Article thématique du KPMG SA (Partenaire premium du SwissBoardForum)

Mars 2023

Comité d'audit : auto-évaluation et évaluation de l'auditeur

Prof. Dr. Reto Eberle, associé, membre du KPMG Board Leadership Center, KPMG Suisse, reberle@kpmg.com, 058 249 42 43

L'évaluation de la révision interne et externe fait partie des tâches importantes du comité d'audit. Il doit en outre procéder périodiquement à une évaluation de sa propre performance. Le présent article aborde les principaux aspects de ces deux activités. KPMG peut vous aider à réaliser ces évaluations.

1. Introduction

Le Code suisse de bonnes pratiques pour la gouvernance d'entreprise (Code suisse) d'économiesuisse précise ce qui suit à propos de ces deux thèmes (souligné par l'auteur) :

Auto-évaluation

(chiffre 15, Code suisse)

« Le conseil d'administration comprend également des membres indépendants. Ils revêtent une importance particulière, notamment au sein des comités :

- Le conseil d'administration procède régulièrement à une auto-évaluation de son travail et de celui de ses comités. Il envisage à intervalles réguliers la réalisation d'une évaluation extérieure à propos de laquelle il donne des renseignements dans le rapport annuel.
- ...»

Évaluation de l'auditeur

(chiffre 23, Code suisse)

« Le comité d'audit se forge une opinion indépendante sur la révision externe et interne, sur le système de contrôle interne ainsi que sur le reporting financier et non financier.

- Le comité d'audit évalue périodiquement les prestations et les honoraires de l'organe de révision externe. Il émet une proposition concernant son élection/sa réélection à l'intention du conseil d'administration en vue de l'assemblée générale. Le comité d'audit lance une éventuelle procédure de sélection et veille à ce que les critères de qualité priment.
- ... »

Tant l'évaluation du réviseur par le comité d'audit que l'auto-évaluation sont des tâches importantes dans l'optique d'une bonne gouvernance.

C'est pourquoi KPMG propose des aides pour ces deux activités. Nous les présenterons par la suite et expliquerons également pourquoi le processus d'évaluation lui-même est si important pour les deux activités.

2. Auto-évaluation du comité d'audit

L'auto-évaluation exigée par le Code suisse se fait souvent à l'aide de questionnaires, qui sont ensuite discutés au sein du comité d'audit. En complément, des entretiens bilatéraux sont également menés avec le/la président/e du comité d'audit et le/la président/e du conseil d'administration. La combinaison d'un questionnaire et d'un entretien approfondi et structuré permet d'atteindre l'objectif.

Périodiquement – comme le préconise le Code suisse – l'évaluation devrait être effectuée par une personne externe et indépendante. Seul un tel entretien permet d'identifier et de thématiser les subtilités et les nuances. Et ce sont précisément ces facteurs informels, "soft", qui sont décisifs pour la collaboration au sein du conseil d'administration et pour son succès.

Une évaluation – par soi-même ou par un tiers – exige de la confiance et de l'ouverture pour pouvoir identifier les potentiels d'amélioration et améliorer la qualité des processus (de décision).

L'auto-évaluation peut être structurée thématiquement de la manière suivante (en accord également avec le Code suisse) :

- Évaluation du rapport financier
- Évaluation des systèmes de contrôle interne et de la gestion des risques
- Évaluation de la révision externe
- Évaluation de la révision interne
- Formation continue

L'expérience acquise lors de nombreux entretiens avec des comité d'audit a mis en évidence les facteurs de réussite suivants :

- Style de direction et compréhension du/de la président/e du comité d'audit
- Relation entre les différents membres du comité d'audit
- Relations entre les membres du comité d'audit et le CEO, le CFO et les autres décideurs
- Préparation et conduite des réunions
- Charge de travail et gestion du temps (y compris les discussions)

3. Evaluation de l'auditeur

Critères de qualité

Selon le Code suisse, les critères de qualité doivent être pris en compte aussi bien lors de l'évaluation de la performance du réviseur actuel que lors de la sélection d'un nouveau réviseur. Mais qu'est-ce qui caractérise un bon audit ?

Contrairement aux soi-disant produits d'expérience, dont la qualité peut être mesurée (vitesse, performance, densité, taille, volume, etc.), cela n'est possible qu'indirectement par le biais d'indicateurs pour les « produits de confiance » tels que les services. Ces indicateurs se basent généralement sur l'input, car l'output est difficile à mesurer et/ou n'est pas observable. L'International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB] met la qualité perçue au premier plan et s'oriente donc vers le processus d'audit et le contexte d'un audit. Le Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) américain se concentre davantage sur des indicateurs quantifiables, avec l'intention de permettre une comparaison entre les mandats d'audit et les sociétés d'audit. La théorie et la pratique s'accordent sur l'importance d'un esprit critique (Professional Judgement) ainsi que sur l'importance de la connaissance du secteur.

Les conclusions suivantes sont également essentielles à nos yeux :

- En tant que membre du comité d'audit, vous valorisez les auditeurs qui ont un esprit critique. Vous pourrez alors discuter avec lui/elle de conclusions plus pertinentes. Vous communiquez directement avec l'auditeur afin que vous receviez des informations sans distorsion (et qu'il en reçoive également).
- Vous vous informez sur les prestations supplémentaires fournies par l'organe de révision. Lors de l'attribution de tels mandats, vous tenez compte du transfert possible de connaissances au sein de l'entreprise de révision et vous discutez des mesures de protection nécessaires pour préserver l'indépendance de l'organe de révision.
- Lors de la procédure de sélection d'un nouveau réviseur, vous évaluez soigneusement, sur la base des conditions concrètes spécifiques à l'entreprise, les connaissances spécialisées et sectorielles que vous exigez du réviseur, mais aussi et surtout des réviseurs responsables (et de toute l'équipe d'audit). Vous choisissez un (nouvel) organe de révision approprié sur la base d'un catalogue d'exigences préalablement défini.

L'évaluation de la performance de l'organe de révision doit être systématique et aussi complète que possible. Outre un large éventail de thèmes, il est judicieux d'impliquer différents interlocuteurs au sein de l'entreprise. En plus du comité d'audit, il devrait s'agir de la direction, en général le/la CFO, mais aussi d'autres représentants de l'équipe financière (comme les responsables de la comptabilité ou les contrôleurs financiers). Une telle approche permet d'évaluer la performance sous différents angles et peut révéler des éléments intéressants, notamment en cas de divergences d'appréciation (voir les explications correspondantes sur l'évaluation).

Sur le plan du contenu, il est possible de faire une distinction entre les constatations (déclarations) et les appréciations (réflexions) :

Constatations (déclarations)	Appréciations (réflexions)
Equipe d'audit	Etat d'esprit et culture
Etendue de l'audit (périmètre de l'examen)	Compétences et connaissances
Constatations et communication	Contrôle de qualité
Gouvernance et Indépendance	Evaluation professionnelle
Honoraires	

Constatations pour la réalisation d'un audit efficace

Les constatations sont évaluées sur une échelle allant de "nécessite de l'attention" à "dépassé les attentes" en passant par "conforme aux attentes". La plupart des constatations sont évaluées par les trois interlocuteurs. A titre d'exemple, voici quelques constatations concernant l'étendue de l'audit (Audit Scope) :

Etendue de l'audit	Nécessite de l'attention	Conforme aux attentes	Dépasse les attentes	Commentaires
Une évaluation des risques solide a été effectuée et se reflète dans le plan d'audit				
L'équipe d'audit travaille avec des seuils de matérialité appropriés				
Les spécialistes nécessaires et dûment qualifiés sont impliqués dans le cadre de l'audit (IT, fiscalité, évaluation, etc.)				

Ces constatations servent à évaluer les prestations des auditeurs et à déterminer si l'audit a été réalisé de manière efficace. En revanche, les évaluations dont il est question ci-après sont basées sur les valeurs des auditeurs.

Evaluations relatives aux valeurs des auditeurs

Ces évaluations se répartissent comme suit :

	Seulement parfois	Régulièrement	Toujours	Commentaires
Etat d'esprit et culture <ul style="list-style-type: none">- Esprit critique- Indépendance- ...				
Compétences et connaissances <ul style="list-style-type: none">- Compétences (skills)- Connaissances (knowledge)				
Contrôle de qualité <ul style="list-style-type: none">- ...				
Evaluation professionnelles <ul style="list-style-type: none">- Matérialité- Evaluation du risque- Nature et étendue du travail d'audit- ...				

A titre d'exemple, citons la référence à l'indépendance : "Le réviseur n'essaie pas d'atteindre les limites des autres services autorisés de telle sorte que leur intégrité pourrait être menacée" ou "Le réviseur responsable fait preuve d'une compréhension suffisante des règles d'indépendance et les respecte". Les appréciations sur les valeurs de l'auditeur sont évaluées sur une échelle allant de "seulement parfois" à "toujours" en passant par "régulièrement".

Lors de l'évaluation qui suit, toutes les constatations et appréciations individuelles sont évaluées, et ce séparément pour le comité d'audit, la direction (dont le CFO) et l'équipe financière.

4. Recommandation finale pour l'évaluation

Notre expérience montre que tant l'auto-évaluation du comité d'audit que l'évaluation du réviseur ne peuvent se faire uniquement à l'aide de listes de contrôle. Ces listes de contrôle se justifient comme aide à la réflexion.

C'est justement lors de l'auto-évaluation du comité d'audit que les facteurs informels, "soft", jouent un rôle décisif :

- Comment les membres du comité d'audit travaillent-ils ensemble ?
- Y a-t-il une culture du dialogue ouverte ?
- Comment gère-t-on les opinions divergentes ?
- Et très important : y a-t-il suffisamment de temps pour les discussions ?

Il n'est pas possible de répondre à ces questions au moyen de check-lists, mais cela nécessite un entretien, une discussion orale.

Lors de l'évaluation de l'auditeur, il existe des facteurs tangibles et des facteurs abstraits (au sens de constatations et appréciations). Il est important d'évaluer ces facteurs sous différents angles, d'autant plus que tant le comité d'audit que, par exemple, le/la CFO ne voient et n'évaluent qu'une partie du travail du réviseur. Cette approche multidimensionnelle permet de réaliser des analyses de différents types : différences entre les différents rôles des personnes interrogées (AC, Direction, équipe finance), différences entre certains thèmes, différences en termes de période. A la suite d'une analyse des faiblesses, il est donc possible d'élaborer un plan d'action ciblé avec l'auditeur et de créer une valeur ajoutée pour toutes les personnes impliquées.

Si vous cherchez un soutien pour la réalisation de ces évaluations, n'hésitez pas à contacter l'auteur de cet article.