

Les Normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISSAI) sont publiées par l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI). Pour plus de renseignements visitez le site www.issai.org

INTOSAI



Audit interne

*Indépendance au sein
du secteur public*

INTOSAI PROFESSIONAL STANDARDS COMMITTEE

PSC-SECRETARIAT

RIGSREVISIONEN • LANDGREVEN 4 • P.O. Box 9009 • 1022 COPENHAGEN K • DENMARK
TEL.:+45 3392 8400 • FAX:+45 3311 0415 • E-MAIL: INFO@RIGSREVISIONEN.DK

INTOSAI



INTOSAI General Secretariat - RECHNUNGSHOF
(Austrian Court of Audit)
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA

Tel.: ++43 (1) 711 71 • Fax: ++43 (1) 718 09 69

E-MAIL: intosai@rechnungshof.gv.at;
WORLD WIDE WEB: <http://www.intosai.org>

1. Introduction

- 1.1. Le présent document sur l'indépendance de l'audit interne dans le secteur public est consacré aux questions d'indépendance et d'objectivité, ainsi qu'aux méthodes qui permettent d'atteindre une telle indépendance.
- 1.2. L'audit interne est exercé dans des environnements divers ainsi que dans des organisations dont l'objet, la taille et la structure diffèrent. De surcroît, les lois et règlements varient d'un pays à l'autre. Plus particulièrement, les auditeurs opérant dans le secteur public œuvrent dans des structures organisationnelles aussi complexes et disparates que les multiples formes de gouvernements qui émaillent le monde d'aujourd'hui.
- 1.3. Les normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISSAI) ainsi que les « Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne » (« *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing* ») (ci-après dénommées « les Normes ») de l'Institut des auditeurs internes (IIA) comportent des dispositions générales pouvant être adoptées dans des contextes nationaux différents, étant entendu que la mise en œuvre sera déterminée par l'environnement dans lequel l'activité d'audit interne s'acquitte de ses responsabilités et sera conforme aux lois et réglementations en vigueur. Les Normes de l'IIA sont universelles et sont réputées applicables à tous les auditeurs internes de profession.
- 1.4. L'audit interne est devenu un élément actif de la nouvelle ère de comptabilité et de contrôle. La façon dont les entités du secteur public assurent un contrôle interne et sont tenues de rendre compte a évolué : une meilleure transparence et une plus grande responsabilisation (« *accountability* ») sont à présent exigées de la part de ces organisations, qui dépensent l'argent des investisseurs et des contribuables. Cette tendance a eu un impact significatif sur la façon dont la direction assure la mise en œuvre et la surveillance du contrôle interne ainsi que le rapportage.
- 1.5. Bien que l'auditeur interne puisse s'avérer une précieuse source de conseils en matière de contrôle interne, il ne devrait pas se substituer à un système de contrôle interne fort, qui constitue la réponse de première ligne face aux risques.
- 1.6. Le rôle de l'audit interne a évolué en partant d'une procédure administrative axée sur la conformité pour se muer en un élément clé de bonne gouvernance. Dans de nombreux cas, l'existence d'un audit interne est obligatoire.
- 1.7. Dans sa description du contrôle du secteur public, la Déclaration de Lima prône des services de contrôle interne « *qui doivent pouvoir jouir d'une indépendance fonctionnelle et organisationnelle la plus grande possible au sein de la structure organisationnelle à laquelle ils s'intègrent* » (ISSAI 1/3/paragraphe 2).
- 1.8. Les Normes de l'IIA ainsi que le Code de déontologie reconnaissent l'importance pour les auditeurs internes de conserver leur indépendance et leur objectivité lorsqu'ils exercent leurs activités, quel que soit le secteur – public ou privé – sur lequel porte leur contrôle. De plus, les Normes de l'IIA plaident pour un système de contrôle interne fort, supervisé

par une activité d'audit interne dotée de suffisamment de moyens, au titre d'élément clé de bonne gouvernance. Dans le secteur public, un système de gouvernance fort est essentiel pour assurer un service adéquat au public au sens large.

1.9. Indépendance et objectivité lors de la réalisation d'un audit sont les maîtres mots, tant pour les ISC que pour les auditeurs internes. L'indépendance et l'objectivité des auditeurs internes constituent un facteur important pour assurer la coordination et la coopération entre les ISC et les auditeurs internes (INTOSAI GOV 9150), y compris pour pouvoir déterminer si et dans quelle mesure les ISC peuvent utiliser le travail effectué par les auditeurs internes (cf. ISSAI 1610, Isa 610, paragraphe 9). À cet égard, il est vital que les activités d'audit interne du secteur public aient une configuration et une position appropriées au sein de l'organisation.

1.10. La présente contribution ne comporte ni outils, ni meilleures pratiques. Ceux-ci seront mis à disposition sur l'e-plate-forme de la sous-commission des normes de contrôle interne.

2. Le rôle de l'audit interne

2.1. L'IIA définit 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'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité »*.

2.2. L'audit interne peut analyser les points forts et les points faibles du contrôle interne d'une organisation, compte tenu de sa gouvernance, de sa culture organisationnelle ainsi que des risques liés et des opportunités d'amélioration qui peuvent avoir un impact sur la capacité de l'organisation à atteindre ou non ses objectifs. Cette analyse évalue si le gestionnaire des risques identifie les risques et met en place des mécanismes de contrôle en vue de la gestion efficace et efficiente des fonds publics.

2.3. L'audit interne travaille avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise¹, telles que le conseil d'administration, le comité d'audit, les cadres supérieurs ou, dans les cas où cette collaboration est indiquée, un organe de contrôle externe, afin de veiller à la conception et à la mise en place de systèmes de contrôle internes appropriés. L'audit interne en tant que tel peut contribuer à la réalisation des buts et objectifs, au renforcement du contrôle et à l'amélioration de l'efficacité et l'efficacite du fonctionnement ainsi que du respect de la volonté des autorités. La distinction doit être claire : si l'audit interne

¹ Les personnes constituant le gouvernement d'entreprise : cf. ISSAI 1260.

apporte son soutien au contrôle interne, il n'est pas censé assurer des tâches de gestion ou des missions opérationnelles.

3. L'audit interne dans le secteur public

- 3.1. À l'instar de tous les auditeurs internes, ceux du secteur public sont appelés à assister les organisations dans l'amélioration de leur fonctionnement. La fonction d'audit interne du secteur public constitue l'un des fondements de la gouvernance d'un secteur public fort. La plupart des auditeurs internes du secteur public jouent également un rôle dans l'obligation de leur entité à se justifier aux yeux des citoyens dans le cadre du processus de contrôle et de contrepoids.
- 3.2. La nature diverse du secteur public fait en sorte qu'il est de plus en plus précieux et important d'arriver à un consensus sur le concept d'indépendance, qui est la clé de la crédibilité de tout auditeur. Les auditeurs internes faisant partie intégrante de l'organisation, la réalisation et aussi la préservation de cette indépendance sont des défis d'autant plus difficiles à relever.
- 3.3. La fonction d'audit interne peut être organisée et exécutée à des niveaux différents au sein d'une entité, ou dans un cadre plus large englobant un ensemble d'entités similaires. Les mêmes principes et règles s'appliquent à ces divers niveaux organisationnels de l'audit interne.

4. Modèles d'octroi de moyens à l'audit interne

- 4.1. Il existe divers modèles d'octroi de moyens à une activité d'audit interne, dont les modèles suivants :
 - **Ressources internes**
Les services d'audit interne sont (quasi) exclusivement pourvus en personnel interne à l'organisation. L'activité d'audit interne est gérée en interne par un employé de l'organisation.
 - **Semi-externalisation**
Les services d'audit interne sont pourvus en personnel issu en partie de l'organisation et en partie de prestataires de services. L'activité d'audit interne est gérée en interne par un employé de l'organisation.
 - **Externalisation avec gestion en interne**
Les services d'audit interne sont pourvus en personnel fourni par des prestataires de services liés, à cette fin, par contrat à l'organisation. L'activité d'audit interne est gérée en interne par un employé de l'organisation.
 - **Externalisation complète**
Tous les services d'audit interne sont pourvus en personnel fourni par des prestataires de services liés, à cette fin, par contrat à l'organisation. Le prestataire de service s'occupe également de la gestion de l'activité d'audit interne. La gestion

de projet du contrat du prestataire de services est assurée en interne par un employé de l'organisation.

5. Définition de l'indépendance et de l'objectivité

5.1. L'indépendance se définit généralement par l'affranchissement de toute dépendance, influence ou contrôle d'une autre personne, organisation ou État. Les auditeurs internes œuvrent pour l'entité auditée, à laquelle ils font rapport en premier lieu. Pour l'auditeur interne, l'indépendance représente l'affranchissement de toute condition menaçant la capacité de l'activité d'audit interne ou du directeur de l'audit interne à s'acquitter de ses responsabilités d'audit interne de manière impartiale. L'indépendance permet aux auditeurs internes de rendre les jugements impartiaux et objectifs indispensables à la bonne conduite de leurs missions.

5.2.1 L'objectivité est définie, dans les Normes de l'IIA, comme une attitude impartiale qui permet aux auditeurs internes d'accomplir leurs missions de telle sorte qu'ils puissent raisonnablement croire en leurs travaux et que la qualité de ceux-ci ne soit compromise d'aucune façon que ce soit.

5.2.2. Les Normes de l'IIA précisent encore que l'objectivité implique que les auditeurs internes ne subordonnent pas leur jugement en matière d'audit à celui d'autres personnes. Les menaces que d'éventuels conflits d'intérêts peuvent faire peser sur l'objectivité doivent être appréhendées à différents niveaux – auditeur individuel, conduite de la mission, aspect fonctionnel et organisationnel – et divulguées comme il se doit.

6. Pourquoi cet aspect capital de l'indépendance et de l'objectivité ?

6.1. « *Dans tout pays, quel que soit le système politique adopté, en matière d'audit, l'indépendance et l'objectivité sont d'une importance capitale.* » (ISSAI 200/2.3.)

L'indépendance et l'objectivité sont d'une importance capitale afin de garantir que les parties prenantes perçoivent le travail d'audit effectué et ses résultats comme crédibles, factuels et impartiaux.

6.2. La nature de l'activité d'audit interne et son rôle, qui est de fournir une information impartiale et précise sur l'utilisation des ressources publiques et les services prestés, nécessitent des auditeurs internes qu'ils puissent accomplir leurs tâches sans restriction, c'est-à-dire libres de toute interférence ou de pression de la part de l'organisation ou du secteur audité.

6.3. Le développement de relations de travail saines avec la direction et le personnel à tous les niveaux de l'organisation est fondamental pour l'efficacité de la fonction d'audit interne. La connaissance et l'appréhension de l'organisation par l'activité d'audit interne participent à la construction de relations efficaces et à l'évaluation et à l'amélioration de l'efficacité de la gestion des risques, du contrôle interne et des processus de gouvernance. Idéalement, les employés de l'organisation devraient, le cas échéant, porter leurs préoccupations, informations et questions importantes à l'attention de l'activité d'audit

interne. En outre, une activité d'audit efficace et bien menée ne manquera pas de susciter des demandes de services, d'informations et de conseils.

6.4. En produisant des évaluations impartiales et objectives de ce que le fonctionnement et les ressources du secteur public sont, oui ou non, caractérisés par une gestion responsable et efficace en vue de réaliser les résultats visés, l'auditeur peut aider l'organisation du secteur public à atteindre les objectifs de transparence et d'intégrité, à améliorer son fonctionnement et à susciter la confiance des citoyens et parties prenantes.

7. Critères d'indépendance et d'objectivité

7.1. La norme ISSAI 1610 vise à évaluer si l'environnement dans lequel l'audit interne exerce ses activités permet une autonomie et une objectivité suffisantes de l'auditeur interne, de telle sorte que son travail peut être utilisé par l'auditeur externe. Ce processus équivaut à l'évaluation de l'indépendance de l'audit interne dans le cadre de l'INTOSAI GOV 9140.

7.2. En plus des critères de l'Isa 610, l'ISSAI 1610 en apporte d'autres qui visent à évaluer l'objectivité de la fonction d'audit interne au sein du secteur public. La fonction d'audit interne :

- est imposée par une législation ou une réglementation ;
- rend des comptes à la direction générale, par exemple le responsable de l'organisme public ou son adjoint, ainsi qu'aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- fait rapport au sujet des résultats d'audit à la direction générale, par exemple, le responsable de l'organisme public ou son adjoint, ainsi qu'aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise ;
- occupe, d'un point de vue organisationnel, une position excentrée par rapport à la hiérarchie et aux fonctionnaires dirigeants de l'entité auditée ;
- est suffisamment éloignée de toute pression politique pour réaliser des audits, dégager des constatations, formuler des opinions et des conclusions de façon objective et sans crainte de représailles politiques ;
- ne permet pas à l'équipe d'audit interne de contrôler les actions dont elle a été précédemment responsable afin d'éviter toute suspicion de conflit d'intérêts ;
- a accès aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

7.3. À titre complémentaire, les critères d'évaluation de l'indépendance de la fonction d'audit interne au sein du secteur public peuvent inclure les éléments suivants :

- la définition claire et formelle, dans une charte d'audit, des responsabilités et des autorités au niveau de l'audit interne ;

- la scission fonctionnelle et personnelle de l'audit interne et des responsabilités des tâches et décisions managériales (par exemple, les responsables des groupes de travail opérationnels dans les projets de réforme administrative) ;
- la liberté adéquate du directeur de l'audit interne concernant la planification des audits ;
- une rémunération et un grade adéquats au sein de l'échelle barémique correspondant aux responsabilités et à l'importance de l'audit interne ;
- l'implication et la participation du directeur de l'audit interne dans le recrutement du personnel d'audit.

7.4. Comme le requièrent les Normes de l'IIA et l'imposent les meilleures pratiques, l'activité d'audit interne doit être indépendante et les auditeurs internes, objectifs dans l'exécution de leurs tâches. Pour que ce degré d'indépendance nécessaire à l'exécution efficace des responsabilités de l'activité d'audit interne puisse être atteint, le responsable de l'activité d'audit interne doit avoir un accès direct et sans restriction aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. L'indépendance passe par le statut organisationnel et l'objectivité (Norme IPPF 1100-1300 Indépendance et objectivité).

7.5. Selon les Normes de l'IIA, le directeur de l'audit interne doit faire rapport à un niveau, au sein de l'organisation, qui permette à l'activité d'audit interne d'assumer ses responsabilités. Le directeur de l'audit interne doit confirmer l'indépendance organisationnelle de l'activité d'audit interne, au minimum une fois par an, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise. En vertu de la norme « *Practive Advisory* » 1111-1, le directeur de l'audit interne doit pouvoir communiquer et dialoguer directement avec le conseil. On peut parler de communication directe lorsque le directeur de l'audit interne assiste et participe régulièrement aux réunions du conseil qui portent sur les responsabilités de supervision du conseil en matière d'audit, de rapportage financier, de gouvernance de l'organisation et de contrôle. Une telle communication et interaction existe également lorsque le directeur de l'audit interne rencontre le conseil, au moins une fois par an. L'activité d'audit interne doit s'affranchir de toute interférence lorsqu'il s'agit de déterminer la portée de l'audit interne, de mener à bien sa mission et d'en communiquer les résultats.

8. Inquiétude en matière d'indépendance et d'objectivité

8.1. L'auditeur interne occupe une position unique au sein de l'organisation. Employé par elle, il est aussi censé évaluer son fonctionnement. Cette situation ouvre la porte à d'éventuelles tensions non négligeables étant donné que l'« indépendance » de l'auditeur interne par rapport à la direction lui est nécessaire pour pouvoir évaluer les actions de cette dernière en toute objectivité.

- 8.2. La connaissance approfondie et la compréhension qu'a l'audit interne des conditions opérationnelles de l'entité auditée peuvent apporter une valeur ajoutée significative à l'organisation. Toutefois, il peut lui être difficile de conserver la confiance du public si aucune mesure visant à protéger son indépendance n'est définie, mise en œuvre et pérennisée. Par de telles mesures, on entend également des dispositions destinées à assurer que l'activité d'audit interne est habilitée à faire rapport sur des questions importantes aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise, qu'elle bénéficie du soutien formel et informel de la direction et qu'elle dispose des ressources suffisantes à l'exécution efficace de ses tâches.
- 8.3. Tout semblant ou toute impression de manque d'indépendance et d'objectivité peut s'avérer aussi destructeur que le fait réel. Si les auditeurs internes s'impliquent dans la mise en place de systèmes de contrôle interne, il peut devenir difficile de conserver cette image d'indépendance en cas d'audit de ces systèmes.

9. Comment réaliser cette indépendance et objectivité ?

- 9.1. Il est clair qu'indépendance et objectivité sont les clés de voûte d'une activité d'audit interne du secteur public qui se veut efficace. Plusieurs mesures peuvent être envisagées pour répondre aux critères d'indépendance et d'objectivité susmentionnés. En voici quelques-unes, que l'on peut recommander :

9.2. Positionnement et statut appropriés au sein de l'organisation

- 9.2.1. Du positionnement ou du statut organisationnel approprié de l'activité d'audit interne au sein de l'organisation dépendent sa capacité à concrétiser son indépendance et son objectivité.
- 9.2.2. Le statut organisationnel de l'activité d'audit interne devrait suffire à lui permettre d'accomplir ses tâches tels que définies dans la charte d'audit. L'activité d'audit interne doit occuper une position telle qu'elle est habilitée, d'une part, à obtenir la collaboration de la direction et du personnel affecté au programme ou faisant partie de l'entité auditée et, d'autre part, à avoir un accès libre et illimité à tous les registres, fonctions, biens et personnels, y compris aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.
- 9.2.3. Si possible, il serait indiqué que les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (organe de supervision) aient leur mot à dire ou, à tout le moins, qu'elles soient consultées en ce qui concerne la nomination, la démission ou la rémunération du directeur de l'audit interne. Il conviendrait peut-être aussi de se pencher sur la question de la désignation d'un organe indépendant et correctement organisé dont la mission serait de nommer le directeur de l'audit interne.
- 9.2.4. Le directeur de l'audit interne devrait être de rang équivalent à celui de la direction générale de l'organisation. Pour éviter de possibles conflits d'intérêts, il devrait faire rapport à un niveau de l'organisation qui permettrait à l'activité d'audit interne de s'acquitter efficacement de ses responsabilités.

9.2.5. Le directeur de l'audit interne devrait pouvoir communiquer directement avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise. Une telle communication renforce le statut organisationnel de l'audit interne, permet le plein soutien et l'accès illimité aux registres, fonctions, biens et personnels, de même qu'elle contribue à sauvegarder le principe d'indépendance. Cette communication fournit l'autorité suffisante pour assurer une large couverture de l'audit, une réflexion adéquate sur les communications relatives à la mission et la prise de mesures adéquates comme suite aux recommandations.

9.3. Relations dans le cadre de la fonction de rapport

9.3.1. Conformément aux Normes de l'IIA, le directeur de l'audit interne doit faire rapport à un niveau de l'organisation qui permet à l'activité d'audit interne d'assumer ses responsabilités.

9.3.2. Il devrait faire rapport à la direction exécutive dès lors qu'il s'agit d'assistance dans la mise en place d'une responsabilité, d'un soutien et d'une interface administrative, et aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise en ce qui concerne l'orientation stratégique, la consolidation et la transparence. Les personnes constituant le gouvernement d'entreprise (par exemple, le comité d'audit) devraient sauvegarder l'indépendance par l'approbation de la charte d'audit interne et (lorsque c'est possible) le mandat.

9.3.3. Afin de maintenir l'indépendance de l'audit interne, les Normes de l'IIA requièrent, et d'autres bonnes pratiques recommandent vivement, que son personnel rende compte au directeur de l'audit interne qui, à son tour, doit faire rapport sur le plan administratif au président-directeur général ou équivalent et, sur le plan fonctionnel, aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise.

9.4. Compétence

9.4.1. Comme le requiert le code de déontologie de l'IIA et l'imposent les meilleures pratiques, les auditeurs internes doivent s'engager dans des missions pour lesquelles ils disposent des connaissances, savoir-faire et expériences nécessaires ; ils doivent mener leurs missions à bien dans le respect des Normes ; et doivent améliorer en permanence leur degré de maîtrise et d'efficacité. Les Normes exigent que les auditeurs internes et l'activité d'audit interne détiennent ou développent collectivement les connaissances, savoir-faire et autres compétences indispensables à l'exécution de leurs responsabilités. Une équipe d'audit interne compétente et professionnelle, en particulier les personnes qui adhèrent aux Normes, peuvent contribuer au succès de l'activité d'audit interne.

9.5. Conditions juridiques

9.5.1. Des conditions juridiques présidant à la mise en place d'une activité d'audit interne contribuent à protéger le financement et l'indépendance de l'activité d'audit interne ainsi qu'à reconnaître l'audit interne comme étant une fonction importante du secteur

public. Enfin, une protection juridique adéquate de l'indépendance de l'auditeur interne, plus particulièrement dans le cadre de la loi sur la fonction publique, représente un élément important du cadre législatif.

RÉFÉRENCES

Intosai

- ISSAI 1 Déclaration de Lima, Section 3. Contrôle interne et externe.
- ISSAI 200 Principes généraux de contrôle des finances publiques et normes déontologiques
- ISSAI 1260 Communication des questions soulevées à l'occasion de l'audit aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise
- ISSAI 1610 *Financial Audit Guideline – Special Considerations – Using the Work of Internal Auditors*
- INTOSAI GOV 9100 Lignes directrices sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public
- INTOSAI GOV 9150 Coordination et coopération entre les ISC et les auditeurs internes au sein du secteur public

Ifac

- *International Standard on Auditing (ISA) 610*
- *Governance in the Public Sector : A Governing Body Perspective, 2001*

IIA

- *L'International Professional Practices Framework (IPPF)*, y compris la définition de l'audit interne, le code de déontologie, les Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne (les Normes), des conseils en matière de pratique, des articles d'opinion (*position papers*) et des guides pratiques.
- *The Role of Auditing in Public Sector Governance, 2006*

Independence and Objectivity: A Framework for Internal Auditors, 2001, American Accounting Association, IIA Research Foundation

Internal Auditing: Assurance & Consulting Services, 2009, IIA Research Foundation ; *Internal Auditing in the Public Sector*, Gansburghe, Internal Auditor Magazine, août 2005

Internal Audit Trends in the Public Sector, Sterck and Bouckaert, Internal Auditor Magazine, août 2006

20 Questions Directors Should Ask About Internal Audit, 2004, Fraser & Lindsay, The Canadian Institute of Chartered Accountants

Les meilleures pratiques et les instruments seront intégrés dans l'e-plate-forme.
