

Avec le soutien de

**COMMISSIE CORPORATE GOVERNANCE
PRIVATE STICHTING**

**COMMISSION CORPORATE GOVERNANCE
FONDATION PRIVÉE**

Lignes de conduite pour une relation efficace entre le comité d'audit, l'audit interne et l'audit externe

Les lignes de conduite ont été rédigées afin d'aider les membres de comité d'audit de sociétés cotées à mettre en œuvre les dispositions légales et les recommandations du Code de gouvernance d'entreprise 2009 en matière de contrôle interne, de gestion des risques et de processus d'élaboration de l'information financière.

L'objectif des lignes de conduite est d'organiser, dans le respect des responsabilités de chacun, les interactions entre le comité d'audit, l'audit interne et l'audit externe, tous chargés de tâches différentes par rapport au contrôle interne, à la gestion des risques et au processus d'élaboration de l'information financière, ainsi que les échanges.

Les lignes directrices regroupent des pratiques généralement appliquées au sein des sociétés cotées, le cas échéant avec un degré de formalisme différent.

Table des matières

1	INTRODUCTION GENERALE	3
1.1	Contexte.....	3
1.2	Les objectifs	3
1.3	L'approche	4
1.4	Champ d'application	4
2	COLLABORATION ENTRE LES ACTEURS DU CONTRÔLE.....	5
2.1	Aperçu du rôle du comité d'audit, de l'audit interne et de l'audit externe	5
2.2	Interaction entre les acteurs du contrôle.....	7
2.3	Cycle des réunions du comité d'audit	8
3	COMMENT LE COMITÉ D'AUDIT PEUT-IL SUIVRE L'EFFICACITÉ DU SYSTÈME DE CONTRÔLE INTERNE ET LE PROCESSUS D'ÉLABORATION DE L'INFORMATION FINANCIÈRE ?	10
3.1	Présentation du processus proposé	10
3.2	Lignes de conduite	11
4	COMPOSITION DU GROUPE DE TRAVAIL.....	18
	Annexe 1 – Extraits du Code des sociétés	19
	Annexe 2 - Extraits du Code belge de gouvernance d'entreprise 2009.....	22
	Annexe 3 - Extraits des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne (IPPF)	24
	Annexe 4 - Extraits des normes internationales d'audit (normes ISA) et de la réglementation européenne applicables à l'audit externe.....	26

1 INTRODUCTION GENERALE

1.1 Contexte

La loi d'août 2002 a reconnu la possibilité pour le conseil d'administration de créer en son sein des comités consultatifs. La loi de décembre 2008 a imposé aux sociétés cotées la constitution de comités d'audit. Le Code belge de gouvernance d'entreprise 2009 (ci-après le « Code 2009 ») qui fournit des recommandations aux sociétés cotées, précise les tâches du comité d'audit, de l'audit interne et de l'audit externe¹. Enfin, la récente réforme européenne de l'audit² accentue le rôle du comité d'audit en renforçant les exigences d'indépendance de ses membres et renforce l'indépendance et les compétences des auditeurs externes.

Face à ces exigences légales et dans un monde en constante évolution, les entreprises doivent continuer à créer de la valeur pour les actionnaires et toutes les parties prenantes. Il est donc crucial que le conseil d'administration fasse des choix stratégiques judicieux, en s'appuyant notamment sur un comité d'audit qui remplit adéquatement ses tâches, en collaboration avec l'audit interne et l'audit externe.

A cette fin, il est apparu essentiel à l'*Institute of Internal Auditors Belgium* (ci-après « IIABel ») et à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (ci-après « IRE ») d'élaborer avec l'Association belge des sociétés cotées des lignes de conduite pour une relation efficace entre le comité d'audit, l'audit interne et l'audit externe. La *Commission Corporate Governance* soutient les lignes de conduite.

Pour certaines sociétés, ces lignes de conduite reprennent des principes généraux bien connus. Pour d'autres sociétés, elles constituent un outil pratique leur permettant d'appliquer les meilleures pratiques pour une relation efficace entre le comité d'audit, l'audit interne et l'audit externe.

Ces lignes de conduite constituent un cadre de base et sont dès lors à adapter aux spécificités et à la taille de la société. Elles peuvent être utilisées comme guide méthodologique par le comité d'audit, mais également par les auditeurs internes et par les auditeurs externes dans leurs contacts réciproques.

1.2 Les objectifs

Les lignes de conduite constituent un guide pour le suivi du contrôle interne, la gestion des risques et le processus d'élaboration de l'information financière. Elles répondent à un double objectif :

1. aider le comité d'audit à améliorer son fonctionnement dans sa relation avec l'auditeur interne et l'auditeur externe, dans le respect des tâches et responsabilités respectives de chacun par rapport au contrôle interne et à la gestion des risques ;
2. aider le comité d'audit, l'audit interne et l'audit externe à mieux intégrer les travaux qui leur sont confiés principalement par le Code des sociétés et le Code 2009, pour

¹ L'auditeur externe vise, aux fins des présentes lignes de conduite, le « commissaire et/ou le réviseur d'entreprises » conformément au Code belge de gouvernance d'entreprise 2009 (art. 1.3, voir Annexe 2).

² [Directive 2014/56/UE modifiant la directive 2006/43/CE concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés](#) et

• [Règlement 537/2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public.](#)

augmenter la qualité et l'efficacité de la collaboration dans l'exécution de leurs missions respectives.

1.3 L'approche

Le groupe de travail a élaboré les lignes de conduite en tenant compte :

- des dispositions légales pertinentes ;
- des dispositions du Code 2009 ; et
- des principes développés dans les cadres référentiels internationaux³.

Les lignes directrices comprennent :

- une description de la collaboration entre le comité d'audit, l'audit interne et l'audit externe, en commençant par un bref rappel de leurs rôles respectifs et en replaçant cette collaboration sur une ligne du temps, basée sur le cycle des réunions du comité d'audit ;
- une présentation de la manière dont le comité d'audit peut superviser l'efficacité du système de contrôle interne et de gestion des risques ainsi que le processus d'élaboration de l'information financière. Cette présentation reprend également des listes de questions qui peuvent être posées par le comité d'audit aux différents acteurs de contrôle afin de l'aider dans la réalisation de ses tâches- en perpétuelle évolution - et dans son analyse des risques ;
- quatre annexes reprenant respectivement des extraits du Code des sociétés, du Code 2009, des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne (IPPF) et des normes internationales d'audit (normes ISA) et de la réglementation européenne applicables à l'audit externe.

1.4 Champ d'application

Ces lignes de conduite sont destinées au comité d'audit des sociétés cotées soumises au Code 2009. Les secteurs soumis à une réglementation spécifique, notamment les établissements de crédit, ne sont pas visés par les présentes lignes de conduite.

³ Il s'agit notamment :

- pour les auditeurs internes, des *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, (IPPF), dont la Norme de Fonctionnement 2050 ; et
- pour les auditeurs externes, des normes internationales d'audit (*International Standards on Auditing* ou « normes ISA ») 260, 265 et 610, de la Norme d'audit 5 du *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) et du *Statement on Auditing Standards* (SAS) 65.

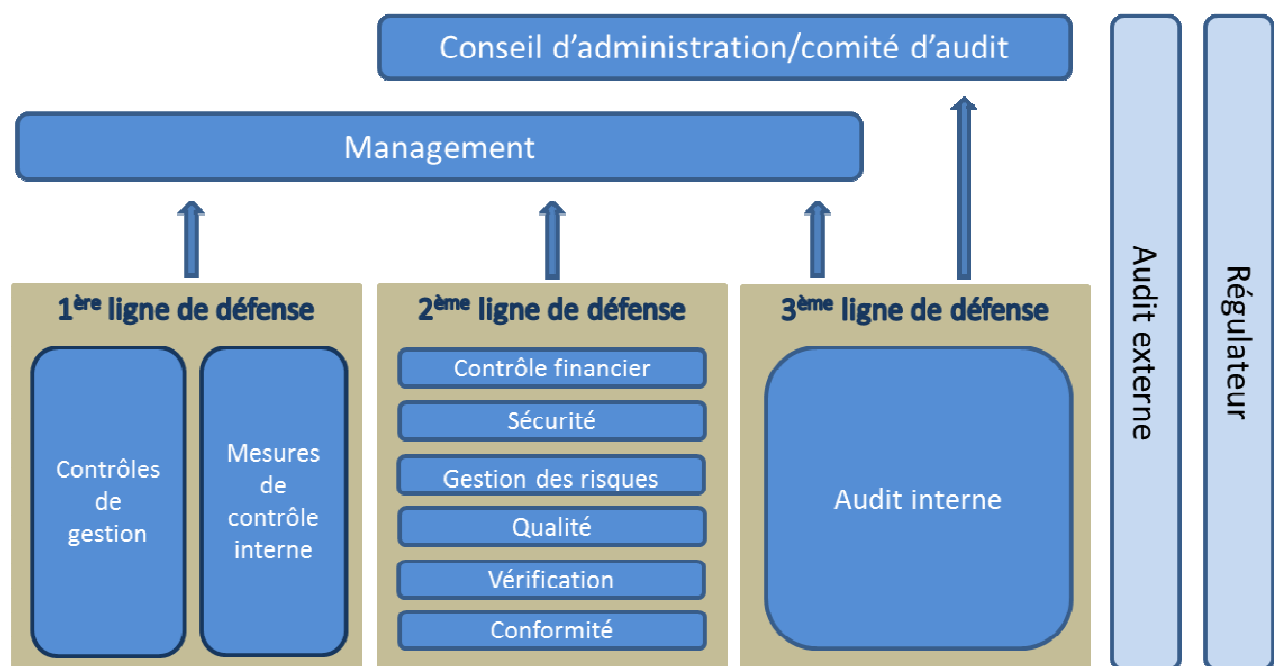
2 COLLABORATION ENTRE LES ACTEURS DU CONTRÔLE

Les acteurs du contrôle visés par les présentes ligne de conduite sont le comité d'audit, l'audit interne et l'audit externe. Après un aperçu de leurs rôles respectifs, le chapitre énonce les interactions entre ceux-ci, replacées par la suite dans le contexte du cycle des réunions du comité d'audit.

2.1 Aperçu du rôle du comité d'audit, de l'audit interne et de l'audit externe

Afin de remplir efficacement leur fonctions, le conseil d'administration et le comité d'audit recherchent une assurance auprès de diverses sources, tant à l'intérieur qu'à l'extérieur de l'organisation. En ce qui concerne les sources internes, le modèle « Trois lignes de défense » (3LoD) est reconnu comme cadre de référence pour décrire les responsabilités relatives à la gestion des risques et au contrôle. Ce modèle contribue à l'amélioration du niveau de gouvernance, de contrôle des risques et du contrôle interne.

Le modèle des trois lignes de défense



Source : IIA Global – www.global.theiia.org

Les présentes lignes de conduite couvrent les rôles du comité d'audit, définis tant par le Code des sociétés que le Code 2009, au niveau :

- du suivi du processus d'élaboration de l'information financière ;
- du suivi de l'efficacité du système de contrôle interne et de gestion des risques ;
- du suivi, le cas échéant, de l'audit interne et de son efficacité ;
- du suivi du contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés, en ce compris le suivi des questions et recommandations formulées par l'auditeur externe; et

- de l'examen et du suivi de l'indépendance de l'auditeur externe, en particulier pour ce qui concerne la fourniture de services complémentaires à la société.

Ces missions s'exercent sans préjudice des missions légales du conseil d'administration, qui demeure seul compétent notamment pour :

- décider de la stratégie de la société et du niveau de risques qu'elle accepte de prendre ;
- approuver un cadre référentiel de contrôle interne et de gestion des risques mis en place par le management⁴ exécutif ; et
- examiner la mise en œuvre de ce cadre référentiel en tenant compte de l'examen réalisé par le comité d'audit.

Le comité d'audit est en effet un organe consultatif, constitué par le conseil d'administration pour l'assister dans l'exercice de ses responsabilités de suivi en matière de contrôle au sens le plus large du terme.

L'audit interne est défini par l'*Institute of Internal Auditors* 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, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité.* »

L'audit interne effectue une évaluation des activités de l'organisation dans laquelle il travaille et émet des recommandations basées sur ses constats et discussions avec le management. C'est au management qu'il incombe d'y apporter une réponse appropriée.

Le positionnement de l'audit interne dans l'organisation étant crucial en vue de sauvegarder l'indépendance du service, il est recommandé que l'audit interne dépende fonctionnellement du comité d'audit dans l'exercice de ses responsabilités. En outre, il existe également un lien hiérarchique avec le CEO et le responsable des ressources humaines en ce qui concerne les aspects opérationnels.

Il convient de noter également que, dans certaines sociétés, il n'y a pas de département d'audit interne, le comité d'audit fonctionnera alors en collaboration avec l'auditeur externe et le management.

L'auditeur externe est un expert indépendant et impartial au service des entreprises. Ses rapports sont destinés à de nombreuses parties prenantes (actionnaires, investisseurs, travailleurs, fournisseurs, clients, etc.). Les entités concernées font appel à des auditeurs externes soit parce que la loi le leur impose⁵, soit sur une base volontaire. L'objectif principal est d'assurer la fiabilité des comptes annuels et, le cas échéant, des comptes consolidés, dont les utilisateurs attendent qu'ils donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entité.

⁴ Le terme de « management » vise dans les présentes lignes de conduite la « personne investie de fonction exécutive ». Ce terme est utilisé par préférence au terme de « directeur », afin de ne pas créer de confusions avec le terme anglais de « *Director* » qui signifie « membre du conseil d'administration »..

⁵ Conformément au Code belge des sociétés (art. 15, 141 et 142), toutes les sociétés excédant certains critères (nombre de travailleurs occupés, chiffre d'affaires annuel et total du bilan) sont tenues de nommer un auditeur externe comme commissaire.

2.2 Interaction entre les acteurs du contrôle

Le rôle du comité d'audit couvre notamment la supervision de la fonction d'audit interne et la nomination et la surveillance des travaux de l'auditeur externe. Dans ce cadre, le comité d'audit devra évaluer la coopération qui peut être mise en pratique entre les auditeurs internes de l'organisation et l'auditeur externe, participant à l'optimisation du contrôle de la société.

Le comité d'audit examine le programme de travail de l'auditeur interne. Il reçoit les rapports d'audit interne ou un résumé périodique de ceux-ci.

L'auditeur externe fait rapport au comité d'audit sur les questions importantes apparues dans l'exercice de sa mission de contrôle légal des comptes, en particulier les faiblesses significatives du contrôle interne au regard du processus d'information financière.

Il est conseillé au comité d'audit d'encourager pro-activement la collaboration entre l'audit interne et externe (*not only listen but also challenge*) pour améliorer l'efficacité et la qualité du contrôle en particulier dans les domaines suivants⁶ :

- Stratégie et planification d'audit ;
- Suivi et analyse des risques ;
- Surveillance de l'exécution de l'audit et *reporting*.

Il est conseillé au comité d'audit :

- de veiller à ce que les plans d'audit interne et d'audit externe reprennent un chapitre sur la collaboration entre ces deux acteurs de contrôle ;
- de demander régulièrement à l'audit interne et externe de faire le point sur leur collaboration ;
- de consolider l'analyse du management et des auditeurs internes et externes, afin d'obtenir un aperçu global de la couverture des risques et du contrôle interne.




















⁶ Des normes internationales créent le cadre pour le fonctionnement de cette collaboration dans les différents domaines explicités. Il s'agit plus particulièrement des normes internationales d'audit (normes ISA) pour les auditeurs externes et des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne (IPPF) pour les auditeurs internes.

2.3 Cycle des réunions du comité d'audit

La collaboration entre le comité d'audit, l'audit interne et l'audit externe s'inscrit dans une ligne du temps, basée sur le cycle des réunions du comité d'audit. Celui-ci devra se réunir autant de fois que son rôle et ses responsabilités le nécessitent, et au minimum 4 fois par an.

Il est conseillé de prévoir des réunions selon un planning qui coïncide avec les dates clés de l'établissement de l'information financière et du cycle d'audit, ce qui permettra au comité d'audit de prendre des décisions dans un timing privilégiant la communication régulière et en temps opportun avec les auditeurs internes et les auditeurs externes, le management et le conseil d'administration.

Les échanges entre l'auditeur interne et le comité d'audit, d'une part, et l'auditeur externe et le comité d'audit, d'autre part, peuvent se positionner sur un exercice selon l'exemple de calendrier suivant :

	Réunion du comité d'audit du 1er trimestre ⁷	Réunion du comité d'audit du 2ème trimestre (ou réunion semestrielle)	Réunion du comité d'audit du 3ème trimestre	Réunion du comité d'audit du 4ème trimestre (ou réunion annuelle)
 Audit interne  Audit externe	Année comptable 			
Présentation du planning annuel d'audit interne et demande d'approbation Présentation d'un rapport d'audit interne résumé Etat des lieux du rapport de l'auditeur interne et indicateur clé de performance (KPI) Rapport annuel audit interne (recommandé) Etat d'avancement de l'implémentation des recommandations	 ⁸	 ⁹  ¹⁰		
Comptes et information financière Présentation du plan d'audit externe Conclusions des travaux				
Contrôle interne et gestion des risques¹¹ Vision des risques significatifs Programme de travail relatif au contrôle interne Restitution des travaux et faiblesses significatives ¹² Présentation des conclusions sur le rapport du Président		 		 
Indépendance Examen de l'indépendance Présentation des prestations fournies par le réseau				 

⁷ Le cas échéant, en cas d'intervention de l'auditeur externe

⁸ Dans certaines organisations, le planning annuel de l'audit interne est déjà présenté à la réunion du comité d'audit 4^{ème} trimestre.

⁹ Parfois la réunion 2^{ème} trimestre du comité d'audit est entièrement dédiée aux états financiers et à la réunion avec l'auditeur externe – cela dépend de la date de clôture de l'organisation concernée.

¹⁰ Parfois la réunion 2^{ème} trimestre du comité d'audit est entièrement dédiée aux états financiers et à la réunion avec l'auditeur externe – cela dépend de la date de clôture de l'organisation concernée.

¹¹ Lié aux comptes et à l'information financière

¹² Selon les modalités de restitution définies en début d'exercice

3 COMMENT LE COMITÉ D'AUDIT PEUT-IL SUIVRE L'EFFICACITÉ DU SYSTÈME DE CONTRÔLE INTERNE ET LE PROCESSUS D'ÉLABORATION DE L'INFORMATION FINANCIÈRE ?

3.1 Présentation du processus proposé

Il est recommandé au comité d'audit de se forger un avis sur l'efficacité du suivi du système de contrôle interne et de gestion des risques et sur le processus de l'élaboration financière en procédant selon les axes suivants:

Axe 1	Exposé du management au comité d'audit sur l'efficacité du système de contrôle interne et sur le processus d'élaboration de l'information financière par le management
Axe 2	Evaluation de la fonction d'audit interne, prise de connaissance du plan d'audit interne et des résultats des travaux effectués par l'audit interne
Axe 3	Prise de connaissance du plan d'audit externe et des résultats des travaux effectués par l'auditeur externe – Supervision de l'indépendance de l'auditeur externe
Axe 4	Evaluation et conclusions du comité d'audit

Les listes non exhaustives de questions reprises ci-après permettent au comité d'audit d'appliquer la méthodologie autour des quatre axes dont question ci-dessus. Ces questions sont à adapter aux spécificités et à la taille des entités et des activités. A cette fin, le comité d'audit pourra s'appuyer sur une cartographie standard des risques et de contrôle interne à compléter en fonction de la situation spécifique de la société.

Après avoir entendu l'audit interne et l'audit externe, le comité d'audit doit conclure et vérifier si tous les points d'attention ont été couverts.

Remarque préalable à l'utilisation des listes de question

Les listes de questions reprises sous chaque axe présenté ci-après reprennent les tâches du comité d'audit et les questions à poser pour les mener à bien.

3.2 Lignes de conduite

Axe 1 : Exposé du management au comité d'audit sur l'efficacité du système de contrôle interne et sur le processus d'élaboration de l'information financière

Le comité d'audit reçoit du management une présentation du système de contrôle interne et du processus d'élaboration de l'information financière, en ce compris des éléments importants de la documentation et, le cas échéant, des résultats de l'auto-évaluation ainsi que des états financiers et étapes importantes du processus de préparation des états financiers.

Le comité d'audit prend connaissance de l'analyse, des constatations, des commentaires et de l'évaluation effectuée par le management.

Contrôle interne et gestion des risques

Le comité d'audit prend connaissance de l'analyse et de la cartographie des risques réalisées par le management	
-	Le management a-t-il réalisé une analyse de risques (par exemple sous forme d'une cartographie des risques) ? Les risques significatifs opérationnels, financiers, de gestion, de conformité et autres sont-ils identifiés et évalués de manière continue ?
-	Le management a-t-il une compréhension claire de ce que sont les risques acceptables (<i>risk appetite</i>) ou non par le conseil d'administration ?
-	Le management peut-il exprimer une compréhension claire des risques majeurs de l'entité ?
-	Le management a-t-il un processus clair et structuré pour l'identification, l'évaluation et le reporting des risques ?
-	Le management a-t-il documenté son analyse de risques et du contrôle interne dans une cartographie des risques ou sous une autre forme ?
-	Quels sont les risques qui ont été récemment ajoutés ou retirés du profil de risque de l'entité et pourquoi ?
Le comité d'audit prend connaissance de l'analyse du contrôle interne réalisée par le management	
-	Quels sont les contrôles au niveau faitier de l'entité (<i>entity level controls</i>) ?
-	Existe-t-il une charte éthique ou un code de conduite ? La société a-t-elle désigné un "Ethics Officer" ?
-	Des mesures de réparation peuvent-elles être adoptées en cas de non-respect des politiques et procédures ou d'infraction au code de conduite ? Ces actions sont-elles communiquées ou connues au sein de l'entité ?
-	Existe-t-il un manuel des procédures de contrôle interne ?
-	Existe-t-il des descriptions de fonction et sont-elles communiquées ?
-	Une analyse de la séparation des tâches (<i>segregation of duties</i>) a-t-elle été effectuée ?
-	Existe-t-il une procédure pour attirer, développer et retenir les personnes compétentes ?
-	Existe-t-il un manuel des principes comptables ?
-	Le management démontre-t-il, à travers ses actions et politiques, l'engagement nécessaire en matière de compétence, d'intégrité et de création d'un climat de confiance au sein de l'entité ?
-	Les employés ont-ils les connaissances, capacités et outils pour effectivement gérer les risques ?
-	Comment les processus et contrôles sont-ils adaptés pour absorber les nouveaux risques ou les risques dont la pondération est modifiée ?
-	Le management a-t-il mis en place des contrôles informatiques suffisants (en matière d'accès, de sécurité, de continuité) ?
-	Le management a-t-il mis en place des contrôles au niveau des processus (<i>process level controls</i>) de préparation des comptes, ventes, achats, trésorerie, stocks, personnel, etc. ?
-	Le management a-t-il mis en place des contrôles au niveau du processus de préparation des états financiers ?
-	Existe-t-il une justification et une réconciliation (mensuelle) des comptes ?

- Le management effectue-t-il mensuellement une revue des résultats en comparant ceux-ci avec le budget et les périodes précédentes ?
- Le comité d'audit a-t-il obtenu du management une évaluation du quality of earnings ?

Documentation

Il est recommandé que la cartographie des risques et contrôles soit organisée comme suit:

- évaluation de la probabilité d'arrivée des risques ainsi que leur impact probable ;
- analyse de la cause des risques ;
- impacts éventuels que les risques peuvent avoir sur l'entreprise et les comptes
- description de l'activité de contrôle couvrant le risque
- description de la fréquence de l'activité de contrôle
- description du management responsable du contrôle

Le comité d'audit prend connaissance de l'auto-évaluation du contrôle interne par le management

- Le management réalise-t-il une auto-évaluation documentée du système de gestion des risques et du contrôle interne ?
- Les directions (générales et financières) des départements et filiales sont-elles impliquées dans cette auto-évaluation ?
- Quelle est la méthodologie appliquée pour réaliser cette auto-évaluation ?
- Quels sont les résultats (points forts et faibles) de cette auto-évaluation ?
- Ces résultats ont-ils été communiqués à l'audit interne et externe ?
- Quel est le plan d'action du management pour remédier aux points faibles ?
- Le management et le conseil d'administration reçoivent-ils des rapports réguliers, pertinents et fiables sur les progrès par rapport aux objectifs de la société et aux risques liés, qui leur fournissent l'information nécessaire pour la prise de décision et à des fins de revue ?
- Les procédures de reporting périodique sont-elles efficaces pour communiquer un état des lieux équilibré et compréhensible de la position de l'entité et de ses perspectives ?
- Existe-t-il un système d'alerte en cas d'infractions aux lois ou réglementations ou autres irrégularités ?

Processus d'élaboration de l'information financière

Le management présente au comité d'audit le processus d'élaboration financière

- Quels sont les changements et/ou difficultés importants rencontrés dans le processus de préparation des informations financières ?
- Quels sont les faits marquants et les transactions importantes de l'exercice ?
- Le management a-t-il effectué :
 - o une analyse du résultat d'exploitation, financier et non-récurrent (comptes consolidé et/ou statutaires) ?
 - o une analyse du bilan ?
 - o une analyse des annexes, ?
 - o une analyse du traitement comptable des transactions importantes et ou inhabituelles ?
- Quel est le traitement comptable des risques devant être intégré dans les comptes ?

Axe 2 : Evaluation de la fonction d'audit interne, prise de connaissance du plan d'audit interne et des résultats des travaux effectués par l'audit interne

Le comité d'audit examine la fonction d'audit interne et ses travaux afin de récolter toute information utile pour l'exercice de ses responsabilités de supervision de l'efficacité du contrôle interne et du processus de préparation de l'information financière. Il fait rapport au conseil d'administration et, s'il y a lieu, formule des recommandations au conseil.

Le comité d'audit supervisera les éléments suivants :

- la nomination et le mandat de l'auditeur interne, notamment sous l'angle de ses responsabilités, de son budget et de son personnel;
- les compétences et les activités de l'auditeur interne, notamment un examen du plan d'audit interne annuel et l'existence ou non de toute restriction ou limitation imposée à l'auditeur interne;
- les comptes rendus de l'auditeur interne concernant les résultats d'audit interne, notamment pour ce qui est des contrôles internes de la société, et les progrès réalisés par cette dernière pour remédier à tout manquement important ayant trait aux contrôles.

Le comité d'audit supervise les activités de l'audit interne en s'appuyant notamment sur le questionnaire suivant :

Le comité d'audit évalue et approuve la charte d'audit interne. Le comité d'audit nomme le responsable de l'audit interne et l'évalue
<ul style="list-style-type: none">- La création d'une fonction d'audit interne est-elle nécessaire au sein de l'organisation ?- Quelle est l'étendue de la mission d'audit interne ?- L'audit interne a-t-il un accès complet aux personnes, documents, fonctions, etc.?- La portée de l'audit interne est-elle fixée dans un mandat/une charte d'audit interne ?- Comment l'audit interne mène-t-il sa tâche en matière de fraude ?- L'audit interne associe-t-il sa tâche avec d'autres tâches opérationnelles au sein de l'organisation ?- Quel type de rapport /quelle communication souhaite le comité d'audit?- Les objectifs, activités et responsabilités de l'audit interne sont-ils évalués périodiquement ?
Le comité d'audit examine si la fonction d'audit interne dispose des moyens suffisants pour accomplir ses fonctions d'audit interne
<ul style="list-style-type: none">- Quelle est la composition de l'équipe d'audit interne ? Le nombre d'auditeurs internes est-il suffisant ?- L'équipe d'audit interne dispose-t-elle des compétences suffisantes pour exercer ses fonctions et celles –ci sont-elles exercées sur la base d'une formation suffisante ?- Existe-t-il des restrictions de périmètre ou budgétaires qui entravent l'exécution des travaux d'audit interne ?- Existe-t-il une collaboration avec des spécialistes internes et/ou externes afin de soutenir /compléter les connaissances de l'audit interne ?- Le plan d'audit interne, le budget y relatif et les moyens en personnel sont-ils soumis annuellement au comité d'audit pour approbation ?
Le comité d'audit surveille l'indépendance et l'objectivité de l'audit interne
<ul style="list-style-type: none">- A qui l'audit interne fait-il rapport?- Des mesures suffisantes ont-elles été prises afin que la fonction d'audit interne puisse effectuer ses tâches de manière objective et indépendante ?- La fonction d'audit interne et les auditeurs internes respectent-ils le Code de déontologie de <i>Institute of Internal Auditors Belgium</i> ?- La fonction d'audit interne est-elle suffisamment soutenue par le CEO et le management ? L'audit interne a-t-il un accès direct au comité d'audit ?- L'indépendance organisationnelle de la fonction d'audit interne est-elle confirmée au moins annuellement ?- Des manquements/écarts en matière d'indépendance/d'objectivité ont-ils été signalés au comité d'audit ?

Le comité d'audit effectue le suivi des activités de la fonction d'audit interne

- L'audit interne est-il organisé de manière qualitative, p. ex. structure, méthodologie, processus, positionnement, valeur ajoutée ?
- La fonction d'audit interne effectue-t-elle les tâches qui lui sont assignées de manière suffisante et qualitative ?
- La fonction d'audit interne a-t-elle mis en œuvre un programme de qualité afin que la qualité puisse être assurée dans la réalisation des missions d'audit interne ?
- La fonction d'audit interne contribue-t-elle à l'amélioration de l'organisation et de la gestion des risques ?
- L'audit interne autorise-t-il la réalisation d'un contrôle de qualité externe tous les 5 ans ?
- Comment fonctionne la collaboration entre l'audit interne et le management ?
- Quelle est l'évolution des indicateurs clés de performance (KPI's) pour l'audit interne ?
- L'audit interne exécute-t-il son plan d'audit interne comme prévu? Si non, quelles en sont les raisons ?
- Existe-t-il des secteurs d'activités de l'entité qui ne sont pas correctement maîtrisés par l'audit interne ?

Le comité d'audit reçoit des rapports de la fonction d'audit interne qui contribuent à l'adéquation du contrôle interne et du système de gestion des risques. Le comité d'audit approuve l'analyse des risques et le plan d'audit de l'audit interne.

- De quelle manière le plan d'audit interne est-il préparé ? Le plan d'audit interne est-il constitué de manière équilibrée ? Le plan d'audit interne se centre-t-il sur les risques appropriés ?
- Quelle est la bonne collaboration avec les auditeurs externes ?
- Quelle est l'adéquation du contrôle interne et du système de gestion des risques au sein de l'organisation ?
- Quelle est la qualité des conclusions de l'audit interne et des recommandations formulées ?
- Le plan d'audit a-t-il été préparé sur base d'une analyse de risque ?

Le comité d'audit suit le degré d'application des recommandations de l'audit interne

- Le management met-il en œuvre les recommandations de l'audit interne et ce à temps ?
- Quelle est la cause des recommandations non encore mises en œuvre ?

Axe 3 : Prise de connaissance du plan d'audit externe et des résultats des travaux effectués par l'audit externe Supervision de l'indépendance de l'auditeur externe

Le comité d'audit demande à l'auditeur externe de présenter son plan d'audit et ses rapports ainsi que les questions soulevées à l'occasion de l'audit des états financiers et qui présentent un intérêt pour la gouvernance de l'entreprise.

Le suivi et la restitution des travaux des auditeurs externes doivent permettre au comité d'audit de répondre à ses obligations de suivi du processus d'élaboration de l'information financière, de suivi du contrôle légal des comptes annuels et, le cas échéant, des comptes consolidés par les auditeurs externes.

Le comité d'audit prend connaissance du plan d'audit externe, le commente et, le cas échéant, adapte sa démarche en conséquence

- Quels sont les risques d'audit principaux (*key audit matters*) identifiés par l'auditeur externe dans le cadre de son analyse de risques ?
- Quelles sont les procédures de contrôle planifiées pour couvrir ces principaux risques d'audit ?
- Quelle est l'approche de l'audit externe en matière d'analyse du contrôle interne ? L'auditeur externe peut-il s'appuyer sur le contrôle interne ? Quels sont les cycles caractérisés par un contrôle interne satisfaisant ?
- Quelle est la nature et l'étendue des travaux réalisés dans les entités du périmètre audité ?
- Les modifications importantes dans le périmètre de consolidation ont-elles été prises en compte dans le plan d'audit ?
- Les risques d'audit liés aux événements significatifs ayant affecté l'entreprise au cours de l'exercice ont-ils été intégrés dans le plan d'audit ? A titre d'exemples: acquisitions ou cessions de filiales, opérations de croissance externe et de restructuration, changements intervenus dans le management du groupe et des filiales, procès ou litiges au niveau de la société consolidante et des sociétés consolidées, mise en place de Centre de Services Partagés (CSP), externalisation de certaines opérations.
- Les risques significatifs relatifs à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière ont-ils été pris en compte dans le plan d'audit externe ? A titre d'exemples: les points d'audit significatifs de l'exercice précédent ont-ils fait l'objet d'un suivi spécifique ? Les faiblesses de contrôle interne et les fraudes identifiées lors de l'exercice précédent ont-elles fait l'objet d'un suivi ?
- Les changements de méthodes comptables prévus pour l'exercice ont-ils fait l'objet d'une analyse spécifique ?
- Quel est le calendrier des interventions de l'auditeur externe ?
- Quelles sont les visites de sites et filiales effectuées par l'auditeur externe¹³ ?
- Quel est le budget associé au plan d'audit ?
- En cas de co-commissariat, quelles sont les modalités de répartition des travaux afin d'assurer une couverture appropriée des zones de risques ?
- Quel est le degré d'intégration des plans d'audits interne et externes ?

Le comité d'audit prend connaissance des résultats et des conclusions de l'audit externe

¹³ En vertu des normes ISA, l'auditeur externe tenu d'effectuer les visites de sites et filiales est plus précisément l'associé responsable de la mission (cf. norme ISA 220, § 7 a).

- Quelles sont les conclusions relatives aux procédures de contrôle liées aux principaux risques d'audit ?
- Quelles sont les faiblesses identifiées (significatives ou non, en vertu des normes ISA), les recommandations et les conclusions de l'audit externe en matière d'analyse du contrôle interne ?
- L'auditeur externe a-t-il rencontré des difficultés dans l'exécution de ses contrôles ?
- Quelles sont les conclusions d'audit pour les (principales) filiales ? Des réserves ont-elles été émises par les auditeurs externes locaux ?
- Y a-t-il des points complémentaires spécifiques à reprendre dans la lettre d'affirmation ?
- Quelles sont les modifications qui paraissent devoir être apportées aux comptes devant être arrêtés ou aux autres documents comptables ? Y a-t-il des observations sur les méthodes d'évaluation adoptées ?
- Des irrégularités et/ou des inexactitudes ont-elles été identifiées ?
- Quelle est la qualité du processus d'élaboration des informations financières ?
- Quel sera le type d'opinion ?
- Dans le rapport de l'auditeur externe, quels seront les principaux risques d'audit qui feront l'objet d'une description ? Quelles seront les conclusions relatives à ces principaux risques d'audit ?

En outre, le législateur a également confié au comité d'audit l'examen et le suivi de l'indépendance de l'auditeur externe, en particulier, pour ce qui concerne la fourniture de services complémentaires à l'entité contrôlée. Les questions reprises ci-dessous guideront le comité d'audit dans l'exercice de cette responsabilité.

Le comité d'audit examine l'indépendance de l'auditeur externe	
-	L'auditeur externe confirme-t-il chaque année par écrit au comité d'audit son indépendance par rapport à la société?
-	L'auditeur externe communique-t-il chaque année au comité d'audit les services additionnels fournis à la société?
-	L'auditeur externe examine-t-il avec le comité d'audit les risques pesant sur son indépendance et les mesures de sauvegarde prises pour atténuer ces risques, consignées par lui?
Le comité d'audit contrôle la nature et l'étendue des services additionnels qui ont été fournis par l'auditeur externe	
-	Le comité d'audit a-t-il précisé dans une politique formelle les types de services additionnels qui sont : <ul style="list-style-type: none"> • exclus ; • autorisés après examen par le comité ; et • autorisés d'office compte tenu des exigences spécifiques du Code des sociétés (apports en nature, quasi-apports, fusions, scissions et apports d'universalités ou de branches d'activité, cessions forcées d'action)?
-	Le comité d'audit applique-t-il cette politique formelle ?
-	Le comité d'audit a-t-il proposé cette politique formelle au conseil d'administration?

Axe 4 : Evaluation et conclusions du comité d'audit

La supervision des activités du management, de l'audit interne et de l'auditeur externe ainsi que les informations obtenues au travers de cette supervision vont permettre au comité d'audit d'établir une vue globale de la qualité du système de contrôle interne et du processus d'élaboration de l'information financière. Cette vue globale permettra au comité d'audit d'aboutir à des propositions de conclusions circonstanciées.

Le comité d'audit effectue une évaluation et aboutit à des propositions de conclusions

- Les informations du management, les plans d'audit interne et externe et la restitution des conclusions des travaux vont permettre au comité d'audit de conclure en ce qui concerne le suivi de l'efficacité du contrôle interne, le processus d'élaboration financière et le suivi du contrôle légal.
- Lorsque nécessaire, le comité d'audit sollicitera des informations complémentaires et des procédures additionnelles.
- Le comité d'audit transmettra ses conclusions et ses recommandations au conseil d'administration.

4. COMPOSITION DU GROUPE DE TRAVAIL

Ce groupe de travail était composé de :

1. Représentants de l'Association belge des sociétés cotées :

- Anne DEL MARMOL Secrétaire du Conseil d'administration, D'leteren
- Ann OPSOMER Secrétaire général, GBL

2. Représentants de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE) :

- Lieven ACKE Réviseur d'entreprises, MAZARS, membre du Conseil IRE
- Daniel KROES Réviseur d'entreprises, DELOITTE, Président IRE
- Patricia LELEU Réviseur d'entreprises, KPMG, membre du Conseil IRE

3. Représentants de l'Institute of Internal Auditors Belgium (IIABel) :

- Jacques COUCKE Vice-Président IIABel, audit manager BNP Paribas Fortis
- Els HOSTYN Partner at KPMG Advisory, past president of IIABel

4. Avec le soutien de membres du Groupe de travail Permanent de la Commission Corporate Governance :

- Christine DARVILLE *Executive Manager* FEB, Administrateur de l'Association belge des sociétés cotées
- Annelies DE WILDE Research Associate, GUBERNA

5. Avec le soutien des membres du personnel de l'IRE :

- Stéphanie QUINTART Conseillère, Service expertise professionnel, IRE
- Inge VANBEVEREN Chef de service, Service expertise professionnel, IRE

Annexe 1 – Extraits du Code des sociétés

LIVRE VIII – La société anonyme

(...)

[Section IIIbis](#). - Comité d'audit.

[Art. 526bis](#). § 1er. Les sociétés cotées au sens de l'article 4 constituent un comité d'audit au sein de leur conseil d'administration.

§ 2. Le comité d'audit est composé de membres non exécutifs du conseil d'administration. Au moins un membre du comité d'audit est un administrateur indépendant au sens de l'article 526ter, et est compétent en matière de comptabilité et d'audit.

§ 3. Dans les sociétés répondant, sur une base consolidée, à au moins deux des trois critères suivants :

- a) nombre moyen de salariés inférieur à 250 personnes sur l'ensemble de l'exercice concerné,
- b) total du bilan inférieur ou égal à 43.000.000 euros,
- c) chiffre d'affaires net annuel inférieur ou égal à 50.000.000 euros,

la constitution d'un comité d'audit au sein du conseil d'administration n'est pas obligatoire, mais les fonctions attribuées au comité d'audit doivent alors être exercées par le conseil d'administration dans son ensemble, à condition que ces sociétés disposent d'au moins un administrateur indépendant et que, au cas où le président du conseil d'administration est un membre exécutif, il ne préside pas cet organe lorsque celui-ci agit en qualité de comité d'audit.

Est présumé membre exécutif du conseil d'administration, entre autres, tout administrateur qui est membre du comité de direction visé aux articles 524bis et 524ter et tout administrateur qui s'est vu déléguer la gestion journalière au sens de l'article 525.

§ 4. Sans préjudice des missions légales du Conseil d'administration, le comité d'audit est au moins chargé des missions suivantes :

- a) suivi du processus d'élaboration de l'information financière;
- b) suivi de l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques de la société;
- c) s'il existe un audit interne, suivi de celui-ci et de son efficacité;
- d) suivi du contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés, en ce compris le suivi des questions et recommandations formulées par le commissaire et le cas échéant par le réviseur d'entreprises chargé du contrôle des comptes consolidés;
- e) examen et suivi de l'indépendance du commissaire et le cas échéant du réviseur d'entreprises chargé du contrôle des comptes consolidés, en particulier pour ce qui concerne la fourniture de services complémentaires à la société.

Le comité d'audit fait régulièrement rapport au conseil d'administration sur l'exercice de ses missions, au moins lors de l'établissement par celui-ci des comptes annuels, des comptes consolidés et, le cas échéant, des états financiers résumés destinés à la publication.

§ 5. Sans préjudice des dispositions légales prévoyant des rapports ou avertissements du commissaire à des organes de la société, le commissaire et, le cas échéant, le réviseur d'entreprises chargé du contrôle des comptes consolidés font rapport au comité d'audit sur les questions importantes apparues dans l'exercice de leur mission de contrôle légal des comptes, en particulier les faiblesses significatives du contrôle interne au regard du processus d'information financière.

§ 6. Le commissaire et, le cas échéant, le réviseur d'entreprises chargé du contrôle des comptes consolidés :

- a) confirment chaque année par écrit au comité d'audit leur indépendance par rapport à la société;
- b) communiquent chaque année au comité d'audit les services additionnels fournis à la société;
- c) examinent avec le comité d'audit les risques pesant sur leur indépendance et les mesures de sauvegarde prises pour atténuer ces risques, consignées par eux.

§ 7. Sont exemptées de l'obligation d'avoir un comité d'audit visé aux §§ 1er à 5 :

- a) les sociétés qui sont des organismes de placement collectif à nombre variable de parts publics tels que définis à l'article 10 de la loi du 20 juillet 2004 relative à certaines formes de gestion collective de portefeuilles d'investissement;
- b) les sociétés dont la seule activité consiste à émettre des titres adossés à des actifs au sens de l'article 2, paragraphe 5, du Règlement (CE) n° 809/2004 de la Commission européenne; dans ce cas, la société divulgue les raisons pour lesquelles elle ne juge pas opportun de disposer d'un comité d'audit ou que le conseil d'administration soit chargé d'exercer les fonctions du comité d'audit.

[Art. 526ter.](#) L'administrateur indépendant au sens de l'article 526bis, § 2, doit au moins répondre aux critères suivants :

1° durant une période de cinq années précédant sa nomination, ne pas avoir exercé un mandat de membre exécutif de l'organe de gestion, ou une fonction de membre du comité de direction ou de délégué à la gestion journalière, ni auprès de la société, ni auprès d'une société ou personne liée à celle-ci au sens de l'article 11;

2° ne pas avoir siégé au conseil d'administration en tant qu'administrateur non exécutif pendant plus de trois mandats successifs, sans que cette période ne puisse excéder douze ans;

3° durant une période de trois années précédant sa nomination, ne pas avoir fait partie du personnel de direction, au sens de l'article 19, 2°, de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, de la société ou d'une société ou personne liée à celle-ci au sens de l'article 11;

4° ne pas recevoir, ni avoir reçu, de rémunération ou un autre avantage significatif de nature patrimoniale de la société ou d'une société ou personne liée à celle-ci au sens de l'article 11, en dehors des tantièmes et honoraires éventuellement perçus comme membre non exécutif de l'organe de gestion ou membre de l'organe de surveillance;

5° a) ne détenir aucun droit social représentant un dixième ou plus du capital, du fonds social ou d'une catégorie d'actions de la société;

b) s'il détient des droits sociaux qui représentent une quotité inférieure à 10 % :

- par l'addition des droits sociaux avec ceux détenus dans la même société par des sociétés dont l'administrateur indépendant a le contrôle, ces droits sociaux ne peuvent atteindre un dixième du capital, du fonds social ou d'une catégorie d'actions de la société;

ou

- les actes de disposition relatifs à ces actions ou l'exercice des droits y afférents ne peuvent être soumis à des stipulations conventionnelles ou à des engagements unilatéraux auxquels le membre indépendant de l'organe de gestion a souscrit;

c) ne représenter en aucune manière un actionnaire rentrant dans les conditions du présent point;

6° ne pas entretenir, ni avoir entretenu au cours du dernier exercice social, une relation d'affaires significative avec la société ou une société ou personne liée à celle-ci au sens de l'article 11, ni directement ni en qualité d'associé, d'actionnaire, de membre de l'organe de gestion ou de membre du personnel de direction, au sens de l'article 19, 2°, de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, d'une société ou personne entretenant une telle relation;

7° ne pas avoir été au cours des trois dernières années, associé ou salarié de l'[commissaire]¹, actuel ou précédent, de la société ou d'une société ou personne liée à celle-ci au sens de l'article 11;

8° ne pas être membre exécutif de l'organe de gestion d'une autre société dans laquelle un administrateur exécutif de la société siège en tant que membre non exécutif de l'organe de gestion ou membre de l'organe de surveillance, ni entretenir d'autres liens importants avec les administrateurs exécutifs de la société du fait de fonctions occupées dans d'autres sociétés ou organes;

9° n'avoir, ni au sein de la société, ni au sein d'une société ou d'une personne liée à celle-ci au sens de l'article 11, ni conjoint ni cohabitant légal, ni parents ni alliés jusqu'au deuxième degré exerçant un mandat de membre de l'organe de gestion, de membre du comité de direction, de délégué à la gestion journalière ou de membre du personnel de direction, au sens de l'article 19, 2°, de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie, ou se trouvant dans un des autres cas définis aux points 1° à 8°.

La décision de nomination fait mention des motifs sur la base desquels est octroyée la qualité d'administrateur indépendant.

Le Roi, de même que les statuts, peuvent prévoir des critères additionnels ou plus sévères.

Annexe 2 - Extraits du Code belge de gouvernance d'entreprise 2009

Responsabilité du Conseil d'administration:

1.3. Pour ce qui concerne l'exercice de ses responsabilités de suivi, au minimum, le conseil d'administration :

(...)

- contrôle et examine l'efficacité des comités du conseil d'administration ;
- approuve un cadre référentiel de contrôle interne et de gestion des risques mis en place par le management exécutif ;
- examine la mise en œuvre de ce cadre référentiel en tenant compte de l'examen réalisé par le comité d'audit ;
- supervise les performances du commissaire et/ou du réviseur d'entreprises (ci-après, «l'auditeur externe») et supervise la fonction d'audit interne, en tenant compte de l'examen réalisé par le comité d'audit ; (...)

Constitution de comités spécialisés

5.1 Le conseil d'administration constitue des comités spécialisés ayant pour mission de procéder à l'examen de questions spécifiques et de le conseiller à ce sujet. La prise de décisions reste une compétence collégiale du conseil d'administration. Le conseil d'administration établit et publie le règlement d'ordre intérieur de chaque comité dans la Charte GE. Il décrit également la composition et le mode de fonctionnement de chaque comité dans la Déclaration GE.

5.2 Le conseil d'administration constitue un comité d'audit conformément au Code des sociétés. Ce comité assiste le conseil d'administration dans l'exercice de ses responsabilités de suivi en matière de contrôle au sens le plus large du terme (...).

Missions du comité d'audit:

5.2.6. Sans préjudice des missions légales du conseil d'administration, le comité d'audit est au moins chargé des missions suivantes :

- suivi du processus d'élaboration de l'information financière ;
- suivi de l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques de la société ;
- s'il existe un audit interne, suivi de celui-ci et de son efficacité ;
- suivi du contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés, en ce compris le suivi des questions et recommandations formulées par [l'auditeur externe] ; et
- examen et suivi de l'indépendance de [l'auditeur externe], en particulier pour ce qui concerne la fourniture de services complémentaires à la société. (art. 526bis, §4, al. 1er, a-e C. soc.).

Audit interne

5.2./17 Une fonction d'audit interne indépendante est mise en place. Ses ressources et ses compétences sont adaptées à la nature, à la taille et à la complexité de la société. Si la société n'a pas de fonction d'audit interne, la nécessité d'en créer une est évaluée au moins annuellement.

5.2./18 Le comité d'audit examine le programme de travail de l'auditeur interne en tenant compte de la complémentarité entre la fonction de l'audit interne et celle de l'audit externe. Il reçoit les rapports d'audit interne ou un résumé périodique de ceux-ci.

5.2./19 En particulier, le comité d'audit fait des recommandations sur la sélection, la nomination, la réélection et la révocation du responsable de l'audit interne et sur le budget alloué à l'audit interne. Il examine dans quelle mesure le management tient compte des conclusions et des recommandations du comité

Audit externe

5.2./20 Le comité d'audit soumet au conseil d'administration une proposition sur la sélection, la nomination et la réélection de l'auditeur externe ainsi que sur les conditions de son engagement. Le conseil d'administration soumet une proposition pour approbation aux actionnaires. (...)

5.2./24 Le comité d'audit contrôle aussi la nature et l'étendue des services additionnels qui ont été fournis. (...)

5.2./25 Sans préjudice des dispositions légales prévoyant des rapports ou avertissements du commissaire à des organes administratifs de la société, l'auditeur externe fait rapport au comité d'audit sur les questions importantes apparues dans l'exercice de sa mission de contrôle légal des comptes, en particulier les faiblesses significatives du contrôle interne au regard du processus d'information financière. (art. 526bis, §5 C. soc.)

5.2./26 Le comité d'audit procède à l'examen de l'efficacité du processus d'audit externe et examine dans quelle mesure le management tient compte de la lettre de recommandations que lui adresse l'auditeur externe.

5.2./27 Le comité d'audit enquête sur les questions ayant conduit à la démission de l'auditeur externe et fait des recommandations concernant toute mesure qui s'impose.

Fonctionnement du comité d'audit

5.2./30 Le comité d'audit décide si et, le cas échéant, quand le CEO, le directeur financier (ou les cadres supérieurs responsables des questions financières, comptables et budgétaires), l'auditeur interne et l'auditeur externe assistent à ses réunions. Le comité d'audit est autorisé à rencontrer toute personne compétente en l'absence de tout manager exécutif.

5.2./31 En plus de leurs relations de travail effectives avec le management exécutif, l'auditeur interne et l'auditeur externe ont libre accès au conseil d'administration. A cet effet, le comité d'audit doit leur servir de principale interface. L'auditeur externe et le responsable de l'équipe d'audit interne peuvent s'adresser directement et sans limitation au président du comité d'audit et au président du conseil d'administration.

Annexe 3 - Extraits des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne (IPPF)¹⁴

L'Institut des Auditeurs Internes (IIA) fournit aux professionnels de l'audit interne dans le monde entier des lignes de conduite faisant autorité et organisées dans les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne (*International Professional Practices Framework*, IPPF), comme étant soit obligatoires, soit fortement recommandées. Pour plus de détails, veuillez consulter le site: <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/>.

Norme de Fonctionnement 2050: Coordination

Le directeur de l'audit interne devrait partager des informations et coordonner les activités avec les autres prestataires internes et externes d'assurance et de conseil afin d'assurer une couverture adéquate et d'éviter les doubles emplois.

Un conseil pratique¹⁵ suggère que le responsable de l'audit interne complète une cartographie d'assurance au sein de l'organisation afin de s'assurer que les exigences d'assurance du conseil d'administration soient satisfaites. Cette cartographie devrait, pour chaque catégorie de risques, définir le risque résiduel, le propriétaire du risque (direction) et la couverture des différentes fonctions d'assurance (auditeurs internes et externes, mais aussi les gestionnaires de risques, les responsables de conformité et autres fonctions d'assurance).

Le directeur de l'audit interne est chargé d'évaluer régulièrement la coordination entre les auditeurs internes et les auditeurs externes. Le directeur de l'audit interne obtient le support du conseil d'administration pour coordonner efficacement les travaux d'audit. De telles évaluations peuvent également inclure des évaluations sur l'efficacité et l'efficacité globale des activités d'audit interne et externe, y compris le coût d'audit global. Le responsable de l'audit interne communique les résultats de ces évaluations à la direction générale et au conseil d'administration, y compris des commentaires pertinents sur les prestations des auditeurs externes.

Sans préjudice de l'art. 79 de la loi du 22 juillet 1953 coordonnée en 2007, relatif au secret professionnel des auditeurs externes, les organisations peuvent utiliser le travail des auditeurs externes pour fournir une assurance relative aux activités entrant dans le champ d'application de l'audit interne. Dans pareils cas, le responsable de l'audit interne prend les mesures nécessaires pour comprendre les travaux réalisés par les auditeurs externes, y compris :

- la nature, l'étendue et la période des travaux planifiés par les auditeurs externes, pour s'assurer que les travaux planifiés par les auditeurs externes, conjointement avec ceux des auditeurs internes, répondent aux exigences de la norme 2100 (Nature du travail) ;
- l'évaluation par les auditeurs externes des risques et de la matérialité ;
- les techniques, méthodes et terminologie des auditeurs externes permettant au responsable de l'audit interne (1) de coordonner les travaux de l'audit interne et externe ; (2) d'évaluer

¹⁴ Source : *Common position paper* 2010, [Assurance externe versus assurance interne: comment créer une coopération?](#), publié sur le site de l'IRE (www.ibr-ire.be) et de l'IIABel (www.iiabel.be), p. 25.

¹⁵ Conseil pratique 2050-2 : Cartographie d'assurance, IIA International, Août 2009.

- les travaux des auditeurs externes pour pouvoir s’y fier ; et (3) de communiquer de façon efficace avec les auditeurs externes;
- l’accès aux programmes et aux documents de travail des auditeurs externes pour s’assurer que le travail des auditeurs externes peut être utilisé à des fins d’audit interne. Les auditeurs internes doivent respecter la confidentialité de ces programmes et documents de travail.

Les auditeurs externes peuvent se fier aux travaux du service d’audit interne dans la réalisation de leurs propres travaux. Dans ce cas, le responsable de l’audit interne doit fournir des informations suffisantes pour permettre aux auditeurs externes de comprendre les techniques, les méthodes et la terminologie des auditeurs internes afin de leur permettre de s’appuyer plus facilement sur les travaux de l’audit interne. Les auditeurs externes reçoivent accès aux programmes et aux documents de travail des auditeurs internes afin qu’ils puissent accepter de se baser sur les travaux des auditeurs internes pour les besoins de l’audit externe.

Les communications finales du service d’audit interne, les réponses y afférentes de la direction, et les suivis qui en découlent doivent être mis à la disposition des auditeurs externes. En outre, les auditeurs internes doivent accéder aux présentations des auditeurs externes et aux lettres adressées à la direction (*management letters*). Les sujets discutés dans les présentations et inclus dans les lettres adressées à la direction doivent être compris par le responsable de l’audit interne et utilisés comme informations par les auditeurs internes lors de la planification des domaines à cibler dans les travaux futurs de l’audit interne. Après analyse des lettres à la direction et l’initiation de toute action corrective appropriée de la part des membres de la direction générale et du conseil d’administration, le responsable de l’audit interne s’assure qu’un suivi et des actions correctives appropriés ont été entrepris

Annexe 4 - Extraits des normes internationales d'audit (normes ISA) et de la réglementation européenne applicables à l'audit externe

La communication à la direction et à l'organe de gestion, y compris le comité d'audit, des faiblesses importante dans le contrôle interne est également prévue par les normes internationales d'audit (ci-après « normes ISA »).

La norme ISA 260, *Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise*, impose certaines responsabilités de communication relatives aux éléments importants relevés lors de l'audit. Parmi ces éléments, l'auditeur externe doit communiquer les faiblesses importantes identifiées dans le contrôle interne, telles que prévues par la norme ISA 265, *Communication des faiblesse du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction*.

Il est en effet requis de l'auditeur externe qu'il prend connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit lors de l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives (norme ISA 315.12, *Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement*). A cet effet, et si la société a une fonction d'audit interne, l'auditeur externe doit prendre connaissance des aspects suivants afin de déterminer si la fonction d'audit interne est susceptible d'être utile pour les besoins de l'audit :

- (a) la nature des responsabilités de la fonction d'audit interne et la façon dont cette fonction s'intègre dans la structure organisationnelle de l'entité ; et
- (b) les travaux menés, ou à mener, par la fonction d'audit interne. (norme ISA 315.23)

Lorsque l'auditeur externe a conclu que la fonction d'audit interne est susceptible d'être pertinente pour l'audit, une norme ISA spécifique, la norme ISA 610, *Utilisation des travaux des auditeurs internes*, définit les obligations de l'auditeur externe en rapport avec les travaux des auditeurs internes.

D'autres normes ISA imposent à l'auditeur externe de communiquer avec l'organe de gestion. Ainsi, en vertu de la norme ISA 240.40, *Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers*, l'auditeur externe doit, lorsqu'il a identifié une fraude ou a obtenu des informations indiquant la possibilité qu'une fraude ait été commise, le signaler sans délai à la direction à un niveau hiérarchique approprié, afin d'informer les personnes dont la responsabilité première est de prévenir et de détecter les fraudes, de points relevant de leur responsabilité.

L'importance de la communication entre le l'auditeur externe et le comité d'audit a également été soulignée au niveau européen lors de l'approbation de la Directive et du Règlement européens relatifs à l'audit¹⁶. Ainsi, le Règlement européen, applicable aux entités d'intérêt public, prévoit un rapport additionnel et détaillé de l'auditeur statutaire au comité d'audit sur les résultats de l'audit, et notamment les points clés de cet audit (art. 11). Par ailleurs, le Règlement impose que le rapport d'audit reprenne une déclaration précisant que l'opinion est conforme au rapport additionnel (art. 10).

* * *

¹⁶ [Directive 2014/56/UE modifiant la directive 2006/43/CE concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés](#) et [Règlement 537/2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public](#).