LE MONDE RÉTRÉCIT À UN RYTHME EFFRÉNÉ. Au niveau des entreprises, les frontières nationales s'estompent de plus en plus, du fait des déplacements internationaux, d'Internet et des moyens de communication sans fil de pointe. Aujourd'hui, la frontière entre une entreprise et une autre apparaît souvent plus nettement dans les contrats et les procédures douanières qu'à la lumière des concepts traditionnels tels que « nous » et « eux », ou « territorial » et « extraterritorial ». ■ Dans une économie mondiale qui repose sur des frontières diffuses, les auditeurs ont autant de mal voire plus à mettre en oeuvre une approche dans laquelle ils se concentrent sur les processus de gouvernance et de gestion des risques qu'une approche obsolète qui visait à cocher des cases dans des questionnaires. Si les liens entre les organisations et leur réseau de fournisseurs, de sociétés affiliées et de sous-traitants à l'étranger peuvent paraître moins rigides et évidents que par le

Des audits sans frontières

Que leurs missions soient locales ou internationales, les auditeurs internes sont confrontés à un environnement de travail mondialisé en expansion constante.

RUSSELL A. JACKSON
ECRIVAIN FREELANCE

passé, ces liens subsistent cependant et doivent toujours être pris en compte lorsque les services d'audit effectuent des évaluations des risques. Le décloisonnement actuel requiert de la part des auditeurs internes qu'ils soient en mesure de faire face à un grand nombre de nouveaux risques, en plus de leurs responsabilités de plus en plus étendues. ■ Cependant, même si ce qui est « interne », du point de vue de l'audit interne, continue d'évoluer, les changements observés dans la profession facilitent beaucoup l'audit des activités délocalisées dans des zones géographiques plus ou moins éloignées. Par exemple, aujourd'hui, les auditeurs internes peuvent souvent plus facilement s'adresser aux cadres supérieurs qui se fient à leur expertise pour prendre des décisions pertinentes et stratégiques. Qu'elle soit le résultat d'une visibilité accrue dont bénéficient les services d'audit suite au renforcement des règles de bonne gouvernance ou de tout autre facteur, cette nouvelle influence des auditeurs leur permet d'avoir un impact sur les contrats avec des sociétés délocalisées dans des zones géographiques plus ou moins éloignées avant même leur rédaction. Aux dires des experts en audit, il s'agit là d'un point essentiel. De même, l'utilisation de clauses relatives au droit d'auditer est de plus en plus fréquente dans les contrats d'externalisation et permet aux services d'audit interne qui n'appartiennent pas à un site d'avoir accès à certaines informations et aux personnes nécessaires pour mener les audits, même si le caractère spécifique de cet accès n'a pas été détaillé dans les contrats en question. Toutefois, malgré ces développements et les difficultés inhérentes à la conduite des missions à l'étranger, le métier de l'auditeur interne n'a pas fondamentalement changé. En substance, les auditeurs internes convertissent des données recueillies en informations et conseils. Les changements liés aux frontières à traverser et les différentes langues dans lesquelles les contrats sont rédigés et auxquelles les auditeurs doivent s'adapter ne changent en rien la nature de leur mission.

POSITION STRATÉGIQUE

Selon Naohiro Mouri, directeur exécutif, auditeur pour la zone Asie-Pacifique, au bureau de Tokyo de la société de services financiers JP Morgan de réelles différences existent en matière de pratique d'audit des opérations délocalisées. Celles-ci tiennent tant aux problèmes d'ordre réglementaire locaux qui peuvent sensiblement différer des réglementations de notre propre pays, explique-t-il auxquelles s'ajoutent « des styles de communication et des pratiques d'emploi locales » différents. Il précise également qu'une structure de gouvernance locale différente de celle du pays où se trouve la société peut avoir une influence considérable sur la structure des contrôles internes locaux. La réponse de JP Morgan :

« Nous disposons d'équipes d'audit interne stationnées dans nos pays de délocalisation, » déclare Mouri. « Elles collaborent avec les auditeurs locaux qui couvrent les processus liés à la délocalisation et qui ont un impact sur celle-ci. » De plus, explique-t-il, la direction des audits régionaux et celle des audits du pays d'origine sont impliquées dans les processus de planification, de réalisation et de communication.

Norman Marks, vice-président, chargé de l'audit interne chez Business Objects SA – une entreprise américaine internationale de développement de logiciels d'aide à la décision de 1,5 milliards de $, dont les sièges conjoints se trouvent près de Paris et à San José, Californie. - comprend la nouvelle réalité qui distingue ce qu'est une entreprise nationale et ce qu'elle n'est pas, car il la vit au quotidien. En fait, plus de 50 pourcent des employés de son entreprise rendent compte à un supérieur hiérarchique qui se trouve dans un autre pays. Business Objects entretient de multiples relations avec des sous-traitants et des entreprises délocalisées, y compris un centre de services financiers externe à Dublin en Irlande et des centres de développement de produit à Bangalore en Inde et à Shanghai en Chine.

« Nous développons et vendons nos logiciels d'aide à la décision dans le monde entier et avons des bureaux dans la plupart des grandes métropoles, » dit Marks. « Comme beaucoup d'entreprises internationales, nous avons placé nos auditeurs internes dans des endroits stratégiques, répartis dans le monde, pour plusieurs raisons. Le coût est l'une de ces raisons ainsi que la proximité de l'équipe dirigeante et des lieux dans lesquels les audits seront effectués. » Par exemple, explique-t-il, l'un de ses principaux objectifs est que les auditeurs soient proches des directions clientes de l'audit, ainsi les responsables d'audit régionaux peuvent s'établir dans les sièges régionaux tels que celui de Paris ou de San José. Mais l'équilibre de la répartition du personnel peut être affecté par les coûts, avec des nombres disproportionnés, en fonction de l'endroit où le travail est effectué, en Asie.

Selon Marks, ces considérations sont inhérentes aux activités commerciales dans une économie de plus en plus internationale et ne sont que la continuation de ce que les auditeurs internes ont toujours fait. « Les entreprises font des transactions commerciales dans le monde entier, alors pourquoi ne ferait-on pas des audits internes sur le plan international? » questionne-t-il. « En tant qu'entreprise internationale, vous devez auditer là où sont les risques. » En fait, ajoute-t-il, les problèmes auxquels il est confronté lorsqu'il effectue des audits sur des opérations délocalisées dans des zones géographiques plus ou moins éloignées, sur un plan international, sont sensiblement les mêmes que ceux auxquels fait face une entreprise qui ouvre simplement des succursales nationales ou à l'étranger et les soumet à un audit. Les termes « externalisé » ou « délocalisé » sont des termes contemporains dans le monde de Marks. En revanche, l'audit qui vérifie la conformité d'une entreprise et évalue ses risques est une notion qui perdure.

RISQUES DE L'EXTERNALISATION D'ACTIVITÉS DANS DES PAYS LOINTAINS

Jeff Perkins, un vétéran de l'audit d'opérations délocalisées dans des zones géographiques plus ou moins éloignées depuis six ans est lui aussi imprégné de cette réalité d'un monde économique international. En tant que vice-président chargé de l'audit interne, de l'entreprise internationale TransUnion LLC à Chicago, il est impliqué dans presque tous les types de partenariats que l'entreprise a mis en place, dans cinq pays différents. Il rapporte que certaines relations entre TransUnion et d'autres entreprises s'apparentent à des opérations locales internes ; d'autres sont des opérations externalisées dans des zones géographiques proches, ou des opérations externalisées dans des zones géographiques lointaines ou encore des opérations internes réalisées dans des zones géographiques lointaines. TransUnion délocalise les processus courants de back-office, explique-t-il, y compris son centre d'appels, son centre d'assistance informatique et certaines fonctions de programmation informatique.

« La distinction entre les divisions qui font partie de l'entreprise situées à l'étranger et les opérations externalisées dans les zones géographiques plus ou moins éloignées disparaît peu à peu, » dit Perkins. « En fait, maintenant quand je dis à quelqu'un, 'Rappelez-vous que vous êtes un fournisseur', cette personne me répond 'non, nous sommes partenaires,' même si ce n'est pas le cas. » Les entreprises sous-traitantes qui gèrent les opérations délocalisées dans des zones géographiques plus ou moins éloignées ne partagent pas les recettes, le risque d'image de marque ou les risques de pertes financières - sauf pour ce qui est des clauses stipulées dans le contrat. « En termes d'encadrement du crédit à la consommation, de frontières des organisations et d'indemnisations financières, plus l'organisation confie ces processus à des tiers, plus les démarcations s'atténuent » commente Perkins.

Plusieurs points différencient l'audit des activités de l'entreprise délocalisées dans des zones géographiques plus ou moins éloignées de l'audit simple d'opérations locales et quotidiennes, mais ces deux formes d'audit restent sensiblement les mêmes dans un monde qui rétrécit de plus en plus - elles deviennent simplement plus communes. L'un des risques souligné par Perkins est la distance géographique, un autre risque est la situation politique d'un pays éloigné. Il existe également des risques en matière d'audit d'activités développées dans des pays dont le cadre réglementaire se distingue nettement de celui du pays d'origine où ayant avec ce dernier des divergences majeures du point de vue culturel. De plus, ajoute Perkins, il peut y avoir des risques liés au cadre juridique en vigueur dans les zones de délocalisation. « Si nous voulons poursuivre quelqu'un en justice dans un pays lointain, » souligne-t-il, « nous devons respecter les lois du pays où la fraude a été commise même s'il s'agit d'une société locale. »

Parallèlement, commente Perkins, il existe de nouvelles techniques – comme

l'assurance-qualité et les contrôles, relatifs à la surveillance de la fraude, mis en place par le service d'audit - qui ont été spécialement conçues pour les opérations dans les zones de délocalisation. Les auditeurs internes, souligne-t-il, se sentent de plus en plus à l'aise lorsqu'il s'agit de faire appel à leur jugement pour auditer efficacement des opérations délocalisées. Par exemple, son équipe effectue une « évaluation culturelle » informelle des régions et de la position des partenaires potentiels, en plus du processus de due diligence de TransUnion avant la signature de contrat. Souvent, explique-t-il, les faits et informations liés à la sécurité ou au comportement éthique d'une entreprise sont limités. Si les seules informations disponibles sont des indicateurs économiques d'ordre général, l'entreprise contractante doit se fier à son propre système d'évaluation. Depuis longtemps, poursuit-il, l'audit interne est basé sur les risques. « Il existe des cadres et des méthodologies cohérents que les auditeurs internes mettent en pratique » dit-il, « mais la manière de les mettre en oeuvre varie considérablement selon l'entreprise et le secteur d'activité. »

Ainsi la flexibilité est un facteur essentiel des opérations délocalisées dans des zones géographiques plus ou moins éloignées. « La plus grande complexité est la différence de fuseaux horaires, » dit Marks. « Mes employés se trouvent dans le monde entier, par conséquent, je dois souvent organiser deux réunions du personnel. » Les langues représentent un autre problème, poursuit-il, mais il est facilement surmontable puisque l'anglais est la langue des affaires la plus répandue dans le monde. D'autre part, remarque-t-il, les différences culturelles ne relèvent pas seulement des échanges internationaux. Elles existent aussi entre le Connecticut, le Texas et la Californie. « Mais ce sont des questions facilement gérables, » dit Marks qui remarque que l'assistance en matière de langues, par exemple, est généralement facile à mettre en place.

Les entreprises sous-traitantes qui gèrent les opérations délocalisées dans des zones géographiques plus ou moins éloignées ne partagent pas les recettes, le risque d'image de marque ou les risques de pertes financières - sauf pour ce qui est des clauses stipulées dans le contrat.

UNE PLACE DE CHOIX À LA TABLE DES DÉCISIONS

Les auditeurs internes réagissent aux changements dont leur environnement est l'objet en employant diverses tactiques : certaines sont éprouvées et d'autres d'adoption plus récente. De nombreux services d'audit interne, en fait, sont impliqués dans l'audit d'opérations délocalisées avant même que la délocalisation ait eu lieu. Parfois, cette intervention va modifier les termes du contrat ou mettre fin à la négociation. « La réalisation d'une mission d'audit interne en début de processus pour étudier les projets de contrat, les indicateurs de performance, les accords sur le niveau de service, ainsi que les exigences en matière de contrôle interne et d'audit présente de nombreux avantages » explique Perkins.

Il s'avère nettement moins coûteux de donner le ton dès le départ en ce qui concerne les attentes en matière de performance et de contrôle interne que de tenter de réexaminer les pratiques en cours de contrat ; c'est pourquoi, les entreprises intelligentes insistent sur l'intervention de l'audit interne le plus tôt possible dans le cadre du processus de négociation. « La direction de l'entreprise fait totalement confiance aux recommandations formulées par

Terminologie de la délocalisation

Hans Spoel, directeur exécutif sortant des services d'audit du groupe de télécommunications Alcatel-Lucent SA, Paris observe qu'un des problèmes liés au rôle de l'audit interne des opérations délocalisées dans des zones géographiques plus ou moins éloignées réside dans la terminologie même de ce concept. « Il n'existe pas vraiment d'acceptation internationale de ce qu'est exactement la délocalisation, explique-t-il « Où finit la délocalisation et où commence l'externalisation ? »

Selon lui, la délocalisation c'est déplacer des activités dans des pays où cela coûte moins cher mais qui peuvent présenter des risques importants en termes de gestion des contrats, de protection de la propriété intellectuelle, de contrôles des exportations, de confidentialité et de sécurité et de structures fiscales. La délocalisation dans des zones géographiques proches, explique-t-il, signifie que l'on déplace des activités dans des pays où les coûts sont avantageux et qui présentent très peu de risques parmi ceux cités ci-dessus. La délocalisation optimale (*best-shoring*) c'est confier des activités à un fournisseur qui à son tour décidera de délocaliser ces travaux pour obtenir les meilleures performances. Le *in-shoring* consiste à mettre en place un centre de services partagés dans un site géographiquement éloigné pour permettre une livraison centralisée pour toutes les unités économiques de l'entreprise.

Alcatel-Lucent, fait-il observer met en oeuvre la plupart de ces scenarios. Cette réalité, dit-il a renforcé le rôle de l'audit interne en soulignant les risques associés et les efforts menés pour atténuer ces risques. Le service d'audit interne effectue cela, ajoute-t-il, en restant impliqué dans tout le processus d'élaboration des dispositifs de délocalisation, de *best-shoring* et de *in-shoring* ; ils sont impliqués au cours de la planification du projet, pendant et après la mise en place de ces dispositifs. L'implication du service d'audit interne dans ces différentes phases « garantit la constante amélioration du processus et crée des relations positives avec les unités économiques et les autres groupes concernés, » dit-il.

notre département d'audit interne dans le cadre des procédures de due diligence avant la mise en place de plusieurs partenariats potentiels, » dit Perkins. « Nos informations ont décidé la direction à éviter de traiter avec certains pays ou régions ou avec certains fournisseurs. »

Les services d'audit interne ont fini par s'imposer parmi les instances de décision dans de nombreuses entreprises et ils devraient s'efforcer d'accroître cette influence grandissante pour garantir que les informations continuent à circuler.

Aussi, souligne-t-il, les résultats d'un audit en cours ont permis à l'entreprise de revenir sur certaines décisions commerciales et sur certaines stratégies de délocalisation. L'équipe d'audit interne travaille en étroite collaboration avec d'autres départements de l'entreprise, dont les services juridiques, de contrôle de la conformité et de sécurité, ajoute-t-il.

Les services d'audit interne ont fini par s'imposer parmi les instances de décision au sein de nombreuses entreprises et ils devraient s'efforcer d'accroître cette influence grandissante pour garantir que les informations continuent à circuler, explique Bethany Hetland, vice-président, auditeur interne chez Allianz of America, une division basée aux Etats-Unis d'une société bancaire, d'assurance et de gestion d'actifs allemande. « Le rôle stratégique de l'audit interne est encore plus précieux que par le passé, » dit-elle. « L'audit devrait être impliqué depuis la procédure de due diligence jusqu'à la mise en œuvre de la délocalisation, en passant par la signature du contrat. »

Les services d'audit interne peuvent fournir des recommandations sur la manière de rédiger un contrat dès le départ, observe Hetland. Mais les auditeurs doivent s'assurer qu'ils sont entendus. « Un changement de mentalité est nécessaire et certaines personnes dans certaines organisations ne conçoivent pas encore l'importance d'un audit interne, » dit-elle. « Pour certaines personnes, l'auditeur interne est un service de police. » Les dirigeants au sein de son entreprise sollicitent les informations en provenance de l'audit interne et de la gestion des risques car ils considèrent ces services comme des partenaires opérationnels, dit-elle. Allianz a sous-traité quelques éléments de son infrastructure informatique à une société qui répartit les activités sur plusieurs sites internationaux. « Parce que nous les délocalisons, nous ne possédons plus vraiment ces processus - ils appartiennent maintenant au fournisseur, » explique Hetland. « Du point de vue de l'audit interne, nous devons nous assurer qu'Allianz et le fournisseur sont en conformité avec le contrat car nous n'avons plus cette maîtrise. »

Le rôle majeur de l'audit interne, poursuit Hetland , est de s'assurer que les dirigeants impliqués dans la signature des contrats « sont pleinement conscients des risques existants. » Dans cette optique, son service d'audit interne examine les contrats de délocalisation dans des zones géographiques plus ou moins éloignées afin de vérifier qu'ils renferment en des termes les plus clairs possibles, les modalités de fonctionnement du partenariat une fois que celui-ci sera conclu. « Etablir le contrat est la partie la plus complexe, » dit-elle.

LE DROIT À AUDITER

Tony DeVincentis, directeur général adjoint des services d'audit interne au bureau de Deloitte & Touche LLP, Jericho, N.Y dit passer un temps considérable avec les clients, en ce qui concerne leurs relations avec des parties extérieures, le plus souvent au sujet de réductions de coût ou de recouvrement résultant d'une étude des risques des contrats. Il tient expressément à ce que la clause « droit d'audit » figure dans n'importe quel contrat, que ce soit avec un fournisseur, un partenaire ou un client, qualifiant ces clauses de « critiques. » Les auditeurs internes doivent s'assurer que ces clauses sont suffisamment solides pour qu'elles les autorisent à mener à bien leur mission et forger les conclusions nécessaires, explique-t-il en soulignant que les auditeurs internes doivent avoir l'opportunité de donner leur avis le plus tôt possible. « L'établissement du contrat est pris en charge par le service juridique et l'unité économique associée, » commente-t-il. « Mais les auditeurs internes doivent impérativement assister à la création des accords contractuels. Car ils apportent un point de vue différent de celui des autres équipes. »

Normes d'audit de l'Institut américain des experts-comptables publics SAS No. 70 : Les prestataires de service sont un outil de plus en plus utilisé dans les contrats de délocalisation dans des zones géographiques plus ou moins éloignées, surtout lorsqu'il est utilisé avec une clause de droit d'audit. Si une société aux Etats-Unis externalise une activité vers une autre grande entreprise américaine avec des opérations à l'étranger, cette entreprise doit utiliser la norme SAS 70. De plus, les entreprises internationales doivent également inclure la norme SAS 70.

« Pour une entreprise américaine, auditer une entreprise sous-traitante d'un pays dans lequel la SAS 70 n'est pas en vigueur revient à auditer une entreprise sous-traitante de la ville de Tucson dans l'Arizona qui n'applique pas la SAS 70, hors mis le déplacement à effectuer à l'étranger. » dit Marks.

Hetland associe la norme SAS 70 et la clause de droit d'audit. « Lorsque nous engageons un fournisseur, nous incorporons une clause de droit d'audit dans le contrat parce que la norme SAS 70 ne couvre pas tout, y compris la conformité à l'Acte Sarbanes-Oxley américain de 2002, » dit-elle. Les difficultés d'incorporer ces clauses dépendent du fournisseur ; dans la plupart des cas, l'intégration de l'une de ces clauses relève d'un vrai combat, dit-elle. La société Fireman's Fund, société soeur de son entreprise a entrepris une délocalisation il y a à peu près un an, dit-elle et ce fournisseur peut lui

aussi délocaliser mais le droit d'audit de Fireman's Fund ne s'étend pas à des entreprises contractées en second plan. « Nous avons tenté d'améliorer la terminologie du contrat pour préciser que si cette activité commerciale nous est propre, d'une certaine manière, nous devons avoir un droit d'audit » dit-elle.

UN LANGAGE UNIVERSEL

En dépit des problèmes contractuels ou autres, les experts s'accordent pour dire que les professionnels chargés d'auditer des relations de plus en plus complexes de délocalisation dans des zones géographiques plus ou moins éloignées peuvent vraisemblablement gérer tous les cas de figure auxquels ils sont confrontés. Les avocats, les comptables et les autres professionnels ont des normes spécifiques à leur pays, dit Perkins, mais l'appellation « Certified Internal Auditor » (auditeur interne certifié) est internationale. « Les auditeurs internes parlent le même langage, » dit-il. « Nous pouvons avoir des cadres de contrôle légèrement différents mais nous devrions tous suivre les mêmes directives, le même code de déontologie et les normes de l'IIA. »

En réalité, observe Marks, les processus d'audit des opérations locales et des opérations délocalisées dans des zones géographiques plus ou moins éloignées devraient être identiques, excepté pour les coûts de déplacement. « Les mêmes problèmes subsistent pour la plupart, » dit-il. Les auditeurs internes doivent effectuer leur mission au rythme de l'entreprise et là où résident les risques. « Ce qui est important, du point de vue d'un audit interne, ce n'est pas l'adresse d'une entreprise. Est-ce que GM est une société américaine ? Est-ce que Toyota est une entreprise japonaise? » demande-t-il. « Les meilleures questions sont, 'Où vend-elle ?' 'Où fabrique-t-elle ?' et 'Où sont ses employés?' »

Hans Spoel, directeur exécutif sortant des services d'audit d'entreprise du groupe de télécommunications Alcatel-Lucent SA, Paris partage le même avis. « Alcatel-Lucent est une entreprise internationale dans le sens commercial du mot, » déclare-t-il. « Nous n'avons plus la notion de 'pays d'origine'. Nos activités sont réparties dans à peu près 130 pays à travers le monde. » Le service d'audit de son entreprise reflète la société elle-même, fait-il remarquer, avec des employés travaillant dans le monde entier, qui font partie, certes non physiquement, mais de manière organisationnelle et méthodologique d'un service centralisé. Par conséquent, leurs actes sont en grande partie cohérents de pays à pays, indépendamment des types de contrat qui lient les sociétés soumises à un audit. Le passé est le présent, soucieux des performances, en dépit du lexique en évolution constante des types partenariats mis en œuvre par l'entreprise qui ignore les frontières. Comme dit le dicton, plus les choses changent, moins elles changent.

En dépit des problèmes contractuels ou autres, les experts s'accordent pour dire que les professionnels chargés d'auditer des relations de plus en plus complexes de délocalisation dans des zones géographiques plus ou moins éloignées peuvent vraisemblablement gérer tous les cas de figure auxquels ils sont confrontés.

Pour commenter cet article, envoyez un courriel à l' auteur russell.jackson@theiia.org.

Cet article de Internal Auditor, l'édition le 2008 février, est publié avec la permission de l'éditeur, The Institute of Internal Auditors. L'article a été traduit de l'anglais à français.