

Numéro 8

PERSPECTIVES INTERNATIONALES

L'audit interne et l'audit externe

Des rôles distincts dans la gouvernance organisationnelle

L'audit interne et l'audit externe

Des rôles distincts dans la gouvernance organisationnelle

Synthèse

Les intérêts, les rôles, les responsabilités et les activités des auditeurs internes et des auditeurs externes sont complémentaires et parfois similaires. Dans certains cas, ils coïncident même. Par exemple, lorsque les auditeurs internes et externes réalisent tous deux une analyse efficace des transactions, lorsqu'ils prennent connaissance des systèmes de gouvernance, de management des risques et de contrôle de l'organisation ou enfin, quand ils élaborent et partagent des rapports.

Ce n'est pas une surprise, dans la mesure où chaque rôle est fondé sur une approche professionnelle et est exercé selon des normes appropriées. Les préoccupations professionnelles de l'auditeur externe portent sur les inexactitudes et erreurs qui peuvent affecter les comptes

des organisations (l'information financière). Les auditeurs internes, quant à eux, s'enquêtent d'une large variété de sujets tels que la gouvernance, le management des risques, les dispositifs de contrôle interne (l'information non-financière). Il faut garder à l'esprit que l'audit interne et l'audit externe ne sont ni en compétition, ni en conflit, mais qu'au contraire, ils se complètent. Tous deux sont essentiels à une bonne gouvernance et devraient se rencontrer et coopérer.

Toutefois, il faut noter qu'il existe des différences notoires et notamment, au niveau des périmètres d'intervention de chacun. Les différences, résumées ci-dessous, sont souvent peu reconnues, parfois même incomprises, et sont source de confusion pour les parties prenantes.

Différences clés entre l'audit interne et l'audit externe

	Audit interne	Audit externe
Objectif	Évaluer et améliorer les dispositifs de contrôle et la performance	Émettre une opinion sur la situation financière
Périmètre	Ensemble des activités de l'organisation	Données fiscales et financières
Compétences	Interdisciplinaire	Comptabilité, finances, fiscalité
Espace-temps, fréquence	Présent/avenir, périodique	Passé, périodique
Principaux destinataires	Conseil, direction générale	Investisseurs, public
Normes	<i>Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne de l'IIA</i>	Principes comptables généralement reconnus (GAAP) Normes comptables généralement reconnues (GAAS)
But	Protéger et augmenter la valeur de l'organisation	Représentation juste des états financiers
Nature de la relation contractuelle dans l'organisation	Salarié de l'organisation	Tiers sous contrat

Fonctions

Définir et distinguer

« Ensemble, l'auditeur interne et l'auditeur externe sont indispensables à la bonne gouvernance, avec l'auditeur interne qui se concentre sur l'ensemble de l'information non-financière ».

– John Bendermacher, IIA–Pays-Bas

Audit interne

L'IIA définit la fonction d'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. Elle 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 gouvernance, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité ».

- Les professionnels de l'audit interne peuvent avoir suivi différents cursus, aucune spécialisation spécifique n'est requise.
- Selon l'IIA, une mission d'audit interne est « un mandat, une tâche ou une activité de révision spécifique réalisés par l'audit interne : mission d'assurance, revue d'auto-évaluation, investigation de fraude ou mission de conseil... Une mission peut englober de multiples tâches ou activités menées pour atteindre un ensemble déterminé d'objectifs qui s'y rapportent ».
- Les auditeurs internes sont employés par l'organisation, mais sont indépendants des activités qu'ils auditent. Dans la mesure où l'indépendance est primordiale pour être efficace, l'auditeur interne rend idéalement compte directement au Conseil.
- Les auditeurs internes doivent respecter les *Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne* de l'IIA.

Audit externe

De leur côté, les auditeurs externes sont des comptables professionnels.

- Selon *the International Federation of Accountants* (IFAC), une mission d'audit est « une mission d'expression d'une assurance raisonnable dans laquelle un professionnel comptable exerçant en cabinet exprime une opinion sur le point de savoir si les états financiers sont préparés sur tous les points significatifs (ou donnent une image sincère et véritable, ou sont régulièrement présentés, sur tous les points significatifs), en conformité avec un référentiel de présentation de l'information financière applicable, telle qu'une mission conduite conformément aux normes internationales d'audit ISA. Il peut s'agir d'une mission de contrôle légal des comptes, c'est-à-dire un audit d'états financiers requis par la législation ou la réglementation ».
- À la différence des auditeurs internes, les auditeurs externes ne sont pas employés par l'organisation – il s'agit de prestataires externes et par conséquent, ils n'ont aucun intérêt direct dans l'organisation.
- De manière générale, les auditeurs externes sont guidés par *the International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) et par les normes internationales d'audit (ISA).

Rôles

Il existe une réelle différence

« Une fonction d'audit interne dotée de ressources suffisantes et indépendante jouit d'une position unique au sein des organisations pour donner une assurance objective sur les risques les plus importants ».

– Carolyn Saint, IIA-Amérique du Nord

Dans certaines juridictions, l'audit interne est rendu *obligatoire* par les codes de gouvernance d'entreprise ou par les réglementations. Il s'agit d'une reconnaissance de la valeur de l'audit interne pour une organisation. L'audit interne permet aux organisations d'optimiser les ressources financières, de protéger la réputation et d'ouvrir la voie de la réussite. Dans sa forme la plus simple, l'audit

Point d'attention

Norme 1100 : Indépendance et objectivité

L'audit interne doit être indépendant et les auditeurs internes doivent effectuer leurs travaux avec objectivité.

interne identifie les risques qui pourraient empêcher une organisation d'atteindre ses objectifs, alerte les dirigeants sur ces risques et recommande de manière proactive des améliorations visant à réduire les risques. Par exemple :

- Détecter les dépenses inutiles.
- Identifier les signaux d'alerte.
- Vérifier les données et les états financiers.
- Évaluer la conformité avec les règles et réglementations.
- Enquêter sur la fraude.
- Promouvoir l'éthique.
- Informer la direction générale et le Conseil.
- Identifier les risques et garantir l'efficacité des dispositifs de contrôle.

L'audit interne est l'allié de la direction générale et du Conseil et se concentre sur la prospérité globale de l'organisation. Cela implique de répondre aux besoins de l'organisation, de se focaliser sur les événements présents et futurs et de veiller à ce que les buts et objectifs soient atteints. La fonction première de l'auditeur externe, en tant que prestataire externe, est de fournir une opinion sur la représentation fidèle et sincère des comptes et des états financiers. Par ailleurs, ils se préoccupent de la prévention et la détection de la fraude. Ces activités constituent les bénéfices essentiels de l'audit externe.

Une organisation ne devrait jamais envisager de faire appel à un auditeur externe pour assumer la fonction d'audit interne. Cette idée est en effet très dangereuse.

Les cabinets d'audit externe n'analysent pas en profondeur les activités de gouvernance, de management des risques et de contrôle interne de l'organisation s'il n'y a pas de raison de le faire ; leur rôle et leur mission ne l'exigent pas. L'audit externe n'est actif qu'une fois par an (au terme de l'année), et n'est pas en mesure de donner immédiatement et encore

moins de manière préventive des conseils et un éclairage sur ce qui pourrait ajouter de la valeur à l'organisation. L'audit externe est totalement indépendant de l'organisation.

« Mon expérience m'a montré que les auditeurs internes expliquent pourquoi les choses doivent changer, et accompagnent ce changement par le mentorat et la formation des collaborateurs à tous les niveaux de l'organisation ».

– Karem Toufic Obeid, IIA–Émirats Arabes Unis

Point d'attention

Norme 2070 : Responsabilité de l'organisation en cas de recours à un prestataire externe pour ses activités d'audit interne

Lorsque l'audit interne est réalisé par un prestataire de service externe, ce dernier doit avertir l'organisation qu'elle reste responsable du maintien de l'efficacité de cette activité.

À l'inverse, l'audit interne est présent au sein de l'organisation de façon permanente. À la différence des auditeurs externes, l'audit interne est donc au service des besoins de l'organisation et se consacre aux dispositifs de contrôle *fondamentaux* pour l'atteinte des objectifs de l'organisation : processus de gouvernance, de management des risques et de contrôle interne et, de plus en plus, la culture et les comportements. Sa mission consiste à donner aux organisations une assurance et une vision de leurs pratiques professionnelles et, à augmenter leur valeur.

À cette fin, l'audit interne conseille la direction générale et le Conseil sur les processus de gouvernance, de management des risques et de contrôle. L'audit interne communique, au moins une fois par an, sur la question de l'efficacité des dispositifs de contrôle interne. Afin d'être efficace, l'audit interne suggère des améliorations au management. Salariés de l'organisation, les membres de la fonction d'audit interne ont un intérêt direct à renforcer les compétences de l'organisation dans les secteurs mentionnés.

« L'audit interne doit fournir au Conseil une vision de la nature et des rôles de tous les prestataires d'assurance, dont les auditeurs internes et externes et les fonctions de la deuxième ligne de maîtrise ».

– Hans Nieuwlands, IIA–Pays-Bas

Alors que les techniques d'audit interne et externe sont similaires, les résultats attendus varient grandement. De ce fait et par exemple, le manque de compréhension de l'importance des procédures sera abordé différemment par un auditeur interne et par un auditeur externe. Pour l'IIA, la mission de l'audit interne consiste à « *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* ». L'audit interne évalue si les pratiques opérationnelles de l'organisation lui permettent d'atteindre tous ses objectifs tout en identifiant et en gérant ses risques : qu'ils soient évidents ou non.

Identifier et gérer les risques

Le modèle des trois lignes de maîtrise

« Les comités d'audit ont besoin d'informations opérationnelles et même si le rôle de l'audit externe se situe à l'extérieur des trois lignes de maîtrise, il peut « avoir un œil sur l'ensemble du périmètre ». Cette contribution est vitale et complémentaire ».

– Nur Hayati Baharuddin, IIA-Malaisie

Tout ce qui est important doit être protégé. Les risques non reconnus auront tôt ou tard un impact négatif sur l'organisation. La prise de position de l'IIA « Les trois lignes de maîtrise pour une gestion des risques et un contrôle efficaces » évoque le fait que « les tâches afférentes à la gestion des risques et au contrôle [...] requièrent une coordination rigoureuse afin de s'assurer que les processus de gestion des risques et de contrôle fonctionnent comme

Le modèle des trois lignes de maîtrise

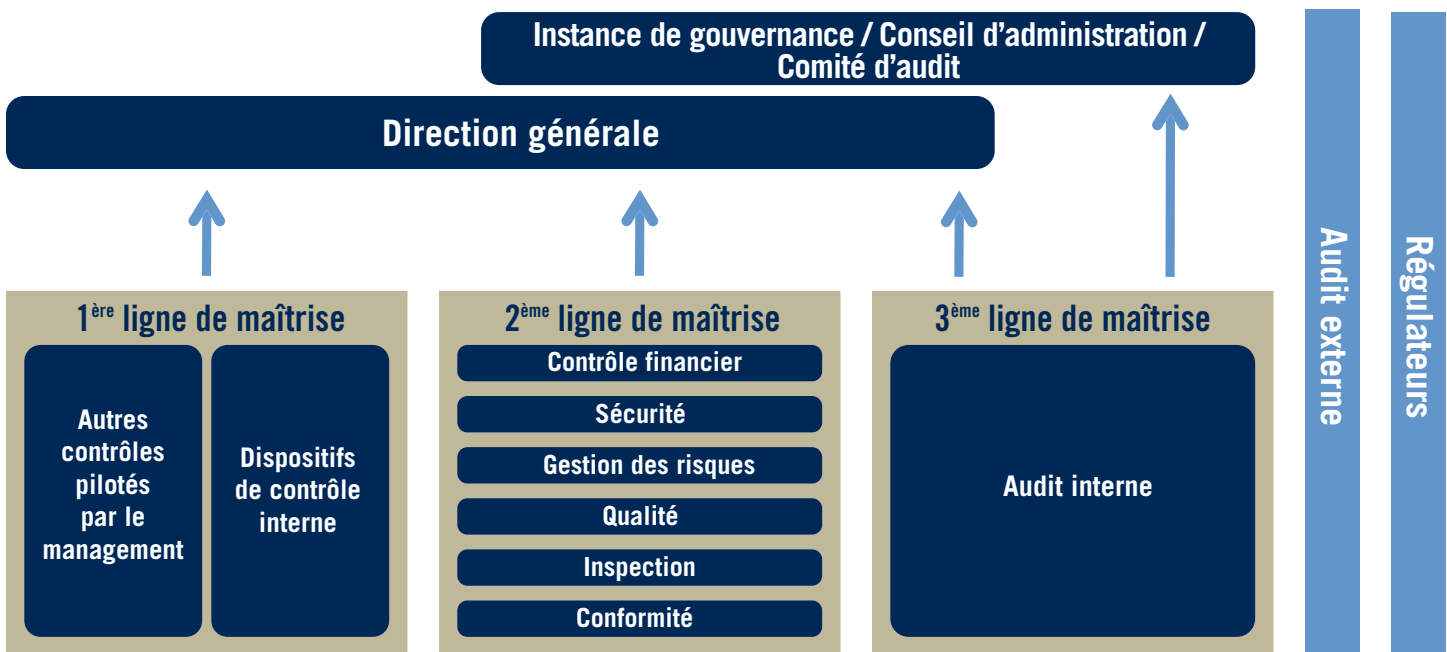


Schéma adapté à partir des lignes directrices ECIIA/FERMA sur la 8^e directive de l'UE relative au droit des sociétés, article 41.

prévu ». En outre, la prise de position donne des pistes pour clarifier les rôles et fonctions importants visant à développer ces initiatives de management des risques. Il est indiqué que « la mise en place d'un audit interne faisant preuve de professionnalisme devrait figurer parmi les règles de gouvernance de toute organisation. Ce point est important non seulement pour les organisations de grande dimension ou de taille moyenne, mais également pour les entités de taille plus modeste, qui peuvent être confrontées à des environnements aussi complexes sans disposer d'une structure organisationnelle aussi formalisée et robuste pour s'assurer de l'efficacité de leurs processus de gouvernance et de gestion des risques ».

Le modèle des trois lignes de maîtrise, illustré ci-dessus, estime que « l'absence d'approche cohérente et coordonnée peut conduire à une utilisation inefficace des ressources limitées affectées à la gestion des risques et au contrôle, et à une situation dans laquelle des risques significatifs ne sont pas identifiés ou sont mal gérés. [...] Leurs responsabilités doivent donc être clairement définies de telle sorte que chaque groupe puisse appréhender son périmètre de responsabilités et son positionnement dans le système global de gestion des risques et de contrôle de l'organisation ».

Le *management opérationnel*, la première ligne de maîtrise en management des risques, est responsable, au quotidien, du maintien des dispositifs de contrôle interne efficaces. Les contrôles sont conçus et exécutés sous la direction du management et mis en place par les équipes (ex : la comptabilité). Le *management des risques, la conformité et les autres fonctions* constituent la deuxième ligne de maîtrise qui soutient les politiques managériales et assiste les propriétaires des risques dans la définition du niveau cible d'exposition aux risques au sein de multiples fonctions de conformité (ex : sécurité, chaîne logistique, etc.).

La deuxième ligne de maîtrise est responsable de la communication d'informations adéquates en matière de risques dans l'ensemble de l'organisation. L'audit interne constitue la troisième ligne de maîtrise et contribue activement, et de façon continue, aux processus de gouvernance, de management des risques et de contrôle efficaces (ex : opérations, actifs, réglementations, contrats, etc.). L'audit interne fournit une assurance indépendante

et évalue l'efficacité des processus créés dans le cadre des deux premières lignes de maîtrise. Le rôle de l'audit externe se situe en marge du modèle, mais il est important pour l'assurance des processus de reporting financier.

Travailler ensemble

« L'audit interne s'associe à la direction générale et au Conseil et se concentre sur la santé globale de l'organisation ».

– Ana Cristina Zambrano, IIA-Colombie

Point d'attention

Norme de l'IIA 2050: Coordination et utilisation d'autres travaux

Afin d'assurer une couverture adéquate et d'éviter les doubles emplois, le responsable de l'audit interne devrait partager des informations, coordonner les activités, et envisager d'utiliser les travaux des autres prestataires internes et externes d'assurance et de conseil.

L'article de la revue *Internal Auditor* de janvier 2017 intitulé « *Mapping Assurance* » indique clairement que : « lorsqu'il s'agit de fournir une assurance, l'audit interne est le seul acteur concerné. Les Conseils et les dirigeants ont besoin d'informations sur l'assurance de l'efficacité des processus de gouvernance et ce, quelles que soient les sources internes et externes, y compris les auditeurs internes ».

L'identification des risques est une des tâches les plus importantes lors d'une mission d'audit. Dans son *Comptroller's Handbook*, le *U.S. Office of the Comptroller of the Currency (OCC)* suggère que, même si le rôle de l'audit externe se situe en marge du Modèle des trois lignes de maîtrise, les risques (par ex : opérationnels, de conformité, stratégiques et de réputation) pourraient tout aussi bien être identifiés par les auditeurs internes que par les auditeurs externes. La différence étant que les auditeurs externes ne prennent aucune mesure pour aider à éliminer le risque.

Très souvent, les auditeurs internes et externes reconnaissent la différence de rôles et de responsabilités, et collaborent déjà dans de nombreux cas. Ils souhaitent ainsi, non seulement couvrir tout le domaine de l'information financière et non-financière, mais aussi éviter les doubles emplois dans l'exécution des procédures d'audit tout en partageant les évaluations des risques, les rapports et d'autres informations, de manière formelle et informelle. La collaboration entre l'audit interne et l'audit externe augmente l'efficacité des efforts globaux d'audit et s'avère bénéfique au Conseil et au comité d'audit.

Comme énoncé plus tôt dans ce rapport, les intérêts et responsabilités de l'auditeur interne et de l'auditeur externe sont complémentaires. La recherche de cette complémentarité est une bonne pratique. Selon le guide de mise en œuvre de la Norme 2050, « le responsable de l'audit interne rencontre chacun des prestataires afin de recueillir suffisamment d'informations pour coordonner les activités d'assurance et de conseil de l'organisation ».

« *Allies in governance 2.0* », publié par l'IIA-Pays-Bas (2016) indique que « les rôles des auditeurs externes et internes vont de pair. À cet égard, un positionnement clair, une collaboration optimale et un partage des connaissances sont essentiels ».

Conclusion

Audit interne : systématique et au service de l'organisation

« L'audit interne rend compte de la prospérité et de la robustesse de l'organisation et s'avère indispensable à l'efficacité des processus de gouvernance, de management des risques et de contrôle ».

– Lesedi Lesetedi, Fédération africaine IIA

management des risques et de contrôle interne. En tant que salariés de l'organisation, et tout en étant indépendants, les auditeurs internes ont un intérêt direct dans la réussite de l'organisation. Leur préoccupation est de couvrir toutes les opérations de l'organisation de manière continue. Au terme d'une mission d'audit interne, les auditeurs internes remettent un rapport « sur commande » au Conseil et /ou au comité d'audit contenant des conclusions spécifiques et détaillées sur la façon dont les risques et les objectifs sont connus et gérés.

En outre, les rapports de l'audit interne incluent des suggestions rationnelles visant à favoriser l'amélioration continue, à aider l'organisation à atteindre ses buts et objectifs afin d'améliorer le contrôle interne et d'éliminer les risques identifiés. L'idée maîtresse est que l'audit interne est fondamental. Pour s'assurer qu'une organisation crée de la valeur à court, moyen et long terme, l'audit interne est un atout indéniable et ce dernier est d'autant plus performant qu'il est réalisé par des *individus qualifiés* évoluant dans une fonction d'audit interne indépendante et dotée des ressources suffisantes.

En conclusion, une gouvernance organisationnelle efficace nécessite une fonction d'audit interne solide et indépendante, acteur indispensable à des pratiques opérationnelles saines et efficaces. Les efforts de l'audit interne s'articulent délibérément autour des processus de gouvernance, de

Pour plus d'informations

- *International Federation of Accountants (IFAC), « Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants », 2010 (www.ifac.org).*
- Le « Guide de mise en œuvre 1100 de l'IIA : Indépendance et objectivité », disponible pour les adhérents uniquement, janvier 2017 (www.ifaci.com).
- Le « Guide de mise en œuvre 2070 de l'IIA : Responsabilité de l'organisation en cas de recours à un prestataire externe pour ses activités d'audit interne », disponible pour les adhérents uniquement, janvier 2017.
- La prise de position de l'IIA « Les trois lignes de maîtrise pour une gestion de risques et un contrôle efficaces », 2013 (www.ifaci.com).
- La revue de l'IIA *Internal Auditor* « *Mapping Assurance: Internal auditors can facilitate efforts to document the organization's combined assurance activities* », Y.S. Al Chen, Loïc Decaux, et Scott Showalter, décembre 2016 (www.theiia.org).
- Le « Guide de mise en œuvre 2050 de l'IIA : Coordination et utilisation d'autres travaux », disponible pour les adhérents uniquement, janvier 2017 (www.ifaci.com).
- IIA-Pays-Bas, « *Allies in Governance 2.0: Towards a sustainable relationship between the Audit Committee and the Internal Audit Function* », septembre 2016 (www.ii.nl).

À propos de l'IIA

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

Clause de non-responsabilité

Les opinions exprimées dans les Perspectives internationales ne sont pas nécessairement celles des auteurs ayant collaboré à l'élaboration du présent document ni celles des collaborateurs.

Copyright

Copyright © 2017 de l'Institute of Internal Auditors, Inc.

