

## Préface

---

Le monde des organisations publiques et privées est en constante mutation avec, de temps en temps, des poussées de fièvre qui accélèrent le changement. Et c'est bien cela que nous vivons actuellement avec l'affaire Enron qui va contraindre les entreprises à plus de transparence et à davantage d'indépendance dans les contrôles.

L'audit interne ne peut rester indifférent à ces évolutions et depuis plus de soixante ans, il s'efforce d'être en phase avec les préoccupations de son temps et de contribuer ainsi à une toujours plus grande sécurité des organisations, tout en les aidant à améliorer leurs performances.

Au 1<sup>er</sup> janvier 2002, le nouveau cadre de référence de la profession est entré en vigueur. S'appuyant sur les nouvelles attentes des organisations et les meilleures pratiques des auditeurs internes, il insiste sur des concepts tels que l'évaluation indépendante des processus (management des risques, contrôle et gouvernement d'entreprise). Il rappelle la nécessaire indépendance et objectivité des auditeurs internes. Il met en avant la possibilité de développer conseils et services au client donneur d'ordre dont la nature et le champ sont convenus au préalable avec lui, tout en rappelant que ces activités ont pour objectif de créer de la valeur ajoutée et d'améliorer le fonctionnement d'une organisation.

Le livre de Jacques Renard traite excellentement de tout cela et de bien d'autres choses qui font actuellement débat dans le monde de l'audit interne, qu'il s'agisse de l'externalisation, du

droit d'alerte (*wistleblowing*), du nouveau profil des auditeurs, de la meilleure façon de mettre en place une formation d'audit interne ou de la revue d'assurance qualité...

Parfois, le discours se fait savant lorsque l'auteur se demande si le *Coso Report* a bien fait de définir le contrôle interne comme un processus, et ne s'adresse alors qu'à des initiés. Parfois, c'est un regret qu'exprime fermement l'auteur devant, par exemple, la substitution, dans les normes, du mot « fonction » au mot « activité » ce qui, selon lui, réduit l'audit interne à une démarche simple et élémentaire, le mettant « sur le même plan que la reprographie ou le nettoyage » et d'ajouter : « c'est aussi rendre un fameux service à ceux auxquels l'audit interne fait de l'ombre ».

Les propos peuvent être teintés d'inquiétude lorsque, se référant à une jurisprudence récente, l'auteur évoque la responsabilité civile de l'auditeur ; ou bien peuvent apparaître prémonitoires lorsqu'il envisage pour demain « un corps agréé d'auditeurs internes agissant dans le cadre d'une profession réglementée. » Mais toujours le discours est mesuré, balancé, même si, à chaque page, transparaissent les convictions fermes de l'auteur sur un sujet parfaitement maîtrisé.

À trois reprises, l'auteur revient sur le nouveau rôle de conseil que devrait jouer l'auditeur interne. Ce rôle nouveau et clairement exprimé dans la définition de l'audit interne mérite que l'on s'y arrête un instant et que l'on précise ce qu'on entend par conseil.

Rappelons tout d'abord qu'à la suite de l'affaire Enron, beaucoup d'observateurs se sont inquiétés de voir l'indépendance des auditeurs externes compromise du fait de leur activité de conseil qui, selon la SEC (Securities and Exchange Commission) représente, en 2002, pour les grands cabinets internationaux une part estimée à la moitié de leur chiffre d'affaires contre 13 % en 1981. Aux États-Unis, beaucoup de voix se sont élevées pour regretter cette confusion des genres et

recommander qu'il y soit remédié au plus tôt. En France, la profession comptable s'est tout autant émue de l'affaire Enron et chacun s'en est allé de son commentaire à propos de l'indépendance des CAC, en réclamant plus ou moins fortement une réelle séparation entre l'activité d'audit et l'activité de conseil.

Par contre, et ceci mérite d'être relevé, peu de media se sont penchés sur le rôle qu'auraient joué les auditeurs internes dans ce dossier ou plus spécifiquement sur le rôle qu'ils auraient dû jouer. Mais là n'est pas notre préoccupation d'aujourd'hui. Ce qui nous interpelle, c'est le double mouvement, en apparence de sens contraire, qui semble se produire entre des auditeurs externes qui, contraints et forcés, vont devoir recentrer leurs activités sur l'audit au détriment du conseil et des auditeurs internes dont les normes professionnelles semblent mettre sur un même plan, activité d'assurance et activité de conseil. Qu'en est-il exactement ?

Précisons d'emblée que les conseils sous forme de recommandations qui viennent systématiquement conclure toute mission d'assurance ne sont pas concernés ici. En effet, ces missions sont généralement prévues par le responsable de l'audit interne dans son programme annuel ; lui ou son chef de mission en ont précisé le périmètre et les auditeurs les ont réalisées sans une quelconque dépendance à l'égard du client donneur d'ordre. Dès lors, peu importe que le conseil porte sur le respect des lois et règlements, concerne l'amélioration d'une situation ou la sécurisation des opérations, ou s'intéresse à des aspects organisationnels, voire stratégiques. Nous nous trouvons dans le cadre traditionnel de l'audit interne et l'anormalité serait ici l'absence de conseils.

Ce qui est par contre en question, ce sont les quatre catégories de conseils que définit la modalité pratique d'application (MPA) de la norme 1000 CI, relative à la réalisation des missions de conseil. Il s'agit :

- des missions de conseil formelles, planifiées et faisant l'objet d'accords écrits ;
- des missions de conseil informelles, telles que la participation à des comités permanents, à des projets à durée déterminée, à durée déterminée, à des échanges courants d'information... ;
- des missions de conseil exceptionnelles : participation à un projet de fusion/acquisition par exemple ;
- des missions de conseil en cas de crise (incorporation par exemple d'auditeurs internes dans une équipe constituée en vue de la reprise ou de la poursuite des activités après un sinistre).

On voit bien que ce qui peut poser problème, ce sont les missions dites formelles où l'auditeur interne travaille pour un client donneur d'ordre à qui il doit rendre compte. Afin d'éviter toute dérive, la MPA a multiplié les conseils pratiques comme par exemple de refuser une mission de conseil là où s'impose une mission d'assurance ou de porter à la connaissance de la Direction Générale et du Comité d'audit les risques substantiels ou les faiblesses significatives des processus de contrôle relevés lors d'une mission de conseil.

Les superviseurs bancaires se sont émus les premiers, bien avant l'affaire Enron, de la mise sur un pied d'égalité des missions d'assurance et de conseil. En août 2001, le Comité de Bâle a publié vingt principes portant sur l'audit interne dans les banques et les relations des autorités de tutelle avec les auditeurs internes et externes.

En introduction de cet important document, le Comité de Bâle estime que si les auditeurs internes peuvent, sous certaines conditions, s'investir dans une activité de conseil portant sur l'amélioration des systèmes de contrôle interne, pour autant le conseil, sous toute autre forme « doit rester une activité annexe à la fonction de base de l'audit interne qui est une fonction indépendante d'évaluation ».

La Commission Bancaire se montre tout aussi explicite. Au cours du colloque, organisé par l'IFACI (Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes) sur le nouvel environnement pour l'audit interne dans la Banque, tenu les 14 et 15 mars 2002, le Secrétaire Général adjoint de cet organisme a donné les précisions suivantes : « les superviseurs bancaires n'adhèrent pas totalement à la définition adoptée en juin 1999 par l'IIA (Institute of Internal Auditors), qui semble mettre sur le même plan les missions de contrôle et de conseil... » ; et de poursuivre : « les missions de conseil ne doivent pas affaiblir la capacité des auditeurs internes à examiner, en toute indépendance d'esprit, l'adéquation des systèmes de contrôle interne au respect des réglementations et des objectifs, fixés, ainsi qu'à la maîtrise des risques, au sein de chaque établissement » ; et de conclure : « c'est un débat quelque peu similaire à celui qui agite actuellement les Cabinets d'audit externe du fait d'un certain nombre d'événements récents, même si les enjeux économiques et juridiques ne sont pas du tout les mêmes ».

Il est bien certain que dans les mois qui viennent le rôle des auditeurs internes dans le domaine du conseil fera l'objet de débats et vraisemblablement de mises au point tant de l'IIA que de l'IFACI. Rappelons à cet égard la prise de position de l'Institut, en novembre 2000, en réponse au projet du document du Comité de Bâle ci-dessus mentionné, par rapport justement au rôle de conseil de l'audit interne.

« Si le premier rôle de l'audit interne est de donner à un établissement bancaire une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, son rôle de conseil ne doit pas être pour autant négligé. Ce rôle de conseil peut se manifester à trois niveaux :

- dans le cadre des missions d'audit, il ne peut y avoir constats de faiblesses sans recommandations appropriées, recommandations pouvant aller jusqu'à remettre en cause une organisation ou des éléments d'une stratégie ;

- compte tenu des responsabilités dévolues à l’audit interne par le règlement 97/02, ce dernier doit avoir un rôle de conseil dans la mise en place des systèmes de contrôle interne au sein des établissements ;
- en raison de la profonde connaissance qu’a le service d’audit interne des rouages et du fonctionnement de la Banque, compte tenu par ailleurs des compétences qui s’y trouvent rassemblées, le service d’audit interne peut être sollicité occasionnellement par la Direction Générale ou les chefs de service afin de donner un avis dans tout autre domaine que celui du strict contrôle interne.

« Mais en aucun cas, il ne peut jouer à l’intérieur de l’établissement le rôle d’un consultant interne à l’instar de ce que peut faire un consultant externe en mettant en place des procédures ou une nouvelle organisation. »

Cette prise de position est plus que jamais d’actualité, et Jacques Renard, sans y faire formellement référence, s’inquiète, dans son ouvrage, de cette ouverture vers le conseil prévue par les normes professionnelles. D’où ce titre révélateur de l’un de ses axes de réflexion « donner des conseils sans perdre son âme ».

Vous connaissiez déjà peut-être le talent de Jacques Renard, auteur de l’ouvrage *Théorie et pratique de l’audit interne*, incontournable best-seller de la profession. Avec *Audit Interne : ce qui fait débat*, vous découvrirez une autre facette d’un homme passionné par la fonction d’audit interne, imprégné d’une grande culture, à la recherche du mot juste et de la phrase bien balancée. Un grand plaisir pour le lecteur.

Louis Vaurs  
Délégué Général de l’IFACI  
Conseiller du Président d’Entenial