

Trois lignes de maîtrise

Juin 2019

Table des matières

- 02** *Synthèse*
- 03** *Lettre du groupe de travail*
- 04** *A. Contexte*
- 06** *B. Gouvernance : la clé de la réussite de l'organisation*
- 07** *C. Contribuer à la réussite organisationnelle et à la création de valeur*
- 11** *D. Flexibilité, maturité, structuration et « assouplissement des lignes »*

Synthèse

Le modèle des trois lignes de maîtrise est un élément important de la gestion des risques et du contrôle au sein de l'organisation, qui suscite à la fois la critique et l'admiration. A l'heure où la confiance dans les organisations est mise à mal, et où changements et bouleversements se produisent en quasi-continu, l'IIA s'est lancé dans une révision étendue du modèle afin de déterminer sa valeur et son utilité à l'avenir. Ce document de présentation s'inscrit dans ce processus de révision et a été conçu pour recueillir les avis d'un large éventail de parties prenantes à travers le monde.

Le modèle actuel a l'avantage d'être simple, aussi facile à expliquer qu'à comprendre. Il décrit les rôles respectifs du conseil d'administration/organe de gouvernance, de la direction générale et du management opérationnel, des fonctions de gestion des risques et de conformité, ainsi que de l'audit interne. Il permet aux organisations d'éviter les confusions, les lacunes et les doubles-emplois lorsqu'elles attribuent des responsabilités en matière de gestion des risques et de contrôle. Il souligne également l'influence de l'audit externe et des régulateurs.

Bien que le modèle ait été largement adopté par des organisations et des gouvernements à travers le monde, il lui est reproché d'être trop limitatif et restrictif. Il se concentre exclusivement sur les actions défensives à défaut d'adopter une approche plus proactive pour identifier et analyser les opportunités et les menaces, mais aussi s'y préparer. Il suppose des structures rigides et a tendance à créer des silos opérationnels, qui peuvent être moins efficaces et moins performants. En résumé, il ne tient pas compte de la réalité actuelle des organisations modernes.

Dans ce document, nous présentons une analyse du modèle des trois lignes de maîtrise et faisons des propositions pour le renforcer et l'améliorer. L'enjeu principal étant d'élargir la portée du modèle au-delà de la simple protection de la valeur pour englober la création de valeur. Les structures et les processus qui existent pour protéger l'organisation contre les risques sont tout aussi indispensables à une gouvernance efficace de l'organisation qu'à sa réussite. Les besoins et les intérêts des parties prenantes déterminent le but d'une organisation. Les mécanismes de gouvernance permettent de s'assurer que l'organisation et les parties prenantes sont sur la même longueur d'onde.

Dans ce contexte, chacun des principaux facteurs contribuant à la réussite de l'organisation et à la création de valeur (organe de gouvernance, management, gestion des risques, qualité, contrôle et conformité, et audit interne) est décrit dans ce document. Bien que notre perspective soit essentiellement interne, nous examinons également les rôles des auditeurs externes, des régulateurs et d'autres parties prenantes.

Le modèle de base offre une grande marge de flexibilité et de choix. Les organes de gouvernance de chaque organisation doivent décider de l'attribution, de la séparation et du regroupement des rôles, en tenant pleinement compte des souhaits et des directives des parties prenantes ainsi que des attentes réglementaires et des exigences légales. La nécessité d'une coordination étroite entre ces contributeurs afin d'éviter les silos est également mise en évidence.

La liberté d'attribution des rôles et la collaboration étroite entre ces derniers peuvent conduire à ce qu'on appelle « l'assouplissement des lignes ». Toutefois, le modèle actuel des trois lignes de maîtrise n'est pas en mesure d'expliquer ce phénomène ni de fournir des lignes directrices. Une attention particulière est nécessaire pour éviter que des fonctions incompatibles ne soient regroupées, a fortiori lorsque l'audit interne, dont l'indépendance est cruciale, exerce des responsabilités qui dépassent la fourniture d'une assurance objective et crédible sur l'efficacité et la pertinence des dispositifs de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle. Auquel cas, certaines précautions peuvent être prises pour lui permettre de mener à bien sa mission.

Le modèle des trois lignes de maîtrise a fait ses preuves à maintes reprises au cours des vingt dernières années. Les modifications proposées visent à moderniser et à renforcer cet outil de gouvernance fiable afin d'en accroître l'utilité et la valeur.

Ce document présente les réflexions et l'analyse d'un groupe de travail constitué par l'IIA et présidé par Jenitha John.

Lettre du groupe de travail

« Le modèle des trois lignes de maîtrise est devenu un outil de référence dans de nombreux secteurs d'activité pour traiter des questions de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle. Depuis plus de

vingt ans, les organisations utilisent ce modèle pour les guider sur la voie de la réussite et de la création de valeur durable dans un environnement opérationnel en constante évolution.

Compte tenu de l'évolution des attentes des parties prenantes et de la complexité croissante des organisations, l'IIA, en collaboration avec des spécialistes de la gouvernance et de la gestion des risques du monde entier, a lancé une révision du modèle des trois lignes de maîtrise afin d'évaluer ses forces, son application et son efficacité et d'assurer sa pertinence dans le contexte actuel.

Le groupe de travail a pour objectif de créer un modèle adaptable, suffisamment flexible pour s'appliquer à une grande majorité d'organisations ainsi qu'aux environnements en mutation rapide dans lesquels elles opèrent. Pour l'atteindre, des processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle dynamiques, de même qu'une coordination, une collaboration et une harmonisation au sein du modèle sont nécessaires et extrêmement importants.

Le but de cette révision est de permettre aux responsables de la gouvernance de s'inspirer du modèle des trois lignes de maîtrise pour les aider à déployer la structure et les ressources les plus appropriées au sein de leur organisation en vue de préserver et d'accroître la valeur.

Au terme de délibérations instructives et de grands débats, le groupe de travail vous présente les trois lignes de maîtrise telles qu'elles sont vécues aujourd'hui, ainsi que des idées et un raisonnement pour mettre en œuvre le modèle avec efficacité.

Nous souhaitons exploiter la sagesse collective des membres et des parties prenantes de l'IIA dans le monde entier et sollicitons vos retours pour façonner la position de l'IIA sur ce sujet crucial. Votre participation est grandement appréciée. »

Jenitha John, présidente du groupe de travail, vice-présidente du conseil d'administration de l'IIA Global et responsable de l'audit interne chez FirstRand Ltd.

Les membres du groupe de travail sont :

Mark Carawan, responsable conformité, Citigroup

Greg Grocholski, Responsable de l'audit interne, SABIC

Trygve Sørli, prestataire de services indépendant, Trygve Sørli Services EPF

Shannon Urban, Directrice générale, EY

Beili Wong, Vice-présidente, audit et risques, responsable de l'audit interne, Régie des alcools de l'Ontario

Charlie Wright, Responsable du management des risques, Jack Henry and Associates

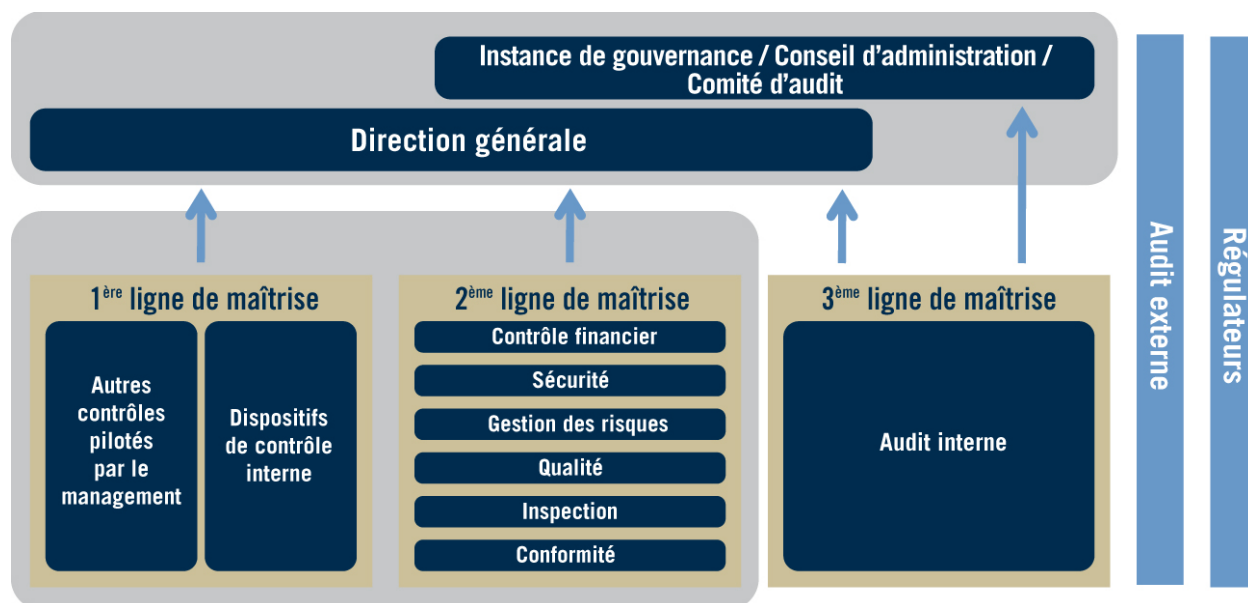
Les opinions exprimées dans ce document sont celles des membres du groupe de travail et ne reflètent pas nécessairement celles des organisations qui les emploient.

A. Contexte

A. 1 Arguments en faveur de la mise à jour des trois lignes de maîtrise

Le modèle des trois lignes de maîtrise est apparu pour la première fois il y a plus de vingt ans et est désormais largement reconnu, notamment dans le secteur des services financiers où il a été créé. L'IIA l'a officiellement adopté dans une prise de position de 2013 intitulée « Les trois lignes de maîtrise pour une gestion des risques et un contrôle efficaces », et l'a depuis présenté comme un outil précieux pour les responsables de la gouvernance. Sa façon d'expliquer simplement et sans détours les divers rôles et activités qui composent la gestion des risques et le contrôle représente son principal attrait (même s'il omet de considérer la gouvernance de manière plus large). Par ailleurs, il apporte une valeur en permettant aux organisations d'éviter les confusions, les doubles-emplois et les lacunes lors de l'attribution des responsabilités à ces fonctions.

Le modèle des trois lignes de maîtrise



Source : Prise de position de l'IIA « Les trois lignes de maîtrise pour une gestion des risques et un contrôle efficaces » publiée en 2013, schéma adapté à partir des lignes directrices ECIIA/FERMA sur la 8e directive de l'UE relative au droit des sociétés, article 41.

Depuis l'introduction du modèle, beaucoup de choses ont changé, notamment la nature des organisations et les environnements dans lesquels elles évoluent, le rôle et le positionnement de chacune des trois « lignes » et la contribution de l'audit interne à la réussite organisationnelle. La confiance dans les organisations s'est érodée ces dernières années en raison d'une succession de scandales et de crises. Si les lacunes du modèle peuvent être comblées, les trois lignes de maîtrise peuvent permettre aux organisations de rétablir cette confiance et d'atteindre leurs objectifs de manière à servir au mieux les besoins et les intérêts de leurs parties prenantes.

A. 2 Évaluation du modèle des trois lignes

Au fil des ans, le modèle a suscité des critiques qui ont mis en exergue ses limites face à la complexité des organisations modernes. Il est également reproché au schéma conçu pour l'illustrer d'accentuer ces faiblesses. Un certain nombre de variantes du modèle ont été proposées, mais aucune n'a été adoptée de façon significative.

Plutôt que de faire l'objet d'une refonte complète, le modèle actuel présente des forces qui peuvent être cultivées et améliorées pour mieux répondre aux besoins des organisations.

Atouts du modèle des trois lignes de maîtrise	Opportunités de développement
Il est simple, facile à comprendre et facile à expliquer.	Maintenir ces qualités.
Il met l'accent sur l'importance d'une gestion des risques et d'un contrôle efficaces.	Contextualiser la gestion des risques et le contrôle dans le cadre de la gouvernance, en soutenant la réussite organisationnelle et la création de valeur.
Il soutient les efforts d'une organisation pour gérer les opportunités et les menaces.	Encourager une approche à la fois proactive et réactive axée sur l'atteinte des objectifs d'une organisation.
Il permet d'organiser les activités et les ressources liées à la gestion des risques et au contrôle de manière claire et efficace.	Souligner l'importance d'une coordination et d'une collaboration en phase avec les priorités stratégiques et les besoins opérationnels.
Il décrit les rôles joués par chacune des fonctions clés et par les parties prenantes externes concernées en matière de gestion des risques et de contrôle.	Clarifier davantage les rôles et les responsabilités des différentes fonctions et leur contribution commune à la gouvernance, à la réussite organisationnelle et à la création de valeur.
Il décrit un moyen de structurer les principales fonctions.	Mettre en évidence les opportunités pour une adoption plus souple et plus agile du modèle.
Il a été largement adopté, en particulier par les organisations et les régulateurs du secteur financier.	Tenir compte des différences organisationnelles, en particulier la taille, le secteur et la maturité. Démontrer la pertinence et permettre une adoption rapide par toute organisation.
Il reconnaît le rôle des auditeurs externes et des régulateurs dans la gestion des risques et le contrôle.	Prendre en compte d'autres parties prenantes externes et leur contribution à la gouvernance, à la réussite organisationnelle ainsi qu'à la création de valeur sans trop compliquer le modèle.
Il permet d'expliquer facilement le rôle de l'audit interne en tant que « troisième ligne de maîtrise ».	Compléter cette description afin d'englober le rôle de l'audit interne en tant que partenaire stratégique et conseiller de confiance.
Il fournit un cadre utile pour les discussions relatives à l'indépendance, l'objectivité et l'assurance.	Rendre compte et expliquer « l'assouplissement des lignes »; et décrire les précautions appropriées.
Il est illustré par un schéma simple et bien connu.	Faire évoluer le schéma afin de refléter l'évolution et l'amélioration du modèle.

B. Gouvernance : la clé du succès de l'organisation

B. 1 Pourquoi les organisations existent-elles ?

Les organisations sont créées pour répondre à un but et produire des résultats souhaitables définis par les besoins et les intérêts particuliers des parties prenantes, et pour créer de la valeur en transformant divers intrants et extrants^{1, 2}. Les parties prenantes confient leur autorité et leurs actifs à un organe de gouvernance qui prend en charge l'organisation en leur nom. Elles s'intéressent non seulement aux produits et aux résultats, mais également à la manière dont ils sont atteints³. Les parties prenantes attendent surtout de l'organisation qu'elle atteigne ses objectifs de manière efficace, efficiente, durable et éthique, grâce à des décisions, des actions, des comportements et résultats appropriés.

Les organisations ne fonctionnent pas en vase clos, mais sont influencées et façonnées par des facteurs économiques, sociaux, politiques, environnementaux, technologiques et physiques, etc.. Ces facteurs, qui incluent notamment l'incertitude, le changement, la complexité, la subjectivité, les préjugés, l'intérêt personnel, la concurrence pour des ressources limitées et les limitations en termes de capacité et d'aptitudes, représentent souvent autant de sources d'opportunités que de menaces. Les organisations adoptent des mesures appropriées et spécifiques pour gérer ces facteurs afin de maintenir leurs décisions, leurs actions, leurs comportements et leurs résultats en phase avec les besoins et les intérêts des parties prenantes, et ainsi optimiser leur performance globale.

B.2 Comment la gouvernance favorise-t-elle la réussite organisationnelle et la création de valeur ?

Voici des exemples de mesures conçues pour gérer les opportunités et les menaces :

Engagement des parties prenantes	Administration des ressources	Culture éthique
Leadership éthique	Leadership efficace	Orientation
Établissement des priorités	Délégation des ressources	Définition des objectifs
Séparation des responsabilités	Spécialisation	Division du travail
Processus de gestion de l'incertitude	Processus de gestion du changement	Indicateurs de performance
Suivi et reporting	Critique constructive par des experts	Création et tests de nouvelles politiques
Évaluation indépendante	Assurance indépendante	Conseils indépendants

De telles mesures contribuent à une gouvernance efficace et *soutiennent la réussite organisationnelle et la création de valeur*⁴. Elles servent non seulement à promouvoir des *résultats* conformes aux intérêts des parties prenantes, mais également à garantir que *les décisions, les actions et les comportements* restent en phase avec ces derniers.

¹ Dans ce document, le terme « organisation » désigne toute entité officiellement constituée, indépendamment de la taille, du secteur, de la propriété et de la forme de contrôle, de la plus petite entreprise familiale au plus grand conglomérat multinational, ainsi que les ministères et les organismes d'administration locale, municipale et centrale.

² Le terme « partie prenante » est employé tout au long du document pour désigner toute partie ayant un intérêt ou une participation dans les activités d'une organisation.

³ Le terme « organe de gouvernance » est employé dans ce document pour désigner la personne ou le groupe de personnes en charge de la gouvernance et assumant la responsabilité ultime de tous les aspects de l'organisation, quelle que soit la façon dont celle-ci est constituée, notamment les conseils d'administration, et organes similaires (simples ou multi-parties). Il est également employé pour faire référence à tous les comités de l'organe de gouvernance tels que le comité d'audit.

⁴ Le terme « gouvernance », employé tout au long du document, respecte la définition donnée par le glossaire du Cadre de référence international des pratiques professionnelles[®] (CRIPP[®]) de l'IIA, à savoir : « le dispositif comprenant les processus et

Même avec des mesures de gouvernance adéquates en place, il est impossible de prédire les événements futurs avec exactitude ni de garantir le succès. L'objectif est plutôt d'optimiser l'efficacité et la redevabilité de la prise de décisions et des actions, d'encourager un comportement éthique et de gérer l'incertitude, afin de réduire les écarts de performance globale et de fonctionner dans une fourchette acceptable de résultats.

Les mesures de gouvernance énumérées ci-dessus peuvent être facilement regroupées en quatre catégories de rôles et activités complémentaires et imbriquées :

- Leadership et supervision.
- Mise en œuvre de la stratégie.
- Support, appui et contrôle.
- Assurance et conseil objectifs.

L'attribution des responsabilités pour ces rôles et activités au sein d'une organisation est l'une des missions de l'organe de gouvernance dans le cadre de l'établissement de processus et de structures de gouvernance, conformément aux exigences réglementaires et législatives. Les organisations varient considérablement et changent au fil du temps, mais il existe des éléments structurels communs qui, dans l'ensemble, s'alignent sur ces groupes de rôles et d'activités de gouvernance :

- La responsabilité du leadership et de la supervision est confiée à un organe de gouvernance.
- L'organe de gouvernance délègue la responsabilité de l'exécution de la stratégie au management.
- Au sein du domaine de responsabilité du management, des fonctions distinctes sont établies pour fournir un support, appui et un contrôle, notamment en matière de gestion des risques, de la qualité, des contrôles et de la conformité.
- L'audit interne indépendant fournit également une assurance objective, un éclairage et souvent, des conseils.

Dans ce cadre général, il est probable que des personnes, des équipes et des fonctions assument des responsabilités couvrant au moins deux des groupes de rôles et activités de gouvernance. Ce point est abordé à la section D.2, « Assouplissement des lignes ».

C. Contribuer à la réussite organisationnelle et à la création de valeur

C. 1 S'appuyer sur le modèle

Les éléments structurels communs décrits plus en amont se rapprochent fortement des composantes connues du modèle des trois lignes de maîtrise, mais peuvent induire des doublons et un « assouplissement des lignes ». La relation qui existe entre toutes ces composantes est beaucoup plus étroite que ne le suggère le schéma de la page 3.

C. 1. 1 Organe de gouvernance

Les parties prenantes confient à l'organe de gouvernance la responsabilité globale de la gestion de l'organisation, de sa culture, de ses actifs, de ses activités, de sa performance, de ses relations avec d'autres organisations et individus, de son impact environnemental, de son reporting, etc. Par la suite, leur contribution directe aux décisions stratégiques et opérationnelles est généralement limitée. Cette séparation entre propriété et gouvernance nécessite

les structures mis en place par le Conseil afin d'informer, de diriger, de gérer et de piloter les activités de l'organisation en vue de réaliser ses objectifs. »

des mesures garantissant que l'organe de gouvernance dirige l'organisation conformément aux besoins et aux intérêts de ses parties prenantes, dans le respect des lois et réglementations en vigueur mais aussi des attentes sociales et culturelles. Cela implique de faire preuve d'intégrité, de transparence et de redevabilité avec implication régulière des parties prenantes, tout en garantissant un examen et un reporting indépendants.

Les principaux rôles de l'organe de gouvernance sont donc les suivants :

- *Établir et maintenir une culture éthique, en montrant l'exemple et promouvant « l'exemplarité au plus haut niveau ».*
- *Consulter les parties prenantes pour s'assurer que les décisions, actions, comportements et résultats coïncident avec leurs intérêts d'une manière efficace, efficace, durable et éthique.*
- *Assurer un leadership éthique et stratégique pour l'organisation et définir l'orientation stratégique.*
- *Établir des processus, des responsabilités et des structures à caractère global.*
- *Créer des comités au sein de l'organe de gouvernance, si besoin.*
- *Fixer des objectifs de performance globale et déterminer les écarts acceptables et le degré de tolérance.*
- *Déléguer des ressources et des pouvoirs au management et à l'audit interne.*
- *Approuver les politiques conçues par les fonctions de gestion des risques, qualité, contrôle et conformité.*
- *Assurer le suivi de la performance.*
- *Examiner les rapports et l'assurance fournis par toutes les fonctions.*
- *Rendre compte des décisions, des actions, des comportements et des résultats aux parties prenantes et aux autorités compétentes.*

C. 1. 2 Management

L'organe de gouvernance délègue la responsabilité de l'exécution de la stratégie au management et lui alloue les ressources appropriées. La séparation entre gouvernance et exécution de la stratégie peut être floue selon le type de modèle de gouvernance et le degré de participation du management à la gouvernance, et vice versa.

Le management collabore avec diverses fonctions support qui sont considérées comme faisant partie de ce dernier, même lorsque celles-ci peuvent être externalisées. Par exemple, les fonctions finance et comptabilité, ressources humaines ou encore SI apportent leur soutien au management en fournissant des services supplémentaires.

Les fonctions gestion des risques, qualité, contrôle et conformité, de même que l'audit interne, fournissent de l'assistance au management. Toutefois, ce dernier endosse les risques et est responsable de la conception et de la mise en œuvre des contrôles mais aussi de la gestion de l'incertitude liée à l'exécution de la stratégie, dans la limite des écarts de performance convenus. Aussi, même si cela ne peut être garanti avec une précision infaillible, le management doit prendre les mesures nécessaires pour avoir les meilleures chances de succès.

Les principales responsabilités du management sont les suivantes :

- *Atteindre les objectifs de l'organisation.*
- *Prendre des décisions et des mesures, maintenir un comportement personnel et produire des résultats en phase avec les besoins et les intérêts des parties prenantes, de manière efficace, efficace, éthique et durable, dans la limite des écarts et des tolérances approuvés par l'organe de gouvernance.*
- *Évaluer les facteurs internes et externes qui peuvent avoir un impact (positif ou négatif) sur les décisions, les actions, les comportements et les résultats.*
- *Établir et utiliser des mécanismes d'équilibre des pouvoirs conçus pour maintenir la performance dans la limite des écarts et tolérances acceptables.*
- *Maintenir à jour les mécanismes d'équilibre des pouvoirs dans le contexte de l'actuel ou du potentiel futur environnement opérationnel, les corriger s'ils s'avèrent inefficaces ou défectueux, ou les assouplir, voire les éliminer, s'ils ne sont plus nécessaires.*

- *Prendre des mesures correctives lorsque les décisions, les actions, les comportements et les résultats ne répondent pas aux attentes.*
- *Contribuer à la conception et au développement de politiques en collaboration avec les fonctions de gestion des risques, qualité, contrôle et conformité, puis mettre en œuvre ces politiques et en assumer la responsabilité.*
- *Communiquer les directives reçues de l'organe de gouvernance à l'ensemble de l'organisation.*
- *Définir des tactiques et des indicateurs de performance.*
- *Suivre et analyser l'activité.*
- *Rendre compte des résultats et des prévisions à l'organe de gouvernance et fournir une assurance.*

C. 1. 3 Fonctions de gestion des risques, qualité, contrôle et conformité

Au sein de la fonction plus large de direction, les fonctions de gestion des risques, qualité, contrôle et conformité assurent une surveillance tactique, fournissent des lignes directrices, un support, une critique constructive et effectuent des contrôles en collaboration avec les managers et sont spécialisées sur des connaissances et des compétences spécifiques. Elles développent et mettent à l'essai des politiques approuvées par l'organe de gouvernance et conçues pour maintenir la performance dans la limite des écarts et tolérances acceptables définis par ce dernier. L'élaboration, le suivi et l'amélioration continue des politiques peuvent susciter la participation du management ainsi que de l'audit interne. Les écarts et les tolérances en matière de performance sont impossibles à éviter et sont généralement reconnus comme étant potentiellement intéressants lorsqu'ils sont compris et gérés avec soin et en temps opportun. Dans certains cas, ce sont les fonctions de gestion des risques, de qualité, de contrôle ou de conformité qui approuvent certaines actions, agissant ainsi comme un dispositif de contrôle.

Soutenir les politiques du management, définir les rôles et responsabilités et fixer des objectifs de mise en œuvre font partie des missions de ces fonctions. Elles peuvent aussi avoir des tâches spécifiques, à savoir :

- *Analyser les problèmes connus et identifier les questions émergentes qui peuvent avoir un impact sur les décisions, les actions, les comportements et les résultats.*
- *Identifier les changements d'acceptation implicite par l'organisation des écarts et tolérances en matière de performance.*
- *Aider le management à élaborer des référentiels, des processus et des contrôles en matière de gestion des risques afin d'aligner la performance sur les objectifs stratégiques et de déterminer quand les contrôles ne sont plus nécessaires et peuvent être assouplis ou totalement supprimés.*
- *Émettre des lignes directrices et dispenser des formations sur les processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle.*
- *Faciliter et surveiller la mise en œuvre de pratiques efficaces de gestion des risques par le management.*
- *Alerter le management à propos des enjeux émergents et de l'évolution des exigences réglementaires.*
- *Surveiller l'adéquation et l'efficacité du contrôle interne, notamment en ce qui concerne l'exhaustivité et l'exactitude du reporting, la conformité à la législation et à la réglementation et la correction des défaillances en temps opportun.*

C. 1. 4 Audit interne indépendant

La mission de l'audit interne est d'accroître et 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 contribue directement à ce que l'organisation atteigne ses objectifs (c.-à-d. la création de valeur)⁵.

⁵ Le Cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne de l'IIA (CRIPP®)

Bien qu'il fasse partie intégrante de l'organisation, l'audit interne peut offrir une assurance objective crédible sur l'adéquation et l'efficacité des contrôles, des processus et des structures conçus pour favoriser la bonne gouvernance. L'organe de gouvernance a besoin d'une assurance objective pour pouvoir exercer efficacement son rôle de surveillance. L'objectivité de l'audit interne découle non seulement de son indépendance structurelle mais aussi de l'état d'esprit objectif dont il fait preuve, du respect d'un processus rigoureux et systématique et de la conformité aux normes professionnelles. Le rôle de l'audit interne ne dispense pas le management de son obligation de suivre la performance et de rendre compte à l'organe de gouvernance, mais il constitue un complément essentiel. Certaines structures de support et lignes de reporting sont nécessaires pour garantir l'accès de l'audit interne à l'ensemble des ressources, des collaborateurs et des dossiers dont il a besoin pour mener à bien ses travaux, de même qu'un rattachement direct avec l'organe de gouvernance pour garantir son indépendance.

Le plan de travail de l'audit interne doit être clairement aligné sur les priorités stratégiques et les besoins opérationnels de l'organisation. Il doit fournir un point de vue fondé, crédible et objectif sur l'adéquation et l'efficacité de la gouvernance et de tous les mécanismes d'équilibre des pouvoirs qu'elle comporte, et identifier les opportunités et les menaces qui peuvent survenir.

Les responsabilités de l'audit interne peuvent comprendre :

- *Fournir une assurance, des opinions, des points de vue et des conseils sur l'adéquation et l'efficacité de la gouvernance, de la gestion des risques et du contrôle interne.*
- *Réaliser des missions d'audit interne et des examens fondés sur les risques, en phase avec les priorités stratégiques et les besoins opérationnels.*
- *Fournir une assurance, des opinions, des idées et des conseils sur l'efficacité et l'efficacités des opérations, y compris la sauvegarde des actifs, ainsi que sur la fiabilité et l'intégrité des processus de reporting.*
- *Fournir une assurance et des opinions sur les fonctions de conformité de l'organisation et son respect des lois, réglementations, politiques, procédures et contrats.*
- *Évaluer l'influence de la culture et du comportement de l'organisation.*
- *Contribuer à l'élaboration des politiques.*
- *Consulter l'organe de gouvernance et le management au sujet des opportunités et des menaces émergentes.*
- *Rendre compte à l'organe de gouvernance et au management.*

C. 1. 5 Contribution à la réussite organisationnelle : autres organes

Outre les éléments structurels internes, les organisations font appel à des organes externes (auditeurs externes, institutions supérieures de contrôle (ISC), régulateurs, entre autres) pour soutenir la création de valeur. Les parties prenantes en tirent des avantages importants, tels qu'une plus grande confiance dans l'exactitude des rapports financiers et la tranquillité quant à l'obligation des dirigeants de l'organisation de rendre des comptes. Il est important de reconnaître que ces organes externes jouent un rôle dans la gouvernance, la gestion des risques et le contrôle et contribuent aux décisions, actions, comportements et résultats efficaces qui permettent à une organisation de se rapprocher de ses objectifs tout en restant en phase avec les intérêts et les besoins de ses parties prenantes.

Auditeurs externes/ISC

Les auditeurs externes fournissent aux parties prenantes un niveau supplémentaire d'assurance indépendante sur l'exactitude des rapports financiers d'une organisation et sur les systèmes qui sous-tendent ces derniers. Les institutions supérieures de contrôle (ISC) assument ce rôle dans le secteur public et réalisent également des audits de performance et de conformité. De plus, elles peuvent avoir d'autres mandats en matière d'inspection et de compétence. L'organe de gouvernance est en charge de superviser les travaux de l'audit externe ou des ISC et reçoit les rapports. Il est important de veiller à ce que la planification de l'audit externe et des ISC coïncide avec celle de l'audit interne afin de permettre un partage et une intégration mutuellement bénéfique. Le fait que les organisations aient tendance à adopter un reporting externe plus large, couvrant à la fois les actifs financiers et extra-financiers,

permet aux parties prenantes d'en tirer une plus grande valeur mais aussi de faire émerger de nouveaux besoins en matière d'assurance, aussi bien de la part des auditeurs internes que des auditeurs externes.

Régulateurs

Les régulateurs appliquent et surveillent les règles conçues pour accroître la transparence et la redevabilité dans un certain nombre de domaines, notamment le reporting financier, l'environnement, la santé et la sécurité, le respect de la vie privée, le travail etc... Une attention particulière est accordée aux grandes institutions financières en raison de leur importance pour l'ensemble de l'économie. En général, la réglementation définit les attentes que les organisations doivent satisfaire et s'assure qu'elles sont bien respectées au moyen d'un processus d'inspection, d'examen, de reporting et de sanctions. Dans de nombreux pays, les régulateurs du secteur financier ont largement adopté les trois lignes de maîtrise comme modèle de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle efficaces parce qu'elles offrent un modèle clair et assez simple pour organiser et gérer ces activités et ressources.

Redevabilité, inspection, surveillance, suivi et évaluation

Dans certains domaines du secteur public, tels que les institutions financières multilatérales (comme les banques de développement), et plus particulièrement en l'absence d'un régulateur, il peut exister d'autres rôles se référant à la redevabilité, l'inspection, la surveillance, le suivi ou encore l'évaluation. Ceux-ci peuvent être inclus dans le mandat des fonctions gestion des risques et conformité ou de l'audit interne, ou encore être affectées à des fonctions distinctes généralement rattachées à l'organe de gouvernance, directement ou par l'intermédiaire d'un comité. Leurs rapports peuvent également être partagés avec le public. Ces activités sont généralement axées sur les politiques ainsi que sur les impacts externes (en particulier environnementaux et sociaux) d'initiatives de grande envergure. La volonté d'une plus grande indépendance ainsi que le caractère spécifique du suivi et de l'évaluation conduisent à la création de fonctions séparées ou à l'externalisation de l'activité.

C. 2 Une approche coordonnée

Pour garantir la bonne application des principes qui sous-tendent le modèle, un haut degré de coordination entre les différentes composantes est essentiel afin d'éviter les pensées et activités cloisonnées, en décalage avec les priorités stratégiques et des besoins opérationnels de l'organisation. Une approche coordonnée permet de réaliser des gains d'efficacité et d'efficacité menant à une planification, une exécution, un suivi et un reporting plus opportuns et plus cohérents ; d'avoir un aperçu plus clair de la pertinence et de l'efficacité de la gouvernance ; d'éviter la lassitude envers le reporting et les devoirs d'assurance ; d'améliorer la gouvernance dans son ensemble.

Lors de la conception et de la mise en place de ses processus et structures de gouvernance, l'organe de gouvernance doit veiller à ce que les rôles et les responsabilités soient clairement compris par toutes les fonctions grâce à des interactions et des communications régulières. En effet, il est important de reconnaître la valeur d'un effort soutenu et coordonné. Sans cela, une tendance au non-conformisme pourrait exposer l'organisation à la confusion, aux lacunes, aux doublons et à un affaiblissement général de la réussite organisationnelle et de la création de valeur.

Une communication régulière est souvent la clé d'une coordination efficace. Une plus grande intégration peut également être favorisée en :

- s'assurant que les objectifs individuels, de l'équipe et du service sont alignés sur les priorités stratégiques et les besoins opérationnels de l'organisation ;
- garantissant une compréhension commune du but et des rôles de chaque partie de l'organisation ;
- créant un vocabulaire commun pour décrire les aspects de la gouvernance, de la gestion des risques et du contrôle ;
- utilisant des systèmes de notation ou de mesure communs à toutes les fonctions ;
- partageant les ressources, y compris les experts métier, entre les différentes fonctions ;
- tirant parti des données et de la technologie pour faciliter l'enregistrement, l'analyse et la communication des connaissances.

L'audit interne peut jouer un rôle important en dirigeant les efforts vers une approche plus intégrée. Cela implique une cartographie des prestations d'assurance afin de garantir que la couverture fournie par les différentes fonctions et d'autres organes, internes ou externes, est cohérente, adéquate, efficace, fiable et conforme dans toute l'organisation. Les efforts des différents acteurs de la confiance devraient être cumulés et coordonnés pour obtenir un effet maximal. En tant que principal prestataire d'assurance objective, l'audit interne peut être celui qui fournit la meilleure gestion de l'assurance globale au sein de l'organisation et qui garantit que l'organe de gouvernance, et l'organisation dans son ensemble, bénéficient du niveau d'assurance requis dans toutes les activités et capacités.

D. Flexibilité, maturité, structuration et « assouplissement des lignes »

D.1 Flexibilité

La nouvelle vision proposée dans ce document permet une approche plus souple et adaptable en matière d'application des principes qui sous-tendent le modèle, et renforce la pertinence de ce dernier pour un grand nombre d'organisations.

Les organisations plus petites, moins matures et moins réglementées bénéficient de certains avantages qui facilitent l'alignement des décisions, des actions, des comportements et des résultats sur les intérêts et les besoins de leurs parties prenantes. Les principales parties prenantes seront probablement moins nombreuses, il est donc plus facile de suivre et de comprendre leurs attentes et de les tenir informées de la performance. Il est probable que les parties prenantes prennent davantage part à la gouvernance, et que les membres de l'organe de gouvernance s'investissent dans les activités du management. Dans l'ensemble, l'organisation et son environnement opérationnel peuvent être moins complexes et plus faciles à superviser par l'organe de gouvernance de manière directe, réduisant ainsi la nécessité de se fier aux rapports des autres.

Par conséquent, une petite organisation peut très bien choisir d'adopter une forme du modèle entremêlant davantage les rôles et les activités de gouvernance. Il se peut également que la séparation stricte, au sein du management, soit moins évidente vis-à-vis des fonctions distinctes de gestion des risques, de qualité, de contrôle et de conformité, ces dernières pouvant être davantage intégrées dans les opérations ou incluses dans l'audit interne. En revanche, à mesure que les organisations grandissent, gagnent en complexité, obéissent à une réglementation plus stricte et cherchent à se différencier des autres organisations du même secteur, les possibilités d'exploiter pleinement la nouvelle approche plus large du modèle sont d'autant plus grandes. Alors que les ressources augmentent, les possibilités de spécialisation et de séparation des responsabilités augmentent également. Davantage de ressources spécialisées peuvent être affectées aux activités liées à la gestion des risques, à la qualité, au contrôle et à la conformité, ainsi qu'à l'audit interne.

Dans tous les cas, la forme particulière d'adoption du modèle devrait être régulièrement examinée par l'organe de gouvernance dans le cadre des exigences définies par les régulateurs et des attentes des parties prenantes. L'équilibre des priorités entre la protection de la valeur et la création de valeur, le degré de porosité au sein du panel de rôles et d'activités de la gouvernance et la répartition relative des ressources entre les fonctions devraient varier en fonction de l'évolution des besoins et des circonstances.

D.2 « Assouplissement des lignes »

L'une des critiques du modèle des trois lignes est qu'il ne permet ni n'explique un éventuel « assouplissement des lignes ». Sur le schéma inclus dans la prise de position de 2013, tous les éléments sont clairement distincts les uns des autres. Toutefois, dans bien des cas, cette séparation n'est pas toujours aussi nette, ce qui soulève la question de l'impact qu'un tel phénomène peut avoir sur l'efficacité de la gouvernance.

L'analyse présentée dans ce document offre de nombreuses possibilités de recoupement et de complémentarité des rôles et des activités, tout en reconnaissant que la capacité de l'audit interne à contribuer à d'autres rôles que

l'assurance, à condition que l'impact potentiel sur l'efficacité de la gouvernance soit clairement évalué. Des précautions doivent également être envisagées. En principe, l'organe de gouvernance peut attribuer la responsabilité des rôles et des activités qui composent la gouvernance à toute personne, équipe ou fonction de l'organisation ou à un prestataire de services externe. En regroupant des responsabilités proches, il est possible de réduire au minimum les doubles emplois, de réaliser des économies et des gains d'efficacité, de raccourcir les lignes de communication, de diminuer le nombre de rapports reçus par le management et l'organe de gouvernance et de déployer les ressources de manière optimale. En parallèle, il est important d'identifier la combinaison de responsabilités potentiellement conflictuelles qui pourraient nuire à l'efficacité globale de la gouvernance à long terme. L'organe de gouvernance doit prendre une décision éclairée en pesant les avantages et les inconvénients des différentes options structurelles.

Lorsqu'il concerne l'audit interne, cet « assouplissement » exige une attention particulière, étant donné l'importance de son indépendance structurelle pour pouvoir fournir une assurance objective crédible sur tous les aspects de l'organisation.⁶ La fonction d'audit interne peut fournir des services d'assurance mais également d'autres types de prestation en fonction des besoins de l'organisation. Les services de conseil, entre autres, peuvent consister à :

- valider les décisions du management ;
- faire des recommandations ;
- consulter sur les circonstances actuelles et les actions futures ;
- participer à des initiatives de changement ;
- organiser des formations sur des sujets liés aux risques ;
- animer des séances d'auto-évaluation des contrôles avec le management ;
- assumer de temps à autre des responsabilités managériales.

Lorsque l'audit interne fournit des services non liés à l'assurance, le responsable de l'audit interne devrait, en concertation avec l'organe de gouvernance, évaluer si sa capacité à apporter une assurance objective crédible peut s'en trouver compromise, et envisager des précautions appropriées, comme par exemple :

- Informer l'organe de gouvernance des missions sortant du domaine de l'assurance ou des responsabilités managériales ayant été confiées à l'audit interne, et communiquer l'impact que celles-ci peuvent avoir sur la capacité de la fonction à fournir une assurance objective crédible à l'échelle de l'organisation.
- Veiller à ce que les rôles non liés à l'assurance soient clairement définis et, dans la mesure du possible, limités dans le temps.
- S'abstenir d'assumer la responsabilité des décisions du management ainsi que des risques et contrôles associés.
- Mettre en œuvre des mesures, telles qu'un « délai de précaution » ou le recours à l'externalisation, lors de l'audit d'un domaine dans lequel l'audit interne a récemment exercé une fonction de conseil ou de management significative.

Dans certaines organisations, les responsabilités de l'audit interne sont mêlées à certains aspects relevant de la gestion des risques, de la qualité, du contrôle et de la conformité. C'est le cas, par exemple, lorsque le responsable de l'audit interne est chargé du management des risques de l'entreprise (ERM) ou encore lorsque le responsable du management des risques ou de la conformité lui est rattaché. Dans de telles circonstances, des précautions efficaces sont d'une importance cruciale. Le renforcement de la surveillance exercée par l'organe de gouvernance sur les activités du responsable de l'audit interne autres que l'assurance peut être l'une d'elles.

⁶ « Indépendance » et « Objectivité » sont des concepts liés mais distincts. Ils sont employés ici conformément au glossaire du CRIPP dans lequel l'indépendance est définie comme « la capacité de l'audit interne à exercer, sans biais, ses responsabilités » ; et obtenue lorsque le responsable de l'audit interne est rattaché à l'organe de gouvernance. « Objectivité » est définie comme « un état d'esprit non biaisé qui permet aux auditeurs internes d'accomplir leurs missions de telle sorte qu'ils soient confiants en la qualité de leur travaux menés sans compromis. L'objectivité nécessite que les auditeurs internes ne subordonnent pas leur jugement professionnel sur des questions d'audit à d'autres personnes. »

Références

IFAC, 2015, *From Bolt-On to Built-In: Managing Risk as an Integral Part of Managing an Organization*

The IIA, 2013, *Les trois lignes de maîtrise pour une gestion des risques et un contrôle efficaces.*

IIA-Pays-Bas, 2014, *Combining Internal Audit and Second Line of Defense Functions ?*

Fondation de la Recherche de l'IIA, 2015, *Assurance combinée : Une même terminologie, une même voix, une même vision*