistique	2 j	1 325 €	1 480 €		1-2					4-5				
Audit du processus de ventes	2 j	1 325 €	1 480 €				18-19					17-18		
ACQUÉRIR UNE CERTIFICATION														
Préparation au CIA - Partie 1	2 j	970 €	1 150 €			9-10			8-9		8-9			5-6
Préparation au CIA - Partie 2	2 j	970 €	1 150 €			15-16			14-15		13-14			7-8
Préparation au CIA - Partie 3-1 NOUVEAU	2 j	970 €	1 150 €			22-23			22-23		22-23			12-13
Préparation au CIA - Partie 3-2 NOUVEAU	2 j	970 €	1 150 €			30-31			27-28		26-27			15-16
Préparation au CRMA	2 j	970 €	1 150 €	*Dates sur notre site internet : www.ifaci.com*										

- 20% pour un participant inscrit simultanément à 4 formations

IFACI Formation - Tél. : 01 40 08 48 08 - Mel : formation@ifaci.com - Retrouvez également le programme complet sur le site internet www.ifaci.com

4E CONFÉRENCE ANNUELLE IFACI

VISION AUDIT

12E CONFÉRENCE INTERNATIONALE UFAI

500+ PARTICIPANTS

10 PLÉNIÈRES

14 RENDEZ-VOUS PARTENAIRES

16 ATELIERS

50+ INTERVENANTS

Rendez-vous les 14 et 15 novembre
à la Maison de la Chimie à Paris

www.ifaci-ufai-2016.com

ifaci
institut français de l'audit et du contrôle internes

UNION FRANCOPHONE UFAI DE L'AUDIT INTERNE