

Introduction

Des ressources compétentes et qualifiées sont nécessaires à la conduite de missions d'assurance et de conseil conformément aux attentes de l'organisation ainsi qu'aux principes et normes généralement admis.

Conformément à la Norme 1210 du Cadre de référence international des pratiques professionnelles (CRIPP) de l'IIA (*The Institute of Internal Auditors*) sur la compétence professionnelle, le responsable de l'audit interne doit se demander s'il dispose des ressources nécessaires (en termes d'expérience, de compétences linguistiques, de connaissances techniques et de qualifications) pour réaliser les missions. Dans le cas contraire, il doit s'interroger sur les ressources (humaines ou matérielles) qui peuvent être mobilisées pour que l'audit interne soit en mesure de mener à bien la tâche qui lui a été confiée.

En pratique, les organisations utilisent une palette de solutions différentes concernant la dotation en personnel et la gestion des ressources, qui vont d'une équipe exclusivement constituée de collaborateurs de la fonction à l'intégration des « auditeurs invités » venant d'autres services de l'organisation ou à une externalisation totale, en passant par une combinaison de ressources internes et externes. La diversité des pratiques pose la question de l'équilibre optimal entre ressources internes et externes. La présente prise de position a pour objectif de clarifier les rôles du Conseil et du responsable de l'audit interne, et de donner des orientations concernant les ressources de l'audit interne et les enjeux à prendre en considération.

L'IIA estime que l'audit interne est plus efficace lorsque le niveau, la qualité et la structure de ses ressources sont en phase avec la stratégie de l'organisation et les Normes de l'IIA. Ces facteurs clés sont déterminants dans l'analyse de la meilleure approche à adopter en matière d'audit interne au sein de l'organisation.

L'IIA considère que la configuration la plus efficace est une équipe d'audit entièrement constituée de ressources internes, éventuellement complétée par le recours à des experts externes dans des domaines de compétences spécialisés. Néanmoins, selon diverses sources (notamment l'étude *Common Body of Knowledge* de l'IIA), la plupart des auditeurs internes indiquent que le recours à des ressources externes, dans des modèles de co-traitance ou de sous-traitance, est approprié afin de réaliser le plan d'audit. En revanche, il n'existe guère de consensus sur le taux d'externalisation ou d'internalisation approprié, et encore moins sur la façon de le mesurer. Pour répondre à cette problématique, il convient avant tout de prendre en compte la taille, la nature et la complexité de l'organisation concernée. L'externalisation totale, c'est-à-dire lorsque 100 % des moyens d'audit interne proviennent de l'extérieur

Point de vue de l'IIA

En tant qu'activité indépendante et objective donnant une assurance et des conseils, conçue pour créer de la valeur ajoutée et améliorer les opérations de l'organisation, l'audit interne 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.

POINTS CLÉS

Le suivi et la responsabilité de l'audit interne ne peuvent pas être confiés à un prestataire externe.

L'audit interne est en mesure de répondre de manière optimale aux objectifs stratégiques de la direction lorsque les missions d'audit interne sont réalisées par des professionnels compétents, en conformité avec les Normes de l'IIA.

L'externalisation totale ou partielle de la fonction d'audit interne devrait faire l'objet d'un examen attentif et approfondi.

Le Conseil devrait recevoir une évaluation écrite concernant toute proposition de modification significative des stratégies de sous-traitance ou de co-traitance de l'audit interne.

L'audit interne répond de manière optimale aux objectifs stratégiques de la direction lorsqu'il est réalisé par des professionnels compétents, en conformité avec les Normes.

L'audit interne sera optimal s'il est mis en œuvre par une équipe, composée de ressources internes ou externes, qui dispose des moyens nécessaires et des compétences professionnelles requises, et qui fait partie intégrante de l'organisation. L'IIA admet que des accords de « partenariat » avec des prestataires externes aident les organisations à obtenir des services qui contribuent à la réalisation des objectifs stratégiques de la direction.

Dans l'hypothèse d'une externalisation totale, le suivi et la responsabilité de l'activité d'audit interne ne peuvent pas être confiées à un prestataire externe. Il convient de désigner un point de contact en interne, de préférence un responsable de l'audit interne ou, à défaut, un membre de la direction générale ou un cadre dirigeant, qui sera chargé de « gérer » l'audit interne. La responsabilité de concevoir et de maintenir un programme d'assurance et d'amélioration qualité (Norme 2070) incombe à la personne ainsi désignée dans la mesure où la norme s'applique à la fonction et non au prestataire.

Si cette personne exerce par ailleurs d'autres responsabilités (ne relevant pas de l'audit interne), il est impératif d'évaluer son indépendance. Le Conseil, ou l'organe de gouvernance approprié, jouant également un rôle essentiel dans le processus de surveillance, il est recommandé de prendre en compte le niveau de suivi effectif.

Si un changement majeur est envisagé en termes de sous-traitance ou de recours à des ressources internes, il convient de présenter au Conseil une évaluation écrite de l'option envisagée. Les résultats de l'analyse du Conseil et de ses discussions devraient être consignés dans un procès-verbal. Étant donné l'importance de l'audit interne dans le processus de gouvernance, toute proposition d'externalisation totale (ou de sous-traitance d'une proportion significative) de cette fonction devrait être approuvée par le Conseil.

Éléments à prendre en compte pour évaluer les options de sous-traitance

Ressources disponibles – Les ressources requises pour l'audit interne sont rares ou indisponibles dans certaines circonstances et pour différentes raisons. Qu'elle soit choisie à titre temporaire ou permanent, la sous-traitance peut être nécessaire pour obtenir rapidement des activités d'audit interne réalisées de manière professionnelle et compétente.

Taille de l'organisation / Motifs pour lesquels l'externalisation est envisagée

– Grande ou petite, une organisation peut avoir besoin de sous-traiter. Les motifs les plus fréquemment avancés pour justifier ces prestations sont : la pénurie temporaire de personnel, la recherche de compétences spécialisées, la nécessité de déployer des moyens sur des sites éloignés, des compétences linguistiques particulières, la mise en œuvre d'activités spécifiques dans le cadre d'un projet ou la nécessité d'accroître les effectifs pour respecter des contraintes de délais. Parce qu'elles ne peuvent pas embaucher des auditeurs internes permanents ou à temps plein, les petites organisations peuvent également juger utile d'envisager une externalisation.

Modalités de sous-traitance – Les organisations peuvent avoir besoin de définir les types de missions ou de pratiques d'externalisation à envisager. Les types de sous-traitance possibles sont :

- L'externalisation totale, où 100 % des travaux d'audit interne sont assurés par des prestataires externes, généralement de manière continue. (Note : se reporter aux observations précédentes au sujet du point de contact en interne).
- L'externalisation partielle, où moins de 100 % des travaux d'audit interne sont effectués par des ressources externes, généralement de manière continue ou selon une périodicité déterminée.

CINQ QUESTIONS

La sous-traitance partielle ou totale de la mission d'audit interne est une pratique courante, mais sans une compréhension et un suivi appropriés de la part du Conseil, elle peut être à l'origine de risques indésirables pour l'organisation.

Voici cinq questions clés que le Conseil devrait poser :

- 1.**
Pourquoi l'externalisation est-elle envisagée ?
- 2.**
Existe-t-il des instructions ou politiques précisant le moment et les modalités de la sous-traitance de l'audit interne ?
- 3.**
L'organisation conserve-t-elle la responsabilité de l'audit interne ?
- 4.**
Quelles dispositions existe-t-il pour maintenir un programme d'assurance et d'amélioration qualité au sein de l'organisation et pour assurer la réalisation régulière d'évaluations externes de la qualité selon les Normes de l'IIA ?
- 5.**
Les contrats et/ou lettres de mission visent-ils la propriété des travaux et autres livrables ?

- La co-traitance, où des intervenants externes participent à des missions conjointes avec l'équipe d'audit interne de l'organisation.
- La co-traitance ou la sous-traitance d'une mission spécifique ou d'une partie d'une mission qui est effectuée par un tiers. Cette prestation est habituellement d'une durée limitée. Le plus souvent, ce sont les membres de l'équipe d'audit interne de l'organisation qui gèrent et supervisent cette mission.

Législation, statut ou réglementation – La législation ou la réglementation peut interdire à certaines entreprises de sous-traiter des travaux d'audit interne à leurs auditeurs externes. Même si la législation ou la réglementation l'autorise, les organisations ne devraient pas confier des activités d'audit interne au cabinet d'audit externe qui vérifie leurs états financiers, car cela porterait atteinte au principe d'indépendance. Dans tel ou tel secteur d'activité, la législation ou la réglementation peut énoncer des recommandations concernant la sous-traitance. Il est conseillé d'évaluer les aspects juridiques relatifs à la sous-traitance.

Avantages et inconvénients de la sous-traitance

Outre les points évoqués ci-dessus, il convient d'analyser les avantages et inconvénients des différentes options de dotation. L'ampleur et la formalisation de cette analyse, ainsi que la communication y afférente, devront être cohérentes avec le niveau d'externalisation envisagé. Lorsqu'il s'agit de sous-traiter une part importante des activités d'audit interne, il est recommandé de se fonder sur des dossiers plus détaillés et de formaliser davantage le processus de communication et de validation.

Contrats et lettres de mission relatifs à la sous-traitance

Il convient de prêter attention à la teneur des contrats et des lettres de mission relatifs aux activités sous-traitées, aux papiers de travail, rapports, recommandations, conclusions, opinions, notations, études comparatives et analyses. Il est également conseillé de déterminer les délais, les rapports d'avancement, l'accès aux collaborateurs pour une discussion des conclusions et leur suivi, ainsi que la propriété des papiers de travail et l'exploitation des résultats, d'évaluer les restrictions ou les limitations, mais aussi les points forts et les bénéfices, et de définir clairement les critères de rémunération.

Politique de sous-traitance

Certaines organisations peuvent juger utile d'adopter une politique (ou des instructions formalisées) relative(s) à la sous-traitance de missions d'audit interne. L'élaboration de règles relatives à la documentation et à la validation peuvent faciliter les activités de sous-traitance. De plus, les organisations peuvent souhaiter adopter ou désigner des prestataires privilégiés, afin de simplifier les procédures de sélection du prestataire et d'achat. Les organisations devraient également respecter la Norme 2070 de l'IIA lorsqu'elles font appel à des prestations externes pour accompagner la fonction d'audit interne ou renforcer ses effectifs. [La Plate-forme mondiale de promotion de la profession de l'IIA donne un aperçu du rôle que joue l'audit interne dans une bonne gouvernance.](#)

ÉLÉMENTS A PRENDRE EN CONSIDÉRATION EN MATIÈRE DE SOUS-TRAITANCE

- Indépendance des prestataires externes.
- Dévouement des ressources internes par rapport à celles du prestataire.
- Normes professionnelles auxquelles le prestataire se conforme.
- Qualifications du prestataire.
- Dotation : formation, renouvellement, rotation et supervision.
- Flexibilité de la dotation au regard des besoins auxquels répondent les missions ou des demandes spéciales.
- Disponibilité des ressources.
- Capitalisation des connaissances au sein de l'organisation dans la perspective de missions futures.
- Accès aux meilleures pratiques ou à des points de vue sur d'autres approches possibles.
- Culture de l'organisation : sensibilité à l'intervention de prestataires externes.
- Connaissance de l'organisation par le prestataire.
- Couverture de sites éloignés et de compétences linguistiques particulières.
- Coordination avec les équipes internes d'auditeurs.
- Coordination avec l'auditeur externe.
- Expérience à l'audit interne vue comme une formation dans l'optique d'une promotion en interne.
- Archivage, accessibilité et propriété des documents de travail.
- Acquisition et disponibilité de compétences spécialisées.
- Coûts.
- Adhésion active à une organisation professionnelle appropriée.

À propos des prises de position

L'IIA (*The Institute of Internal Auditors*) publie des prises de position sur les principaux enjeux d'intérêt pour les parties prenantes et les professionnels dans le but de promouvoir une gouvernance saine et d'informer tous ceux qui sont impliqués. Les positions exprimées offrent un éclairage sur les différents aspects du processus de gouvernance. Elles rappellent le rôle essentiel de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance à tous les niveaux, et dans la création de valeur ajoutée pour l'organisation. Les prises de position sont élaborées et révisées selon un processus rigoureux qui intègre les points de vue et commentaires de professionnels de l'audit interne en exercice ainsi que ceux des bénévoles participant à différents comités de l'IIA (*Global Advocacy Committee "Standards Board" Professional Responsibility and Ethics Committee*).

À propos de l'Institute of Internal Auditors

Porte-parole mondial de la profession de l'audit interne, l'IIA (*The Institute of Internal Auditors*) est une autorité reconnue et un leader incontesté dans la formation et la formulation de normes, lignes directrices et certifications. Créé en 1941, l'IIA est aujourd'hui au service de plus de 190 000 membres dans plus de 170 pays et territoires. Le siège mondial de l'IIA est situé à Lake Mary, en Floride. Pour plus d'informations, rendez-vous sur www.theiia.org.

Avertissement

L'IIA publie ce document à titre informatif et pédagogique. Cette publication n'a pas vocation à apporter de réponses définitives aux situations spécifiques et est donc uniquement destinée à servir de guide. L'IIA recommande de consulter systématiquement des experts indépendants sur les points concernant les situations spécifiques. L'IIA décline toute responsabilité pour les cas où quiconque s'appuierait exclusivement sur cette publication.

Copyright

Copyright © 2018 *The Institute of Internal Auditors, Inc* et l'IFACI pour la traduction française.

Mai 2018



The Institute of Internal Auditors.
1035 Greenwood Blvd., Suite 401
Lake Mary, FL 32746, USA
Téléphone : +1-407-937-1111
Fax: +1-407-937-1101
www.globaliia.org