

«Le conseil d'administration et l'audit interne – Collaboration et création de valeur ; comment optimiser l'utilisation de l'audit interne»

1 Introduction

Depuis quelques années, la multiplication des scandales en entreprise¹ a davantage attiré l'attention du public et du monde politique sur la question de la gouvernance d'entreprise. Ces dernières années, diverses autorités de surveillance, organisations d'autorégulation, associations sectorielles et professionnelles ont édicté ou adapté des directives et/ou recommandations relatives à la gouvernance d'entreprise pour les adapter aux évolutions récentes. Par exemple, Economiesuisse a approuvé en dernier lieu, le 14 novembre 2022, la version révisée du *code Swiss Code of Best Practice for Corporate Governance*. Autre exemple : L'Institut des Auditeurs Internes (IIA) a également révisé son cadre de référence, publié en janvier 2024. Les nouvelles directives de l'IIA sont entrées en vigueur le 9 janvier 2025 après une période de transition d'un an, et sont obligatoires pour les membres de l'IIA Switzerland.

La question d'une gestion d'entreprise responsable, également désignée sous les termes de durabilité ou de responsabilité sociale des entreprises, préoccupe les entreprises, les investisseurs et les autorités. Le moteur de cette attention est, d'une part, le désir d'agir en accord avec les valeurs propres de l'entreprise. D'autre part, l'augmentation des réglementations impose aux entreprises de se pencher sérieusement sur la gouvernance responsable. Enfin, les attentes croissantes des parties prenantes (collaborateurs, investisseurs et autres) exercent une pression supplémentaire sur les entreprises pour qu'elles « fassent ce qui est juste ».

L'audit interne revêt une importance particulière en matière de gouvernance d'entreprise et d'efficacité de celle-ci. D'une part, il appartient au conseil d'administration de surveiller l'efficacité de l'audit interne ; d'autre part, l'audit interne peut l'appuyer dans cette mission de surveillance. Une collaboration étroite et une coordination cohérente sont des conditions essentielles.

2 Contexte

L'audit interne (« AI ») est un vecteur de connaissances transversales au sein de l'entreprise et peut constituer un partenaire de discussion précieux tant pour le conseil d'administration que pour la direction générale. Dans l'exercice de sa fonction d'audit, l'AI intervient à tous les niveaux de l'entreprise et perçoit bien plus que la seule partie émergée de l'iceberg. Les indicateurs qualitatifs associés représentent des éléments clés susceptibles d'influencer positivement les valeurs, la culture d'entreprise et le

¹ Sources : Die Zusammenarbeit zwischen Interner Revision und Aufsichtsrat - Institut für Mitbestimmung und Unternehmensführung (I.M.U.) in der Hans-Böckler-Stiftung (imu-boeckler.de); Analyse von Finews und dem Forschungsbereich Öffentlichkeit und Gesellschaft (FÖG) der Universität Zürich hat die Skandalisierung ökonomischer Akteure in den letzten Jahrzehnten zugenommen;

développement du management. Les différents parties prenantes sont-ils conscients de cette fonction centrale de l'audit interne ? Exploitent-elles l'outil de l'AI de manière efficace ?

Les exigences et attentes croissantes auxquelles font face les entreprises par exemple dans les domaines de la gouvernance, de la gestion des risques ou de l'ESG (Environnement, Social, Gouvernance) accentuent le rôle du conseil d'administration et de la direction générale, et augmentent leurs responsabilités.

Dans ce contexte, la définition du rôle et des missions de l'AI ainsi que son intégration dans un concept global d'assurance prennent une importance capitale. L'AI doit se conformer aux normes professionnelles (les *Global Internal Audit Standards*) tout en prenant en compte les attentes du conseil d'administration et de la direction. Bien que l'AI soit un instrument indépendant du conseil d'administration, la pratique montre que la direction opérationnelle influe aussi sur son importance, son image interne et la manière dont il peut remplir efficacement sa mission.

Du point de vue de l'AI, se présentent les situations pratiques décrites ci-après (liste non exhaustive), lesquelles varient d'une entreprise à l'autre.

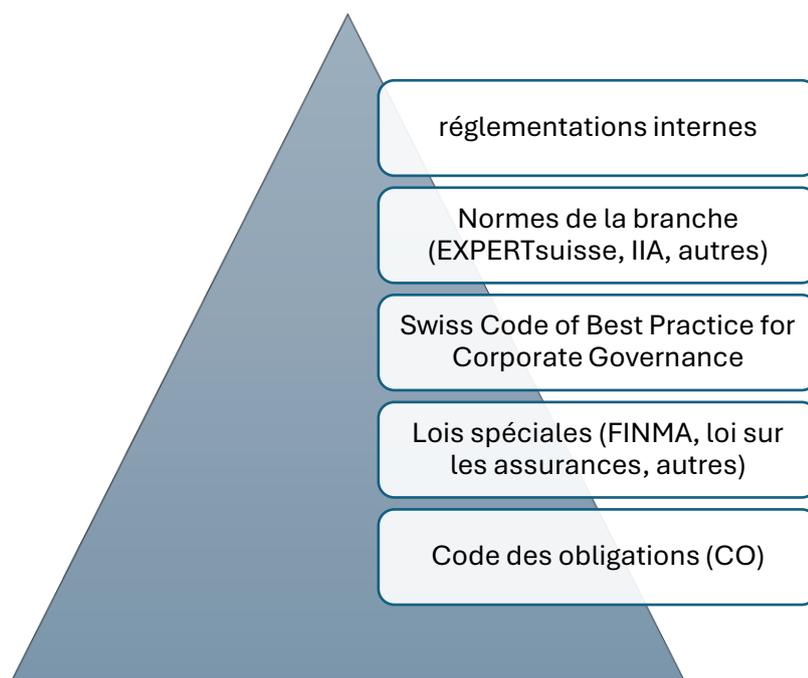
- Le cadre de l'AI est précisé dans la charte d'audit interne et approuvé par le conseil d'administration. Cependant les mandats relatifs à la préservation de la valeur, à l'orientation sur les risques et à la contribution à la réussite de l'entreprise sont restreints par le conseil, et trop peu revendiqués par le responsable de l'AI.
- L'absence d'un concept d'assurance et d'une Assurance Map peut engendrer des lacunes dans la surveillance, mais aussi des chevauchements entre la 2e et la 3e ligne.
- Les AI sont perçus comme des contrôleurs désagréables et donc peu appréciés par les cadres dirigeants (C-Level). Le conseil d'administration les charge alors principalement de tâches de conformité ou de « housekeeping », visant le respect des règlements internes et externes.
- Un écart d'attente (« Expectation Gap ») existe souvent entre les destinataires (p. ex. conseil d'administration, direction) et l'émetteur (AI) concernant les rapports et messages clés de l'AI. Les besoins d'action soulevés dans les rapports critiques ne sont que rarement discutés dans le cadre de mesures à prendre.
- Malgré sa valeur stratégique, l'AI est fréquemment exclue des décisions importantes. Même si l'AI reçoit formellement les procès-verbaux et informations nécessaires, l'organisation ne pense pas toujours à l'inviter aux Steering Committees en tant que partenaire critique et constructif.

Les défis qui en découlent s'expliquent principalement par le fait que le rôle, les missions et l'importance de l'AI ne sont pas pleinement reconnus par les parties prenantes – même si cela est documenté dans une *charte d'audit*. En particulier, ils ne sont pas intégrés de manière cohérente dans un concept global d'assurance. Par conséquent, son rôle n'est pas correctement communiqué ni appliqué à tous les niveaux de l'entreprise.

3 Exigences envers le conseil d'administration

Les missions et responsabilités du conseil d'administration sont définies dans diverses lois, prescriptions réglementaires et normes. Désormais, la norme professionnelle de l'AI formule une recommandation sur l'utilisation de l'AI et implique le conseil d'administration dans les réflexions essentielles sur la structure de l'AI. En Europe, on observe par ailleurs une tendance croissante à tenir les membres des conseils d'administration responsables.

Pyramide des lois et règlement



(Source : élaboration par le groupe de travail)

L'art. 716a al. 1 CO énumère les tâches du conseil d'administration qui, dans le but de préserver la conception d'origine de la société anonyme, ne peuvent pas être transférées à d'autres organes ou à des tiers, ni être « redéléguées » à l'assemblée générale. En ce qui concerne l'intransmissibilité, l'énumération contenue dans l'art. 716a al. 1 CO doit être considérée comme exhaustive.²

Toutes les tâches non citées à l'art. 716a al. 1 CO peuvent, en principe, être déléguées. Étant donné que les tâches du conseil d'administration sont de nature extrêmement variées, malgré la formulation ouverte de cet article, une large marge de manœuvre subsiste pour la délégation³. Toutefois, la responsabilité demeure auprès du conseil d'administration.

Tandis que la direction est responsable de la mise en œuvre de la stratégie d'entreprise, le conseil en assure la surveillance. Indépendamment de l'harmonie entre le président du conseil (ou membre

² Der Verwaltungsrat, Müller | Lipp | Plüss unter Kapitel 3.1.2 Unübertragbare Pflichten

³ Der Verwaltungsrat, Müller | Lipp | Plüss unter Kapitel 3.1.3 Übertragbare Pflichten

délégué) et le CEO, le conseil d'administration peut obtenir les informations nécessaires par le biais de l'AI. Par ailleurs, l'AI contribue à la fonction de contrôle indépendant du conseil d'administration, fournissant ainsi une assurance sur la mise en œuvre des intérêts et de la stratégie de l'entreprise. Le cadre de la mission de l'AI est idéalement ancré dans un règlement spécifique de l'AI, et ce règlement, ainsi que la stratégie de l'AI et celle de l'entreprise, sont harmonisés à intervalles réguliers par le conseil d'administration ou le comité d'audit.

4 Audit interne tourné vers l'avenir

Dans un environnement commercial en constante évolution, marqué par l'innovation et le progrès technique, et en raison des exigences et des responsabilités croissantes qui en découlent pour le conseil d'administration, il est essentiel de mettre en place un AI tourné vers l'avenir. Dans ce contexte, les normes indiquent entre autres la direction à prendre pour l'AI. C'est au conseil d'administration, en tant qu'organe de surveillance, de définir dans quelle mesure et comment l'AI doit se conformer à ces normes, et de formaliser cela dans un règlement de l'AI. Pour pouvoir évaluer la contribution et la valeur ajoutée d'une AI tournée vers l'avenir, les thèmes suivants sont notamment pertinents et doivent, le cas échéant, être consignés dans ce règlement :

- **Alignement constant sur les besoins et défis changeants de l'organisation**

L'AI doit se pencher de manière continue, rapide et proactive sur les évolutions internes de l'entreprise, comprendre son organisation et ses activités. Pour faire face aux règlements, processus et décisions applicables, il doit avoir une connaissance approfondie de l'entreprise et de son environnement. En tant qu'AI tourné vers l'avenir, il lui incombe d'évaluer les opportunités et les risques associés aux décisions prises par le conseil d'administration et la direction, et à les exposer le cas échéant. Il doit inclure des facteurs quantitatifs et qualitatifs pour mieux apprécier leur impact et leur valeur ajoutée.

- **Etroite communication et interaction avec le conseil d'administration, forte intégration et visibilité dans l'entreprise**

Une collaboration efficace et constructive nécessite l'implication étroite de différentes parties (conseil d'administration, direction, autres fonctions de contrôle internes et externes) dans la planification et le suivi des activités d'audit. Un échange régulier entre l'AI et le conseil d'administration permet en outre d'aborder activement des thèmes et des risques importants liés à l'environnement commercial de l'entreprise et à l'évolution du marché. En outre, les points de vue et les préoccupations individuels peuvent être discutés ponctuellement dans le cadre d'entretiens individuels périodiques avec des membres du conseil d'administration (président du conseil d'administration, responsable du comité d'audit) et de la direction. L'AI tournée vers l'avenir ne sera pas perçue comme une simple tâche obligatoire, mais constituera plutôt un soutien précieux pour le conseil d'administration et pourra évaluer et préparer les informations dont il a besoin d'un point de vue neutre.

Outre les réunions formelles, l'AI rencontre régulièrement différents membres du conseil d'administration et de la direction pour un échange personnel (fréquence dépendant de la fonction des personnes, de la taille, de la structure et de la complexité de l'entreprise, etc.).

- **Comportement proactif et tourné vers l'avenir**

L'AI peut jouer un rôle important dans la conception et la mise en œuvre de la culture d'entreprise. Cela est soutenu d'une part par une proactivité dans la définition des thèmes d'audit en tenant compte des évolutions futures possibles, ainsi que par la prise en considération des besoins des différents groupes d'intérêt. D'autre part, un regard orienté vers l'avenir de la part de l'AI, associé à une planification d'audit agile et continue, aide le conseil d'administration et la direction à se pencher en temps réel sur les nouveaux thèmes et risques et à les aborder à temps si nécessaire. L'AI brise également les silos existants, précisément parce que l'AI évolue de manière globale au sein de l'entreprise.

- **Ressources allouées**

La dotation de l'AI en ressources nécessaires (personnel qualifié, compétences, outils, etc.) à l'accomplissement de sa mission doit être définie par le conseil d'administration. Dans l'idéal, les ressources nécessaires sont indiquées par le responsable de l'AI lors de la discussion du plan d'audit (pluriannuel ou annuel) et, le cas échéant, la procédure est harmonisée.

Selon la taille de l'AI, il est indispensable de disposer de cadres permettant d'harmoniser globalement les priorités de l'audit avec la stratégie de l'entreprise, la gestion des risques et les autres fonctions d'assurance. Mais en tant qu'instrument du conseil d'administration, il est également nécessaire de prendre conscience que l'AI doit être dotée des compétences et des ressources correspondantes et qu'elle a la possibilité de faire appel à des ressources externes si nécessaire.

A l'exception de quelques prescriptions spécifiques à certains pays et/ou réglementaires, il n'existe pas de prescriptions minimales concernant la taille et la structure d'un AI. L'IIA établit régulièrement un comparatif pour les différentes industries comme ligne directrice pour la dotation en ressources. Il appartient au conseil d'administration de déterminer combien de ressources doivent être allouées à l'AI et, par conséquent, quel degré de sécurité de contrôle (assurance) il peut attendre, idéalement en accord avec le concept d'assurance.

Il est également important de clarifier l'étendue du mandat d'audit et de conseil de l'AI. Il s'agit notamment de savoir dans quelle mesure cette dernière est souhaitée par le conseil d'administration et la direction. Dans ce contexte, le rôle de l'AI décrit dans la charte d'audit revêt une importance centrale.

Enfin, il est recommandé au conseil d'administration de faire vérifier l'efficacité de son AI ainsi que la conformité aux normes par un contrôle de qualité externe. La norme exige qu'une telle revue soit effectuée au plus tard tous les cinq ans.

- **Soutien à un concept d'assurance global**

La stratégie, la gestion des risques, la compliance et les cadres de contrôle internes font partie des domaines centraux que l'AI prend en compte dans le cadre de ses activités (de contrôle). Elle sait évaluer leur efficacité et leur efficience, identifier les potentiels d'amélioration et les mettre en évidence de manière ciblée.

En mettant en œuvre un concept de contrôle à l'échelle de l'entreprise (concept global d'assurance), l'AI soutient le conseil d'administration dans le cadre de sa fonction de surveillance supérieure. En raison de sa position au sein de l'entreprise, l'AI est parfaitement apte à jouer le premier rôle ou, à défaut, un rôle actif dans la collaboration avec les autres fonctions d'assurance (telles que la gestion des risques, la compliance, le juridique, la gestion de la qualité, etc.) en apportant de la valeur ajoutée de la façon suivante :

- Couverture efficace et efficiente des risques au sein de l'entreprise ;
- Gestion active des plans d'action et activités de gestion de risques ;
- Coordination et transparence entre les différentes fonctions d'assurance ;
- Rapports standardisés et adaptés au conseil et à la direction.

- **Perception en tant que Business Partner indépendant / Trusted Advisor dans l'entreprise**

En tant qu'AI, l'AI intervient à tous les niveaux et dans tous les domaines de l'entreprise. L'AI orientée vers l'avenir n'est pas seulement perçue comme une fonction de contrôle, mais aussi comme Business Partner ou un Trusted Advisor et souvent aussi comme un agent de changement (change agent). Avec ses recommandations et ses évaluations indépendantes, elle offre à l'entreprise une plus-value en mettant en évidence les potentiels d'amélioration dans le cadre de ses activités de contrôle, d'une part, et en signalant les points faibles structurels et/ou récurrents dans une perspective holistique, d'autre part.

Grâce à ses compétences étendues et à sa vue d'ensemble sur l'entreprise, l'AI est prédestinée à soutenir ou à servir d'intermédiaire aux comités de pilotage comme expert ou facilitateur, et à attirer à temps l'attention des responsables sur les risques et les thèmes de contrôle qui y sont liés. Dans ce contexte, l'AI se limite volontairement à des indications de nature procédurale, à des aspects légaux et réglementaires, et n'intervient pas sur le plan opérationnel. La compétence décisionnelle reste du ressort des responsables de l'entreprise.

5 Recommandations / Constatations

L'activité et la mission d'une AI tournée vers l'avenir consistent à renforcer et à soutenir l'entreprise de manière à créer, protéger et maintenir des valeurs. L'AI y parvient en agissant de manière proactive et en se concentrant sur les risques. Cela implique également que l'AI tienne compte, dans le cadre de sa mission, des intérêts publics concernant les composantes sociales, économiques et politiques ainsi que des évolutions en cours lors de la définition de ses objectifs et de l'élaboration de ses activités de contrôle. Ces objectifs ne peuvent toutefois être atteints que par une étroite collaboration entre le conseil

d'administration et l'AI, associée à une compréhension mutuelle. Les nouvelles normes accordent également une plus grande importance aux objectifs de l'AI et à leur contrôle (norme 12.2 Mesure de la performance). Comme mentionné au début du chapitre consacré au contexte, le conseil d'administration et la direction ont une grande influence sur l'importance, la réputation et la manière dont l'AI peut mener efficacement sa mission.

Les constats suivants, issus de l'expérience pratique, offrent aux conseils d'administration et aux AI des axes de développement vers une orientation future :

- **Alignement constant sur les besoins et défis changeants de l'organisation**

Différents AI ont de plus en plus complété les thèmes de contrôle classiques, qui sont des contrôles rétrospectifs, par des champs thématiques complexes et émergents et les ont intégrés dans la planification d'audit afin de fixer des priorités avec le conseil d'administration. Ces champs thématiques sont identifiés de manière continue, par l'AI et évalués en tenant compte de la stratégie et des objectifs de l'entreprise ainsi que des mesures de la gestion des risques. Il peut s'agir de thèmes pour lesquels une base légale existe ou est en cours d'élaboration et de développements (technologiques) qui s'imposeront dans un avenir proche (ESG, intelligence artificielle, l'informatique quantique, Distributed Ledger Technology (DLT), etc.) En règle générale, l'AI ne couvre pas ces thèmes avec une procédure de contrôle classique, mais recourt plutôt à des analyses d'écart ou à des méthodes de contrôle agiles.

Cette confrontation permanente et globale avec l'entreprise, son environnement, les risques et les opportunités font que l'AI a pour mission de revoir régulièrement la planification annuelle, de réévaluer les priorités des missions et de les coordonner avec le conseil d'administration. Les parties prenantes internes doivent être activement impliquées dans ce processus afin que leur point de vue soit également pris en compte dans les réflexions.

- **Communication étroite et interaction avec le conseil d'administration, forte intégration et visibilité dans l'entreprise**

Le rapport formel au conseil d'administration est établi dans la pratique. Lorsqu'une amélioration est nécessaire, cela se traduit par des discussions sur l'analyse des risques, le plan d'audit (planification annuelle ou pluriannuelle) pour la prochaine période, ainsi que par la volonté de rompre avec les schémas habituels afin de mieux aborder les risques croissants et d'évaluer la maturité de la deuxième ligne selon le concept d'assurance. Concrètement, il s'agit d'approfondir le dialogue entre le conseil d'administration et l'AI afin de déterminer dans quelle mesure le concept global d'assurance trouve un écho dans les audits prévus et les principaux risques (actuels).

L'échange bilatéral régulier avec les membres du conseil d'administration, de la direction et d'autres cadres de l'entreprise favorise une perception de confiance et proactive de la fonction d'AI et aide le responsable d'AI à réagir rapidement aux évolutions des risques, aux nouveaux enjeux, etc. dans le cadre de la planification continue.

- **Comportement proactif et tourné vers l'avenir**

L'AI suit en permanence les évolutions de la branche et de l'économie dans le but d'identifier à temps les tendances ou mégatendances et d'évaluer leur impact possible sur l'entreprise. Cela permet d'identifier d'éventuels risques ou opportunités et d'évaluer leur impact sur l'orientation stratégique de l'entreprise.

Dans le cadre de son évaluation des risques pour l'entreprise ou l'univers d'audit, l'AI utilise un système de détection d'indicateurs d'alerte précoce. Les connaissances qui en résultent permettent au conseil d'administration de contrer les risques correspondants à un stade précoce par des mesures ciblées. Les indicateurs d'alerte précoce peuvent être déterminés par l'analyse de chiffres clés (KPI), de l'efficacité des processus commerciaux, des réactions des collaborateurs et des clients (y compris le whistleblowing) ainsi que de sources de données internes et externes pertinentes. Les analyses de scénarios font également partie d'un système d'alerte précoce. La réalisation d'analyses de scénarios ou leur vérification aident le conseil d'administration à mieux préparer l'entreprise aux évolutions futures et, le cas échéant, à prendre des mesures proactives.

- **Ressources allouées**

La dotation en ressources doit être déterminée en premier lieu en fonction de l'orientation stratégique et de la complexité des activités commerciales d'une entreprise. Le conseil d'administration tient compte de ses besoins (assurance et/ou conseil), qu'il souhaite couvrir dans l'exercice de son activité d'organe responsable et de la surveillance d'une entreprise ou d'un groupe. La dotation en personnel et les compétences de l'AI doivent être définies sur la base des attentes du conseil d'administration et de la définition de la mission de l'AI dans la charte d'audit interne.

- **Concept d'assurance (2e / 3e ligne)**

L'importance de l'AI peut être interprétée différemment selon le point de vue. Toutefois, l'élément central est son intégration dans l'organisation et son rôle dans le concept global d'assurance. Ce dernier permet de montrer au conseil d'administration non seulement qui surveille quels risques, mais aussi où se situent les lacunes ou les doublons. Une planification coordonnée des différentes fonctions d'assurance (p. ex. compliance, gestion des risques, sécurité informatique, AI, etc.) est essentielle.

- **Perception en tant que Business Partner / Trusted Advisor dans l'entreprise**

L'AI orientée vers l'avenir dispose d'un large réseau dans l'organisation et est donc prédestinée à interagir en tant que Business Partner et Trusted Advisor.

Grâce à une réflexion approfondie et étendue sur l'entreprise, l'AI est ensuite activement invitée par le management et les départements à participer à des comités de pilotage en tant que sparring

partner ou est sollicitée de façon ad hoc pour des nouvelles problématiques afin d'apporter une vision globale, d'identifier les liens et interdépendances internes, et de les mettre en relation.

Les nouvelles normes accordent également une plus grande importance aux objectifs de l'AI et à son contrôle (norme 12.2 Mesure de la performance). La direction de l'audit doit développer des objectifs afin d'évaluer la performance de l'AI. Lors de l'élaboration des objectifs de performance, la direction de l'audit doit tenir compte des contributions et des attentes de la direction et de l'organe de contrôle. A cette occasion, les points susmentionnés peuvent éventuellement être pris en compte dans la mesure de la performance sur la base de la discussion avec le conseil d'administration. Lors de l'évaluation de la performance de l'AI, la direction de l'audit doit demander un feed-back à la direction et à l'organe de surveillance.

6 Conclusion

L'étroite collaboration entre le conseil d'administration et l'audit interne est une condition importante pour le bon fonctionnement de la gouvernance d'entreprise et donc pour la pérennité et la réussite durable de l'entreprise. Tous deux contribuent au succès de l'entreprise dans le cadre de leurs activités de surveillance communes. Alors que le conseil d'administration définit notamment les objectifs stratégiques et le cadre de l'activité, l'AI tourné vers l'avenir soutient le conseil d'administration dans le cadre de ses missions de surveillance. L'AI met en œuvre et pilote un concept d'assurance global et, à partir d'une carte des risques et de l'assurance, identifie les lacunes et aide à repérer dès le départ les opportunités ainsi que les nouvelles thématiques. Ces éléments, analysés de manière neutre et approfondie, sont ensuite intégrés aux résultats et aux réflexions.

Ce Whitepaper a été élaboré et approuvé par le groupe de travail de l'IIA Switzerland des Professional Services Firms. Les co-auteurs Gabriela Federer Wenger, Alessandro Gabriele, Stephan Heinimann et Michael Schneebeli ont recueilli les opinions d'autres personnes et de Chief Audit Executives et les ont intégrées ponctuellement.

Le Whitepaper a pour objectif d'exposer aux conseils d'administration, du point de vue de l'audit interne, l'importance de la collaboration et le fait que la valeur ajoutée peut être obtenue notamment par une collaboration ciblée et une harmonisation claire des attentes vis-à-vis de l'audit interne. Un échange régulier et ouvert est une condition importante du succès.