

Louvain School of Management

L'impact du cycle de vie de l'entreprise sur l'effectiveness de l'audit interne

Mémoire recherche réalisé par
Joé May

en vue de l'obtention du titre de
Master 120 crédits en sciences de gestion, à finalité spécialisée

Promoteur
Gerrit Sarens

Année académique 2017-2018

En avant-propos à ce mémoire je tiens à montrer ma reconnaissance à tous ceux qui de près ou de loin ont participé à la réalisation de ce travail.

En particulier, je tiens à remercier sincèrement le professeur Gerrit Sarens, promoteur de ce mémoire, pour son engagement, sa disponibilité et ses précieux conseils.

Je voudrais également remercier les auditeurs internes qui ont donné de leur temps pour participer à mon questionnaire.

Liste des abréviations

CAE - Chief Audit Executive

CIA - Certified Internal Auditor

FAI - Fonction d'Audit Interne

IIA - Institute of Internal Auditors

IPPF - International Professional Practice Framework

Table des matières

Introduction.....	1
Contexte	1
Objectif	2
Structure.....	2
Partie I : Analyse théorique	4
Chapitre 1. Audit interne.....	4
1.1 Définition	4
1.2 Rôles	5
1.2.1 Gouvernance d'entreprise.....	6
1.2.2 Contrôle interne	6
1.2.3 Gestion des risques	7
1.3 Modèle des 3 lignes de défenses	8
1.4 L'Institut des Auditeurs Internes	9
Chapitre 2. Le comité d'audit	10
2.1 Contextualisation et définition.....	10
2.2 Missions.....	11
Chapitre 3. Effectiveness.....	12
3.1 Définition.....	12
3.2 L'effectiveness en audit interne	12
Chapitre 3. Le cycle de vie organisationnel.....	15
3.1 Le concept	15
3.2 Les stades	17
3.2.1 Stade 1 : Start-up.....	20
3.2.2 Stade 2 : Croissance.....	20
3.2.3 Stade 3 : Maturité.....	21
3.2.4 Stade 4 : Renouveau	22
3.2.5 Stade 5 : Déclin	22
Chapitre 4. Développement des questions de recherche.....	24
Chapitre 5. Méthodologie	27
5.1 Une approche quantitative	27
5.2 La collecte de données	27
Partie II : Analyse empirique	29
Chapitre 6. Présentation du questionnaire	29
Chapitre 7. L'analyse des données	34

Limites et discussions	44
Conclusion générale	45
Bibliographie.....	46
Annexes	51
Annexe 1 : Le modèle des 3 lignes de maîtrise	51
Annexe 2 : IPPF / CRIPP	52
Annexe 3 : Modèle Greiner de la croissance organisationnelle.....	53

Introduction

Contexte

Le début du XXI^e siècle a été marqué par de nombreuses faillites d'entreprises, telles que celles de Lehmann Brothers, Enron et Worldcom. Ces nombreux scandales financiers ont mis en évidence des lacunes importantes des mécanismes de contrôle dont fait partie l'audit interne.

Depuis, de nombreuses lois ont été mises en place dans le but de renforcer la gouvernance d'entreprise et d'améliorer la transparence des organisations. Aux Etats-Unis, on pense à la loi Sarbanes-Oxley de 2002, qui impose des nouvelles règles de comptabilité et de transparence financière. En Europe, la directive européenne sur l'audit statutaire de 2006, a eu pour mission d'harmoniser à la hausse les exigences en matière de contrôle légal des comptes. Elle a également introduit l'obligation d'un comité d'audit (ou du moins de ses fonctions) et a par la même occasion, agrandi son domaine de compétence et de responsabilités. Ce n'est par conséquent pas étonnant si des chercheurs comme Arena et Azzone (2007) ont remarqué un intérêt croissant des entreprises pour le développement d'une fonction d'audit interne. Avec le 21^{ème} siècle l'audit interne entre dans une nouvelle ère.

Pourquoi étudier l'effectiveness de l'audit interne ? Dans la littérature scientifique, des auteurs comme Rainer Lenz et Gerrit Sarens se sont intéressés à l'effectiveness de l'audit interne qui était considérée comme la "boite noire" sous-explorée dans la recherche académique. Selon Lenz (2013), l'effectiveness est la plus importante des trois «E» (les autres étant "Efficiency" et "Economical"). Si l'audit interne est inefficace, l'efficacité et la rentabilité du service rendu n'ont pas d'importance. Il ajoute que c'est en examinant l'effectiveness que l'on étudie les fondamentaux de l'audit interne.

Pourquoi étudier le cycle de vie des entreprises ? La théorie du cycle de vie des entreprises, plus communément appelé le cycle de vie organisationnel, est adoptée par un nombre croissant d'organisations, publiques et privées. C'est un outil d'analyse qui présente de nombreux aspects attrayants car il permet de simplifier la complexité de l'évolution des organisations. La théorie du cycle de vie, décrit le développement d'une organisation à travers des étapes séquentielles de la croissance et du développement de l'entreprise. Identifier la

phase du cycle de vie est un atout qui permet aux organisations de savoir quelles sont les contraintes et quels peuvent être les problèmes de croissance qu'il faudra surmonter. La théorie du cycle de vie offre des obstacles attendus pour chaque étape, ce qui peut aider les entreprises à diagnostiquer leurs problèmes et à recadrer leurs stratégies en conséquence. La description et le nombre de ces étapes varie selon les chercheurs certes, mais il y a également des hypothèses communes, tel que le fait qu'elles subissent des transitions souvent initiées par une crise (Greiner, 1998).

Objectif

La plupart des études jusqu'à présent se sont concentrées sur l'effectiveness de l'audit interne ou sur le cycle de vie organisationnel. Ce mémoire sera donc un projet de recherche exploratoire dans le domaine et aura comme objectif d'ajouter à l'ensemble limité de connaissances.

Dans ce travail, nous nous appuierons sur les points de vue dominants dans le domaine de l'effectiveness de l'audit interne et du cycle de vie organisationnel pour tenter d'apprécier l'impact du cycle de vie de l'entreprise sur l'effectiveness de l'audit interne.

Structure

Ce mémoire est divisé en deux parties. La première partie est théorique et j'y aborde plusieurs points : Pour guider le lecteur, je défini d'abord l'audit interne et je décris ses rôles. Je présente le modèle des trois lignes de défense et l'institut des auditeurs internes. Ensuite, je parle du comité d'audit, des développements récents le concernant et de son interaction avec la fonction d'audit interne. Je présente le concept d'effectiveness et plus particulièrement l'effectiveness en audit interne.

Le second concept que je présente est celui de cycle de vie organisationnel. Je décris les différentes étapes du cycle de vie organisationnel et les principales caractéristiques de chaque étape. Enfin, je présente des hypothèses sur l'impact du cycle de vie de l'entreprise sur l'effectiveness de l'audit interne et formule mes questions de recherche.

Dans seconde partie, qui est davantage empirique, je présente la méthode utilisée et la collecte de données. La collecte de donnée s'appuie sur l'utilisation d'un questionnaire en ligne que j'ai créé. A partir de ces données j'identifie le stade du cycle de vie des répondants et l'effectiveness de leur fonction d'audit interne. Ensuite, j'analyse ces données pour pouvoir en tirer des conclusions.

Partie I : Analyse théorique

Chapitre 1. Audit interne

1.1 Définition

Selon l'Institut des Auditeurs Internes (IIA), l'audit interne est

"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, de contrôle, et de gouvernance, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité." (The Institute of Internal Auditors, 2018, version en français)

Il ne faut pas confondre les auditeurs internes avec les auditeurs externes, les auditeurs internes sont des employés de l'entreprise contrairement aux auditeurs externes. Leurs missions ne sont pas les mêmes, le travail d'un auditeur externe étant principalement de donner une opinion sur l'image fidèle des états financiers. Afin de mieux comprendre, ce qu'est l'audit interne, nous allons nous appuyer sur différents éléments de la définition ci-dessus.

On aborde les concepts d'indépendance et d'objectivité, ces concepts sont liés mais l'IIA fait la distinction comme ceci :

- L'indépendance est l'absence de conditions qui menacent l'objectivité ou l'apparence d'objectivité. De telles menaces à l'objectivité doivent être gérées par l'auditeur individuel, l'engagement, les niveaux fonctionnels et organisationnels.
- L'objectivité est une attitude mentale impartiale qui permet aux auditeurs internes d'effectuer engagements de telle sorte qu'ils ont une croyance honnête dans leur produit de travail et qu'aucun compromis important sur la qualité n'est fait. L'objectivité exige des auditeurs internes non subordonner leur jugement sur les questions d'audit à celui des autres. (The Institute of Internal Auditors, 2016, IPPF 1100)

On la décrit comme une activité d'assurance et de conseil qui sont donc ses fonctions principales. Dans sa fonction d'assurance, la FAI va effectuer une évaluation tandis que dans sa fonction de conseil, elle va donner des pistes d'améliorations et des conseils.

Dans la prochaine partie, nous allons voir quel est le rôle de la FAI et comment celui-ci a évolué à travers le temps.

1.2 Rôles

L'audit interne a vu son rôle se modifier ces dernières décennies. Le progrès technologique en est une des causes principales. Suite à certaines innovations et améliorations, comme l'informatisation, l'automatisation de certains processus de contrôles, la gestion de plus grandes bases de données et les logiciels de comptabilité et d'audit, certains contrôles interne sont devenus possibles, tandis que d'autres sont devenus obsolètes (Spira & Page, 2003).

Les nouvelles normes en matière d'audit interne et de gouvernance qui ont été adoptées suite aux scandales financiers ont également apporté leur lot de changements.

Dans les années 1970, la SEC (Securities and Exchange Commission) et le procureur spécial du Watergate cherchent à renforcer le contrôle interne suite au scandale. Il en ressort le "Foreign Corrupt Practices Act", une loi américaine qui a pour but de lutter contre la corruption d'agents publics à l'étranger.

En 1985, la Commission Treadway est créée avec comme objectif d'identifier les facteurs de causalité de l'information financière frauduleuse et de faire des recommandations pour réduire son incidence. Ils ont fait appel à des organisations sponsors et ont créé le COSO (Committee of Sponsoring Organizations). Le COSO a élaboré et publié des critères pratiques, largement acceptés établir un contrôle interne et des évaluations de l'effectiveness (Deloitte, 2004). Ce dernier a également mis en place des dispositions relevant de la loi SOX (Sarbanes-Oxley). Avec la loi SOX, les entreprises doivent faire preuve de plus de transparence et les responsabilités du comité d'audit ont été renforcées.

L'audit interne est encore en train d'évoluer, suite notamment à des innovations du contrôle interne, qui intègre désormais dans son périmètre de contrôle des éléments intangibles tels que la culture d'entreprise (McNamee & McNamee, 1995).

Nous avons vu dans la définition de l'audit interne que son rôle était d'évaluer et d'améliorer l'efficacité des processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance. Nous allons voir en quoi consiste ces trois domaines et le rôle de la fonction d'audit interne dans ceux-ci.

1.2.1 Gouvernance d'entreprise

La gouvernance d'entreprise est le système de règles, de pratiques et de processus par lequel une entreprise est dirigée et contrôlée. La gouvernance d'entreprise consiste essentiellement à équilibrer les intérêts des nombreuses parties prenantes d'une entreprise, telles que les actionnaires, la direction, les clients, les fournisseurs, les financiers, le gouvernement et la communauté (Investopedia, 2018).

La FAI joue un rôle actif dans la gouvernance d'entreprise notamment lorsque cette dernière utilise une approche d'audit basée sur les risques (Sarens, Abdolmohammadi & Lenz, 2012).

Son rôle dans la gouvernance d'entreprise est d'évaluer la qualité des contrôles financiers et de l'information financières et avoir un effet dissuasif contre la fraude. Ce contrôle est renforcé par la présence des auditeurs externes.

1.2.2 Contrôle interne

Le contrôle interne et l'audit interne sont étroitement liés. On les distingue généralement, en disant que le premier est un système, tandis que le second est une fonction. Le contrôle interne décrit l'ensemble mesures instituées par l'organisation de manières à coordonner les activités, protéger ses actifs et ressources, dissuader et détecter les erreurs, fraude, et vol, assurer l'exactitude et l'exhaustivité de ses données comptables, produire des informations financières et de gestion fiables et à jour, et assurer le respect de ses politiques et plans (Business Dictionary, 2018).

Alors que l'audit interne va, ponctuellement, vérifier que ces contrôles mis en place sont efficaces, le contrôle interne est la responsabilité des fonctions de gestion opérationnelle et fait partie des activités de gestion quotidiennes. Ces changements dans l'environnement dont nous avons parlé précédemment, dont les nouvelles législations en gouvernance, créent le besoin de mettre en place de nouveaux contrôles interne et avec ceux-ci, le besoin de gérer de nouveaux risques.

1.2.3 Gestion des risques

D'après le 'Business Dictionary', la gestion des risques consiste en l'identification, l'analyse, l'évaluation, le contrôle et l'évitement, la minimisation ou l'élimination des risques inacceptables. Une organisation peut utiliser l'hypothèse de risque, l'évitement des risques, la rétention des risques, le transfert des risques ou toute autre stratégie (ou combinaison de stratégies) dans la gestion appropriée des événements futurs.

La prise de risque est fondamentale pour l'activité commerciale. La responsabilité limitée réduit le risque d'investir dans des entreprises, mais la séparation de la propriété du contrôle qui en résulte comporte le risque pour les investisseurs que les dirigeants d'entreprise diminuent les ressources qui leur sont confiées plutôt que d'accroître la richesse des actionnaires (Spira & Page, 2003). C'est pourquoi de nombreux investisseurs prisent l'indépendance et l'objectivité de la fonction d'audit interne qui leur fournissent une assurance.

Le rôle des auditeurs dans la gestion de risques est similaire à son rôle dans le contrôle interne. C'est la direction qui reste responsable en dernier ressort pour les évaluations de risques. Les auditeurs internes effectuent souvent leurs propres évaluations des risques, mais fondée sur les commentaires de la direction et d'autres gestionnaires du risque les fonctions. Leur rôle dans l'évaluation des risques peut être considéré comme une contribution nécessaire à l'évaluation du système de contrôle interne, une partie intégrante de leur rôle d'assurance (Sarens & De Beelde, 2006).

Selon Spira et Page (2003), les auditeurs internes ont été exhortés de se présenter comme des experts de la gestion des risques, basant leur expertise sur la familiarité avec les processus de contrôle interne. Ils ne sont cependant pas sûrs que cet objectif ait été atteint en pratique. Comme nous le verrons plus loin, de nombreux professionnels en audit interne recommandent une approche fondée sur le risque.

On remarque qu'il y a une coopération entre les professionnels de la gestion des risques et des contrôles. Pour mieux comprendre les interactions entre les entités qui gèrent ceux-ci, nous allons voir le modèle des 3 lignes de défenses.

1.3 Modèle des 3 lignes de défenses

Ce modèle aussi appelé trois lignes de maîtrise, présente une façon préconisée de gérer les risques dans une organisation et les interactions entre les entités qui gèrent ceux-ci. Il est crucial d'assigner des rôles précis aux fonctions de gestion du risque et de les coordonner pour éviter les redondances et les lacunes du contrôle. Il faut définir le périmètre des responsabilités pour avoir une utilisation efficace des ressources. C'est pourquoi de nombreux professionnels dont l'IIA (2013a) recommandent ce modèle.

Comme vous pouvez le voir sur le schéma (Annexe 1), la première ligne de maîtrise correspond aux contrôles pilotés par le management, ceux qui endossent et gèrent les risques. Les managers identifient les risques et mettent en place des dispositifs de contrôle interne. La deuxième est celle des différentes fonctions instituées par le management pour assurer le suivi des risques. Ils contribuent à la mise au point et à la surveillance des contrôles mis en place par la première ligne. La troisième ligne est celle de l'assurance indépendante fournie par l'audit interne. L'audit interne a de nombreux objectifs notamment liés à l'efficacité des opérations, à la conformité aux normes, à la protection des actifs ou encore à la fiabilité du processus de reporting. L'audit interne couvre toutes les composantes du référentiel de gestion des risques et de contrôle interne dans l'ensemble de l'entité. Les trois lignes de maîtrise apportent un appui à la direction et aux organes de gouvernances (conseil d'administration et comité d'audit).

Les auditeurs externes et régulateurs ont également un rôle à jouer dans le dispositif de gouvernance et de contrôle de l'organisation. En particulier dans les secteurs d'activité réglementés, les régulateurs ont des exigences visant à renforcer les contrôles. Les régulateurs et auditeurs externes peuvent être considérés comme des lignes de maîtrise supplémentaires puisqu'ils fournissent une assurance supplémentaire aux organes de gouvernance.

1.4 L'Institut des Auditeurs Internes

L'Institut des Auditeurs Internes est un institut dédié à l'établissement de standards professionnels d'audit interne. Composé de plus de 185 000 membres, l'IIA est la voix mondiale de la profession d'audit interne. Son autorité est reconnue et elle est le principal avocat et éducateur de la profession. L'IIA propose plusieurs certifications comme le CIA (Certified Internal Auditor), le CGAP (Certified Government Auditing Professional) ou encore le CFSA (Certified Financial Services Auditor).

L'IPPF (International Professional Practice Framework) aussi appelé CRIPP (Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'audit interne) est le cadre conceptuel qui organise les directives officielles promulguées par l'Institute of Internal Auditors. Il fournit aux professionnels de l'audit interne du monde entier des orientations faisant autorité dans le cadre de l'IPPF en tant que lignes directrices obligatoires et recommandées. Selon l'IPPF la mission de l'audit interne est d'améliorer et protéger les valeurs organisationnelles en fournissant avec objectivité une assurance, un conseil et un point de vue objectifs fondés sur une approche par les risques (Institut français de l'audit et du contrôle internes, 2018).

Comme on peut le voir sur le schéma (Annexe 2), les éléments obligatoires de l'IPPF sont les principes fondamentaux pour la pratique professionnelle de l'audit interne, la définition de l'audit interne, le code d'éthique et les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne.

Chapitre 2. Le comité d'audit

2.1 Contextualisation et définition

Le comité d'audit est un des comités spécialisés du conseil d'administration, au même titre que le comité des rémunérations ou le comité des nominations. En Belgique, depuis 2009, le comité d'audit doit être composé de membres non exécutifs du conseil d'administration et au moins un membre est indépendant. Pour être indépendant, il y a plusieurs règles à respecter comme le fait de ne pas avoir bénéficié de rémunération ou d'avantage quelconque, en tant qu'administrateur non exécutif, en dehors des tantièmes ou encore ne pas avoir été, les 3 dernières années, associé ou salarié de l'auditeur externe.

Il y a donc une indépendance par rapport à la direction mais également par rapport à l'auditeur externe (actuel ou précédent). Pour la définition de la notion d'indépendance nous pouvons voir celle de Carcello (2009). Il l'a défini comme « non soumis à un contrôle par d'autres. » Par conséquent, s'il manque l'indépendance, on est contrôlé par d'autres et par définition partial ou biaisé.

Si la constitution d'un comité d'audit n'est pas obligatoire en Belgique, il est obligatoire que ces fonctions soient alors exercées par le conseil d'administration dans son ensemble (Code des sociétés, 2009, art. 526bis § 4). Les sociétés concernées sont les sociétés cotées, les établissements de crédit, les entreprises d'assurance, les sociétés d'investissements et les « Sicafi ».

Les responsabilités et missions du comité d'audit se sont multipliées avec les nouvelles législations qui cherchent à améliorer la gouvernance d'entreprise dont nous avons parlé précédemment. La directive européenne concernant l'audit statutaire de 2006 vient encore renforcer le rôle de surveillance de la gouvernance d'entreprise, directive qui a été transposée dans le code des sociétés en Belgique en 2009. Une autre directive sur l'audit a été publiée par le Parlement Européen en 2014, celle-ci vient à nouveau renforcer les exigences.

Les attentes des actionnaires envers le comité d'audit et l'audit interne sont également plus nombreuses. Ils recherchent davantage d'assurance que les processus ont bien été intégrés et louent plus qu'auparavant l'indépendance de ces fonctions (The Institute of Internal Auditors, 2016).

2.2 Missions

Le code des sociétés belge (2009, art. 526bis § 4) présente les missions du comité d'audit : "

- 1) communication au conseil d'administration d'informations sur les résultats du contrôle légal des comptes annuels et [...] des comptes consolidés [...] ;
- 2) suivi du processus d'élaboration de l'information financière et présentation de recommandations ou de propositions pour en garantir l'intégrité ;
- 3) suivi de l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques de la société ainsi que, s'il existe un audit interne, suivi de celui-ci et de son efficacité ;
- 4) suivi du contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés, en ce compris le suivi des questions et recommandations formulées par le commissaire [...] ;
- 5) examen et suivi de l'indépendance du commissaire [...].
- 6) recommandation au conseil d'administration de la société pour la désignation du commissaire [...]."

On comprend donc que le comité d'audit fait le lien entre les auditeurs internes, les auditeurs externes et le conseil d'administration. Nous allons nous intéresser plus en profondeur sur l'interaction entre le comité d'audit et la fonction d'audit interne.

Les comités d'audit peuvent s'appuyer sur l'audit interne, pour réduire l'asymétrie d'information qu'ils ont par rapport aux agents opérationnels. Elle décharge sa mission, confiée par le conseil d'administration, à la fonction d'audit interne (Sarens, De Beelde, Everaert, 2009).

La fonction d'audit interne donne un aperçu au comité de l'environnement de contrôle, des processus et de leur bon fonctionnement, de la culture d'entreprise, ainsi que du respect des contrôles, des plans d'action et des mesures correctives. Ils sont les yeux et les oreilles de comité d'audit (The Institute of Internal Auditors, 2014). Le comité d'audit a un besoin de confort concernant l'environnement de contrôle et les contrôles internes et la FAI apporte cette source de confort, en plus de son assurance (Sarens et al., 2009). Lorsqu'il y a un lien fort entre le comité d'audit et la FAI, cela va impacter positivement l'effectiveness de l'audit interne.

Chapitre 3. Effectiveness

3.1 Définition

L'effectiveness' est un mot anglais qui n'a pas d'équivalent en français.

Le 'Business Dictionary' définit l'effectiveness comme étant: « the degree to which objectives are achieved and the extent to which targeted problems are solved. In contrast to efficiency, effectiveness is determined without reference to costs and, whereas efficiency means "doing the thing right," effectiveness means "doing the right thing ».

On ne peut donc pas le traduire par efficacité car celle-ci tient compte des coûts, il s'agit de 'faire la chose bien'. Dans l'efficacité, il y a une notion de résultat, de rentabilité, d'un 'output' par rapport aux ressources utilisées qu'il n'y a pas dans l'effectiveness (Dittenhofer, 2001).

On peut donc comprendre l'effectiveness comme 'faire la bonne chose' compte tenu des ressources dont on dispose sans tenir compte coûts.

3.2 L'effectiveness en audit interne

L'effectiveness de l'audit interne suppose l'atteinte des objectifs fixés en utilisant des mesures spécifiques pour s'exprimer sur leurs atteintes (Dittenhofer, 2001). L'effectiveness prend un sens différent selon la partie prenante (Lenz, Sarens & D'Silva, 2014). On a vu que l'audit interne interagit avec de nombreuses parties prenantes dans le modèle des trois lignes de maîtrise (le senior management, le comité d'audit, les audités...). Comme celles-ci ont des attentes différentes de l'audit interne, l'effectiveness est perçue différemment.

Ceci est une raison pour laquelle il est difficile de mesurer l'effectiveness de l'audit interne, cependant elle n'est pas la seule. L'audit est un 'credence good' (bien de confiance), c'est-à-dire que le client de l'audit n'est pas sûr de la quantité de service dont il a besoin, et deuxièmement, il n'est pas sûr de la qualité du service qu'il a reçu, même après que le service soit consommé (Causholli, 2009).

Il est plus facile d'identifier quand l'audit est inefficace plutôt que quand il est efficace. S'il n'y a pas de problème, le fait que l'audit ait été inefficace peut ne pas être apparent (Bender, 2006).

Le résultat d'un audit prend la forme d'une série de rapports et de présentations. Dans une certaine mesure, l'efficacité de l'audit est jugée sur ces points et sur le niveau de service fourni par le cabinet d'audit (Bender, 2006).

Arena et Azzone ont conclu, suite à une étude menée sur 153 entreprises italiennes en 2009, que l'effectiveness de l'audit interne est influencée par les caractéristiques de l'équipe d'audit interne, les processus et activités d'audit et liens organisationnels. Et en particulier, l'effectiveness de l'audit interne est améliorée quand le ratio entre le nombre d'audit internes et d'employés augmente, quand le CAE (Chief Audit Executive) est affilié à l'IIA, que l'entreprise maîtrise les techniques d'auto-évaluation des risques et que le comité d'audit est impliqué dans les activités des auditeurs internes (Arena & Azzone, 2009).

D'après une auto-évaluation des CAE, les ressources disponibles à la FAI, incluant la taille et le niveau d'expertise à l'intérieur de la fonction sont positivement corrélés à leur propre performance (Mat Zain, Subramaniam, Stewart, 2006).

D'après une étude sur l'effectiveness de la FAI, en comparant des entreprises qui ont externalisé la FAI et d'autres qui l'ont au moins partiellement en interne, avoir une FAI au moins partiellement en interne augmente la probabilité de détecter la fraude (Coram, Ferguson & Moroney, 2008).

Lenz, Sarens et D'Silva (2014) ont dérivé de la littérature scientifique quatre catégories de facteurs qui influencent l'effectiveness : les caractéristiques organisationnelles, celles des ressources, celles du procédé et les caractéristiques relationnelles.

Dans les caractéristiques organisationnelles on retrouve des critères tels que la taille ou l'obligation légale d'établir une FAI. Dans celles des ressources, on retrouve des éléments de la FAI dans son ensemble et de l'auditeur individuel. Van Peurseem (2005) considère les compétences de communication et l'autorité personnelle comme des indicateurs des auditeurs internes performants qui définissent leur rôle en s'adaptant. De nombreux auteurs insistent sur la communication, sur le fait qu'il est important de créer un réseau de relations au sein de l'entreprise et de communiquer avec tout le monde. Les problèmes sont détectés plus aisément lorsqu'il y a une discussion permanente et un climat de confiance avec les audités. De plus, cela permet de faire passer ses arguments aux audités plus facilement (IIASingapore, 2013 ; Chambers & McDonald, 2013). Dans les caractéristiques du procédé, il y a des facteurs comme la conformité au plan d'audit, le respect du budget ou la gestion du

temps. La quatrième catégorie est celle des caractéristiques des relations, comme par exemple l'accès du CAE au comité d'audit et leurs interactions.

Lenz et al. ont identifié 14 facteurs qui influencent l'effectiveness de la FAI en comparant deux groupes extrêmes de FAI. Les facteurs qui influencent positivement l'effectiveness de l'AI sont :

- L'existence d'une charte d'AI approuvée par le conseil d'administration ou le comité d'audit,
- Un développement de carrière vers le haut après avoir travaillé en audit interne,
- Une fonction d'audit interne internalisée à au moins 60%
- Une formation du personnel d'audit interne supérieure à 40 heures par an,
- Des qualifications professionnelles en audit interne du CAE
- Des qualifications professionnelles en audit interne du personnel d'audit interne,
- L'audit basé sur une approche par les risques,
- La fonction d'audit interne utilise des techniques d'audit assistées par ordinateur,
- Le « senior management » est impliqué dans la rédaction du plan d'audit,
- Le conseil d'administration ou comité d'audit est impliqué dans la rédaction du plan d'audit,
- La fonction d'audit interne fait des recommandations pour améliorer le processus de gouvernance,
- La fonction d'audit interne évalue les constatations individuelles et note le rapport global,
- Le CAE a un accès approprié au comité d'audit ou conseil d'administration,
- Le CAE est contacté informellement par la direction au moins trois à quatre fois par an,

Ces facteurs influençant l'effectiveness de l'audit interne vont notamment être utilisés plus loin dans ce mémoire, pour pouvoir établir un lien entre l'effectiveness de l'audit interne et le cycle de vie de l'entreprise.

Chapitre 3. Le cycle de vie organisationnel

3.1 Le concept

Le concept de cycle de vie est généralement utilisé pour les organismes vivants, il intègre les processus biologiques qui se produisent au cours du développement de ceux-ci. On distingue différentes étapes comme la naissance, la croissance et la mort. Cette approche par le cycle de vie est aussi utilisée en marketing, pour le cycle de vie des produits. L'adaptation du concept biologique de cycle de vie par les chercheurs organisationnels date de plusieurs décennies. Comme les êtres vivants ou les produits, une organisation passe par plusieurs phases, de sa conception à son déclin et finalement à sa disparition. Il s'agit d'une perspective déterministe, évolutionniste, selon laquelle les entreprises passent inexorablement d'une phase à l'autre avec le temps (Lester, Parnell, & Carraher, 2003). Selon Miller et Friesen (1984), les organisations ne passent pas toujours d'une phase de développement à la suivante. Ces points de vue ne sont cependant pas mutuellement exclusifs, et nous verrons pourquoi plus loin.

L'ouvrage 'Modern Organization Theory' de 1959 de Mason Haire est généralement reconnu comme l'une des premières études utilisant un modèle biologique pour la croissance organisationnelle. L'étude des cycles de vie organisationnels s'est intensifiée et, dans les années 1970 et 1980, elle était bien établie en tant que composante clé de la croissance organisationnelle globale.

La littérature sur le cycle de vie suggère que des modèles cohérents de développement se produisent dans les organisations au fil du temps, même dans un échantillon diversifié d'entreprises dans lesquelles les activités et structures organisationnelles diffèrent (Auzair, 2010). Chandler (1962) a introduit des étapes dans un modèle de cycle de vie dans lequel il a noté que les stades changeaient, tout comme les stratégies et les structures des entreprises.

Le modèle de cycle de vie des organisations tente de simplifier la complexité des organisations. Son analyse est un outil, fréquemment utilisé dans les entreprises privées et publiques, qui permet d'avoir un aperçu de la situation de l'entreprise et de déterminer les stratégies adéquates de son développement. Bien que chaque entreprise croisse à sa façon, les entreprises passent par des cycles prévisibles (Jaouadi, 2014).

Les caractéristiques organisationnelles varient à travers les étapes du cycle de vie pour répondre à la turbulence des changements environnementaux (Auzair, 2010). Il est crucial

pour le management d'une entreprise de se demander dans quelle étape du cycle de vie elle se situe, car cela va demander certaines réponses organisationnelles. Si elle n'en tient pas compte, cela entraîne des inefficacités dans l'allocation des ressources (Czysewski & Hull, 1991). Kazanjian et Drazin (1990) soutiennent, grâce à des données récoltées parmi des entreprises technologiques, que le taux de croissance d'une entreprise dépend, en partie, de la cohérence entre son stade de croissance et certaines caractéristiques structurelles de son organisation, dont la centralisation et formalisation des décisions.

L'analyse du cycle de vie pourrait servir de guide, identifiant les transitions organisationnelles critiques, ainsi que les pièges que l'organisation devrait chercher à éviter à mesure qu'elle prend de l'ampleur et de la complexité. Un modèle de cycle de vie précis pourrait servir pour l'ajout de niveaux de gestion, la formalisation des procédures et des systèmes organisationnels et la révision des priorités de l'organisation. Cela pourrait aider la direction à savoir quand abandonner des stratégies passées ou des pratiques chères qui ne feront que nuire à la croissance future (Hanks, 1990).

Comme les entreprises doivent s'adapter à leur environnement pour rester viable, c'est en observant une modification de l'environnement et des caractéristiques structurelles de l'entreprise, comme la culture d'entreprise ou encore sa croissance, que l'on va pouvoir distinguer des étapes dans le cycle de vie.

Il existe de nombreuses théories sur le cycle de vie organisationnel, les théories de Dodge, de Mintzberg, de Miller et Friesen ou encore de Torbert. Ces théories proposent des cycles de vie allant de 3 à 10 étapes. Malgré les différences sur le contenu des étapes et sur le nombre d'étapes, il y a des similitudes. Les modèles comportant plus d'étapes semblent décomposer les étapes générales en périodes de développement plutôt spécifiques, alors que les modèles comportant moins d'étapes plus larges intègrent deux périodes de développement ou plus dans un souci de parcimonie. (Lester, Parnell et Carraher, 2003). La détermination ultime du nombre d'étapes proposées par un modèle est la manière dont le chercheur définit une étape du cycle de vie (Hanks, 1990). La littérature scientifique sur le sujet a tendance à supporter un modèle du cycle de vie organisationnel en quatre ou cinq phases. Les phases sont parfois appelées phases, étapes ou stades en fonction des différents auteurs.

3.2 Les stades

Le modèle de croissance de Larry Greiner est l'un des modèles les plus cités, il présente un modèle en cinq phases (auquel il a rajouté une 6ème phase par après) dont la variable « x » est le temps et la variable « y » la taille de l'organisation. Selon Greiner, les organisations grandissent avec le temps et chaque phase est délimitée par une crise. Réussir à sortir de cette crise permet à l'organisation de passer à la phase de croissance suivante. Ce sont les acquis de la résolution de la crise qui vont permettre à l'organisation de croître.

Comme vous pouvez le voir sur le graphique (Annexe 3), le modèle comprend 6 phases de croissance : la croissance par créativité, la croissance par direction, la croissance par délégation, la croissance par coordination, la croissance grâce à la collaboration et finalement la croissance par alliances. Pendant la première phase l'organisation est petite et jeune et grâce à sa créativité. Comme l'organisation croît en taille et en complexité, l'entrepreneur a du mal à gérer l'entreprise seul ce qui résulte en une crise de leadership. Pour faire face à cette crise, il recrute des managers qui formalisent les règles et les procédures, on entre donc en phase 2. La coordination reste cependant aux mains de l'entrepreneur et devient un problème trop important pour celui-ci, de plus les managers cherchent à être plus autonomes. On arrive donc à la deuxième crise, qui se résout grâce à une délégation des tâches et responsabilités. Les managers deviennent responsables des objectifs tactiques et opérationnels (phase 3). Plus il y a de managers divisionnaires, plus il devient difficile de coordonner les divisions, il y a un risque que les managers tracent leur propre voie et il en résulte une crise de contrôle (Mulder, 2013). Il n'est pas nécessaire de voir toutes les étapes pour comprendre que ce modèle se base sur la structure des responsabilités et de l'autorité dans l'organisation.

Pour Henry Mintzberg (1984), l'organisation traverse trois stades différents, qui ne se suivent pas toujours de manière chronologique, le stade de déclin peut arriver sans passer par le stade de maturité. Ses recherches permettent d'observer les relations de pouvoir et les périodes de crise de contrôle et de leadership à différentes étapes dans le cycle de vie des organisations.

Le premier stade c'est la création en tant qu'autocratie, il s'agit du tout début de l'organisation. L'entrepreneur a une mission et des ressources mais pas de structure, de normes, d'idéologie ou même d'installations existantes. Il lui revient de créer la structure

initiale, d'acquérir les installations et d'embaucher les premiers employés. Le pouvoir est concentré aux mains de cet entrepreneur. Ce stade selon lui ne dure pas très longtemps, les premiers experts embauchés tendent à prendre une partie du pouvoir et encourager une transition vers la méritocratie. Plus l'entité est dépendante des compétences techniques et des compétences, plus la transition vers la méritocratie sera rapide. Cette transition peut être accomplie par une forme d'arène politique où les experts désireux de prendre le pouvoir se confrontent au leader qui abandonne le contrôle personnalisé. Il se peut aussi, s'il y a beaucoup de répétitions dans les opérations, que les procédures s'établissent rapidement et que l'on transitionne vers une forme de bureaucratie.

Les organisations en tant qu'autocraties ont tendance à être précaires, elles sont généralement petites car le contrôle personnalisé est difficile à maintenir dans une grande organisation. Mintzberg affirme que de nombreuses entités meurent en tant qu'autocraties, dont les raisons peuvent être le départ du leader ou sa mort. Sa mort ou son départ, peuvent créer une tendance naturelle à consolider et à institutionnaliser son charisme, se fondant ainsi autour d'une idéologie, une transition vers le missionnaire. Il se peut aussi que certains des employés cherchent des influenceurs externes qui vont consolider le pouvoir en instituant des contrôles bureaucratiques. Bien qu'elle soit considérée moins probable, une autre forme de transition existe, celle vers un système fermé. Il existe une condition primordiale pour permettre une telle transition. L'organisation doit s'être suffisamment développée pendant la période d'autocratie et posséder une structure administrative déjà établie. La transition vers un système fermé implique qu'un administrateur va prendre la position du leader. Pendant la phase de transition, on peut s'attendre à une crise sous forme d'arène politique, pendant laquelle les différents administrateurs vont s'affronter et affronter les influenceurs externes cherchant à prendre le contrôle.

Le second stade est la maturité en tant qu'arène politique ou méritocratie. Jusqu'à présent, les organisations ont été décrites comme des autocraties et se développent généralement en missionnaires ou en bureaucraties, à moins que la croissance ou l'expertise induisent une transition directe vers le système fermé ou la méritocratie.

Les organisations qui se développent en missionnaires ou instruments (bureaucraties), en supposant qu'elles survivent et se développent, sont finalement attirées vers la configuration de puissance du système fermé. Leurs procédures tendent à devenir routinières en tant que normes formelles et les administrateurs ont tendance à augmenter leur propre

pouvoir. L'organisation en tant qu'instrument doit mettre au point un appareil administratif pour opérationnaliser les objectifs que lui imposent ses influents externes dominants. Cela consolide le pouvoir interne entre les mains des administrateurs, qui sont censés l'utiliser dans l'intérêt de l'influeur externe. Mais lorsque la surveillance externe se ralentit, les administrateurs deviennent de plus en plus enclins à exploiter leur contrôle direct de la prise de décision à leurs propres fins. Les missionnaires sont enclins à subir la même transition, mais à cause de forces intrinsèques quelque peu différentes. Premièrement, le temps tend à émousser l'idéologie forte, à convertir l'enthousiasme en obligation, les traditions en dogmes, les normes en règles. L'excitation diminue à mesure que les attentes irréalistes ne sont pas satisfaites ou que les attentes réalistes ne le sont pas. Ils n'échappent pas à l'augmentation de l'influence administrative au fur et à mesure que l'organisation se développe, qui sont nécessaires dans toute organisation.

La stagnation de chacune de ces configurations est plus susceptible de conduire à la déchéance de l'organisation (en particulier dans l'autocratie et le missionnaire) ou à une transition vers une autre configuration. Ainsi, l'autocratie, la mission et l'instrument sont susceptibles d'être des configurations à durée de vie plus courte, en moyenne, que le système fermé et la méritocratie. En termes de cycle de vie, les étapes peuvent être décrites comme équivalentes à l'enfance pour l'autocratie et l'adolescence pour le missionnaire et l'instrument, comparées à la maturité ou à l'âge adulte pour le système fermé et la méritocratie.

Bien que le stade de maturité puisse être longtemps soutenu par la capacité des systèmes fermés et des méritocraties de se renouveler à plusieurs reprises, il finira par se terminer. Chaque système doit à un moment donné s'affaiblir, que ce soit en raison d'insuffisances internes et/ou de pressions externes. Le stade de déclin est engendré par conflits internes et externes, qui résultent d'une tendance naturelle où les membres de l'organisation deviennent plus indulgents dans l'utilisation du pouvoir et arrogants quant à leur propre influence, lorsque l'organisation gagne en puissance. Dans la phase de déclin, Mintzberg ajoute qu'il est possible de sortir de cet état de conflit à condition que le leadership soit très fort. Il mentionne la possibilité d'un renouvellement mais dit qu'il ne serait pas forcément l'issue la plus désirable. Ce renouvellement sera utilisé comme une étape à part entière dans certains modèles. Le modèle suggère que lorsque les organisations survivent et se développent, leurs systèmes de pouvoir tendent à devenir plus diffus, plus complexes, plus

ambigus et, à un moment donné, moins fonctionnels, bien que, ironiquement, plus stables (Mintzberg 1984).

Lester, Parnell et Carraher (2003), adoptent une approche en 5 stades, cohérente avec la littérature, et développent une échelle pour classer les organisations selon le stade du cycle de vie. Par rapport à Mintzberg, ils ajoutent un stade de croissance et un stade de renouvellement. Ce modèle peut s'appliquer aussi bien aux grandes qu'aux petites entreprises. Il accomplit cette pertinence en incorporant les meilleures caractéristiques de plusieurs modèles principaux. Selon ce modèle, les entreprises passent d'un stade à l'autre de leur cycle de vie, chronologiquement, mais peuvent sortir du cycle de vie à n'importe quel stade.

3.2.1 Stade 1 : Start-up

Connu sous différents noms, comme stade entrepreneurial, stade d'existence ou stade de naissance, il marque le début du développement organisationnel. Il est caractérisé comme une étape où le moteur principal de la croissance est la motivation et l'engagement du fondateur. Durant ce stade la prise de décision et la propriété sont entre les mains du fondateur. La créativité est encouragée et les tâches ne sont pas coordonnées de manière systématiques mais plutôt de manière "frénétique" (Adizes, 1979).

Les organisations à ce stade ont tendance à adopter ou créer leurs propres environnements. L'objectif de l'organisation est la viabilité, ou simplement d'identifier un nombre suffisant de clients pour soutenir son existence.

Dans cette étape le marketing est un atout principal, qui a le potentiel de menacer la survie de l'organisation si mal géré. L'organisation doit définir le marché cible et créer un contact avec les clients. Un autre obstacle est la finance, l'entreprise à ce stade a potentiellement des problèmes de fond ou de flux de trésorerie (Adizes, 1979).

3.2.2 Stade 2 : Croissance

L'étape de croissance, aussi appelée de survie suit l'étape de start-up. Lorsqu'une entreprise entre dans la phase de survie elle a atteint un certain degré de succès. Le souci de survie est moins prédominant mais toujours existant, l'entreprise cherche toujours des sources de financement. Elle cherche des opportunités d'expansion, mais n'a pas encore de

vision long terme. Pour se développer une certaine formalisation de la structure et établir leurs propres compétences distinctives sont nécessaires.

A ce stade on observe une augmentation de la croissance de l'activité qui résulte d'une croissance de la demande et des capacités de production. Pendant cette phase, la croissance de la demande est souvent supérieure à celle de l'activité et l'organisation accorde donc beaucoup d'attention à ses employés et ses fournisseurs (Jawahar & McLaughlin, 2001).

Les objectifs sont formulés de manière routinière, l'objectif principal étant la génération de revenus suffisants pour poursuivre les opérations et financer une croissance suffisante pour rester compétitif (Lester et al., 2003).

3.2.3 Stade 3 : Maturité

Appelée généralement maturité et parfois succès, cette étape représente une forme d'organisation où la formalisation et le contrôle par la bureaucratie sont la norme. Un problème commun à ce stade est ce que les entreprises américaines appellent la crise du « red tape », un état où il faut traverser des couches de structures organisationnelles pour pouvoir accomplir quelque chose. Les descriptions de poste, les politiques et procédures et les rapports hiérarchiques sont devenus beaucoup plus formels (Lester, Parnell & Carraher 2003). Cette formalisation diminue la vitesse de la communication et la place accordée à la créativité (Adizes, 1979).

Les organisations à ce stade cherchent plus à protéger ce qu'elles ont gagné plutôt que de cibler de nouveaux territoires. L'équipe de direction se concentre sur la planification et la stratégie, laissant les opérations quotidiennes aux cadres intermédiaires. La stratégie employée est une stratégie d'aversion au risque.

La croissance à ce stade a ralenti et l'entreprise est parfois à la recherche d'une nouvelle direction qui pourrait mener l'organisation à travers une autre période de croissance rapide. La maturité s'accompagne souvent de flux de trésorerie importants, sans opportunités d'investissements particulièrement attractives (Jawahar & McLaughlin, 2001).

3.2.4 Stade 4 : Renouveau

L'organisation en phase de renouvellement a un désir de revenir à une période plus propice où la collaboration et le travail d'équipe favorisent l'innovation et la créativité. Cette créativité est parfois facilitée par l'utilisation d'une matrice, et la prise de décision est très décentralisée. L'organisation est encore vaste et bureaucratique, mais les membres organisationnels sont encouragés à travailler au sein de la bureaucratie sans y ajouter. La priorité de l'organisation dans cette phase est de répondre aux besoins des clients (Lester, Parnell & Carraher 2003).

La direction est susceptible de réévaluer les stratégies actuellement utilisées pour traiter avec les différents groupes de parties prenantes. À ce stade, la demande de produits et / ou de services traditionnels d'une organisation sera réduite, ce qui incitera la direction à envisager des stratégies telles que les fusions, la réduction des effectifs et les licenciements pour assurer la survie de l'organisation.

La société doit retourner à une stratégie avec plus de prise de risques. Les problèmes des clients peuvent faire l'objet d'une attention proactive afin de créer un nouveau marché ou de reconstituer leur part de marché (Jawahar & McLaughlin, 2001). La croissance à ce stade est plus importante qu'au stade de maturité (Van Tonder, Ehlers, 2010).

3.2.5 Stade 5 : Déclin

Bien que les entreprises puissent sortir du cycle de vie à n'importe quel stade, le stade du déclin peut déclencher la disparition. Lester, Parnell et Carraher (2001) caractérisent la période de déclin de la même manière que Mintzberg, c'est-à-dire par la politique et le pouvoir. Les membres de l'organisation se préoccupent davantage des objectifs personnels que des objectifs organisationnels. Pour certaines organisations, l'incapacité à répondre aux exigences externes d'une phase antérieure les a conduits à une période de déclin où elles ont connu un manque de profit et une perte de parts de marché. Le contrôle et la prise de décision ont tendance à revenir à une poignée de personnes, car le désir de pouvoir et d'influence au cours des étapes précédentes a érodé la viabilité de l'organisation.

Voici un tableau récapitulatif que j'ai fait sur les caractéristiques des organisations selon les phases du cycle de vie.

Phase du cycle de vie	Croissance	Environnement	Structure	Style décisionnel	Communication	But	Stratégie
Existence / Start-up	Plutôt rapide mais irrégulière	L'entreprise créée son environnement	Simple informelle	Centralisé	Facile Informelle	Identifier des clients et devenir viable	avantage du précurseur Prises de risques
Survie / Croissance	Rapide	L'environnement devient plus compétitif	Fonctionnelle Plutôt informelle	Moins centralisé, quelques responsabilités sont déléguées aux managers	Assez facile Plutôt hiérarchique	Recruter des employés qualifier et stabiliser les opérations	Elargissement du marché Moins de prises de risques
Succès / Maturité	Lente	Compétitif	Bureaucratique Fonctionnelle	Contrôles sophistiqués Procédural	Lente Hiérarchique	Préservation des volumes de vente	Consolidation des acquis aversion au risque
Renouvellement	Plutôt rapide	Assez compétitif	Formelle Fonctionnelle	Directif mais partiellement participatif	Assez facile Plutôt hiérarchique	Revenir à une structure plus simple et créative pour relancer l'entreprise	Recherche de marchés niches quelques prises de risques
Déclin	Décroissance	Compétitif	Bureaucratique plutôt fonctionnelle	Plutôt centralisé	Lente Hiérarchique	Préservation des ressources	aversion au risque

Chapitre 4. Développement des questions de recherche

Quelle est la relation entre l'effectiveness de l'audit interne et le cycle de vie de l'entreprise ? La littérature scientifique ne reliant pas directement ces deux thèmes, il faudra faire des suppositions, sur base d'induction ou de déduction.

Deux études différentes peuvent nous permettre de faire le parallèle, les deux concernant l'effectiveness, mais l'une par rapport au cycle de vie et l'autre par rapport à l'audit interne.

L'étude de Nordström, Choi et Llorach concerne l'effectiveness des entreprises selon la phase dans leur cycle de vie. Ils concluent qu'une organisation peut être effective dans toutes les phases du cycle de vie (ils ne considèrent pas le déclin comme une phase) à condition qu'elle s'adapte à son environnement. Et comme dit Hanks (1990), l'analyse du cycle de vie doit servir à la direction pour savoir quand abandonner des stratégies passées ou des pratiques chères qui ne feront que nuire à la croissance future. L'autre étude est celle de Barišić (2016), selon qui l'environnement de contrôle est ce qui impacte le plus l'effectiveness de l'audit interne et l'effectiveness de la FAI est directement lié à l'effectiveness de l'organisation. Ce lien se fait par le biais du management, une bonne direction prendra en compte le cycle de vie dans lequel elle se trouve pour prendre ses décisions pour être une organisation effective et aura donc un audit interne effectif. Ce lien est cependant indirect et insuffisant, c'est pourquoi l'on ne peut pas s'arrêter là.

Nous pouvons utiliser les critères d'une FAI effective et supposer dans quel stade du cycle de vie, ils ont plus de chance d'être présents.

Prenons comme premier exemple, le critère de "formation du personnel de la FAI". Selon les études sur l'effectiveness, un auditeur qui possède une qualification reconnue (comme le CIA) est plus effectif qu'un auditeur sans qualifications. Dans la phase de start-up, on a vu que le personnel était généralement peu qualifié et que l'accent sur le recrutement de personnes qualifiées se faisait principalement dans la phase de croissance. Selon le critère de "promotion", la FAI est plus effective lorsque la perspective de carrière d'un auditeur interne est une promotion. On peut considérer que c'est particulièrement le cas lors de la phase de start-up, de croissance et de renouvellement, moins dans les deux autres phases. Si

l'on réunit ces deux critères, on peut supposer que les "bons éléments" du personnel de la FAI vont être recrutés dans la phase de croissance et partir soit pendant la phase de maturité, soit pendant la phase de déclin. Selon ces deux critères l'effectiveness de la FAI est la plus importante pendant la phase de croissance et de renouvellement, puis pendant la phase de maturité et déclin ensuite dans la phase entrepreneuriale.

Prenons comme autre exemple l'accès au comité d'audit/conseil d'administration. Selon la littérature sur l'effectiveness de l'audit interne, avoir un bon accès à l'un de ceux-ci et pouvoir lui faire parvenir les points importants est un critère qui influence positivement l'effectiveness.

Pendant la phase entrepreneuriale et la phase de croissance, ces organes sont matérialisés par le fondateur, la communication pendant ces stades là est plutôt rapide et informelle. A contrario, la communication est lente dans une organisation bureaucratique, on parle de la crise "red tape" dans les organisations en phase de maturité et de déclin. La phase de renouvellement se situe un peu entre ces deux extrêmes. L'effectiveness de la FAI est donc meilleure dans la phase de start-up et de croissance que dans la phase de maturité ou déclin en considérant uniquement ce critère.

Malgré que je trouve cette approche intéressante, elle se repose sur trop de suppositions. C'est pourquoi j'ai opté pour une analyse quantitative, comme nous le verrons dans la partie suivante.

Nous avons vu que la perception de l'effectiveness et du rôle de la fonction d'audit interne pouvait varier selon la partie prenante considérée. Nous avons également vu que les préoccupations de celles-ci variaient selon la phase du cycle de vie, on peut raisonnablement penser que ces parties prenantes aient des attentes différentes selon la phase du cycle de vie de la FAI. Nous allons donc nous poser la question de recherche suivante :

QR1 : Quelles sont les attentes envers la fonction d'audit interne selon la phase du cycle de vie de l'entreprise?

L'autre question que l'on se pose, c'est : comment mesurer l'impact du cycle de vie sur l'effectiveness de l'audit interne ? Comme nous l'avons vu précédemment, il n'existe pas de méthode simple permettant de déterminer de manière objective l'effectiveness de l'audit interne. Nous avons défini l'audit comme un bien de confiance et vu que l'effectiveness

dépendait de la partie prenante qui l'évalue. Il n'existe pas de base de données où l'on pourrait voir quelles sont les entreprises qui possèdent une fonction d'audit interne effective. C'est également le cas pour le cycle de vie de l'entreprise, nous avons vu que le nombre de phase du cycle de vie varie selon la définition que l'on se fait d'une phase. Cependant, la littérature s'accorde de manière générale pour dire qu'il existe quatre ou cinq phases. Il existe de même des critères généralement admis qui distinguent une entreprise effective d'une entreprise non-effective. Nous allons donc nous poser cette autre question de recherche :

QR2 : Quel est l'impact du cycle de vie sur l'effectiveness de l'audit interne ?

Chapitre 5. Méthodologie

5.1 Une approche quantitative

Pour répondre à ces questions de recherche, nous avons choisi de faire de l'analyse quantitative basée sur un questionnaire.

La recherche quantitative est une manière structurée de collecter et d'analyser des données obtenues de différentes sources. La recherche quantitative implique l'utilisation d'outils informatiques, statistiques et mathématiques pour obtenir des résultats. Il est concluant dans son objectif, car il tente de quantifier le problème et de comprendre à quel point il est répandu en cherchant des résultats susceptibles d'être projetés à une plus grande population (SIS International, 2018).

Dans notre cas, il s'agira d'essayer de quantifier l'impact du cycle de vie sur l'audit interne, et cette méthode permet de récolter plus de données. Nous sommes bien conscients des limites des enquêtes en ligne telles que l'échantillonnage, les effets d'ordre et le manque de contrôle sur les répondants (Bourque et Fielder, 2002). Il est difficile de dire que les échantillons représentent l'ensemble de la population. C'est pourquoi lors de notre collecte de donnée nous avons cherché à obtenir le plus de réponses possibles et c'est un des avantages des questionnaires en ligne. Cette approche présente également l'avantage aux participants de répondre quand ils le souhaitent et de ne pas être contraints par le temps.

5.2 La collecte de données

Pour répondre à mon questionnaire il fallait absolument des personnes qui travaillent comme auditeur interne. Pour que ce questionnaire soit compris par le plus grand nombre de personnes, j'ai décidé de le rédiger en anglais.

J'ai d'abord contacté des personnes que j'ai rencontré pendant mon stage qui travaillaient en audit interne qui avaient été intéressées par mon sujet de mémoire. Ces personnes m'ont permis d'obtenir encore d'autres contacts, cependant cela n'était pas suffisant.

J'ai pu rejoindre un groupe Facebook avec de nombreux auditeurs internes, où j'ai posté mon annonce en décrivant mon sujet de mémoire avec un lien vers le questionnaire. Dans cette

annonce j'ai demandé aux personnes qui ne travaillent pas en audit interne de s'abstenir de répondre.

J'ai utilisé "Google Forms", c'est un outil qui permet de créer facilement des questionnaires, de récolter les données et qui permet d'analyser les réponses individuellement ce qui a été nécessaire pour pouvoir identifier dans quelle phase du cycle de vie une organisation se trouve et calculer son effectiveness.

Partie II : Analyse empirique

Chapitre 6. Présentation du questionnaire

Le but de ce questionnaire étant de voir l'impact du cycle de vie sur l'effectiveness de l'audit interne et les différents rôles selon les phases du cycle de vie, il me faut identifier dans chaque réponse individuelle : le cycle de vie, les attentes envers la fonction d'audit interne et l'effectiveness de l'audit interne. Le questionnaire est structuré en cinq sections différentes.

Dans la première section, j'explique la raison du questionnaire et précise que les réponses sont confidentielles. J'annonce la durée estimée c'est-à-dire 5 à 10 minutes.

Dans la seconde section, je donne les instructions pour les prochaines étapes, qu'ils doivent sélectionner la réponse qui correspond le mieux à l'organisation dans laquelle ils travaillent en tant qu'auditeur interne.

Dans la troisième section, je pose 6 questions qui servent à identifier la phase du cycle de vie dans laquelle se trouve l'organisation où ils travaillent en tant qu'auditeur interne. Pour créer ces questions, j'ai utilisé les facteurs les plus récurrents dans la littérature permettant de discriminer entre les différentes phases. Comme j'utilise le modèle en 5 phases de Lester et al., (2003), il y a pour chaque question cinq réponses possibles. J'attribue un point par question à la phase correspondante, ensuite je fais la somme de ces points. La phase récoltant le plus grand nombre de points étant considérée comme la phase dans laquelle se situe l'organisation.

Dans le prochain paragraphe, nous allons appeler la "phase de start-up" phase 1, la phase de "croissance" phase 2, la phase de "maturité" phase 3, la phase de "renouvellement" phase 4 et la phase de "déclin" phase 5.

La première question est « L'organisation a pour but » et les réponses possibles sont :

- « d'identifier un nombre suffisant de clients et de devenir viable », qui apporte donc un point au stade 1,
- « de recruter de nouveaux employés et stabiliser les opérations », qui apporte un point au stade 2,
- « la production économique et la préservation du volume des ventes », qui apporte un point au stade 3,
- « de revenir à une structure plus simple pour relancer l'entreprise », qui apporte un point au stade 4,

- « la préservation des ressources », qui apporte un point au stade 5.

La seconde question est "Notez sur une échelle de 1 à 5 la flexibilité de votre organisation (5 étant vraiment flexible)", l'organisation étant vue dans la littérature comme le plus flexible à l'étape 1, ensuite à l'étape 2, puis à l'étape 4, puis à l'étape 3 et finalement comme le moins flexible à l'étape 5.

La troisième question est « La prise de décision dans l'organisation » et les réponses possibles sont :

- « Centralisé, le fondateur délègue peu d'autorité », qui apporte donc un point à la phase 1,
 - « Plutôt centralisé, certaines responsabilités sont déléguées aux gestionnaires », qui apporte donc un point à la phase 2,
 - « Assez centralisé avec des divisions ou départements régionaux ou de produits », qui apporte donc un point à la phase 3,
 - « Le pouvoir de stratégie est centralisé mais les décisions opérationnelles sont participatives », qui apporte donc un point à la phase 4,
 - « Modérément centralisé, le conseil d'administration et les actionnaires ont le pouvoir », qui apporte donc un point à la phase 5.

La quatrième question est « La stratégie de marché de l'organisation consiste à » et les réponses possibles sont :

- « Rechercher des produits et services innovants », qui apporte donc un point à la phase 1,
- « Développez la ligne de produits ou modifiez des produits », qui apporte donc un point à la phase 2,
- « Aucune innovation majeure et les concurrents suivants », qui apporte donc un point à la phase 3,
- « Ne pas s'engager dans de nouveaux produits ou services avec des réductions de prix », qui apporte donc un point à la phase 4,
- « Développer de nouveaux produits adaptés à des segments de marché spécifiques », qui apporte donc un point à la phase 5.

La cinquième question est "Les bénéfices de l'organisation" et les réponses possibles sont :

- « augmentent assez rapidement mais de manière erratique », qui apporte donc un point à la phase 1,
- « croissent rapidement », qui apporte donc un point à la phase 2,
- « augmentent lentement », qui apporte donc un point à la phase 3,
- « augmentent assez rapidement », qui apporte donc un point à la phase 4,
- « diminuent », qui apporte donc un point à la phase 5.

La dernière question est "Lequel de ces 5 stades, caractérise le mieux le stade du cycle de vie de l'organisation dans laquelle vous travaillez". Les réponses possibles sont les cinq différents stades identifiés dans la théorie c'est-à-dire : "Start-up", "Croissance", "Maturité", "Renouvellement" et "Déclin". Cette question a également un coefficient de 1, elle sert à voir si cela est cohérent avec les réponses précédentes, mais ne suffit pas en elle-même car je n'expose pas la théorie sur le cycle de vie des organisations.

Dans la quatrième section, je pose la question "Qu'attend-on de la fonction d'audit interne dans votre organisation ?". Il s'agit de la seule question de la section et contrairement à la section précédente, je laisse le choix de pouvoir cocher plusieurs réponses. Les options de réponse que j'ai choisies viennent des rôles de l'audit interne que nous avons vus précédemment. Les réponses possibles sont "indiquer les lacunes dans la structure de contrôle interne", "dissuader la fraude", "évaluer la qualité de l'information financière", "évaluer les risques potentiels", "fournir de l'assurance au conseil d'administration" ainsi qu'une case "autre" où les participants peuvent répondre ce qu'ils veulent.

La cinquième section est composée de neuf questions différentes, ces questions ont entre-autre été sélectionnées parmi des questions de l'étude de Lenz et al. (2014). Cette étude identifie grâce à un questionnaire 14 caractéristiques qui séparent les FAI effective des non-effective. Sur base de la récurrence de ces critères dans la littérature sur l'effectiveness, j'ai choisi de reprendre certaines de ces questions pour évaluer l'effectiveness.

Les questions ont chacune deux réponses possibles, une des réponses est considérée influencer positivement l'effectiveness de la fonction d'audit interne. Un point est attribué à

chacune de ces réponses et à l'organisation de chaque participant est attribué une note d'effectiveness de la fonction d'audit interne sur neuf. Lorsque les réponses sont "oui" ou "non", c'est la réponse "oui" qui accorde un "point d'effectiveness". Comme nous avons pu identifier la phase dans laquelle se trouve l'organisation grâce à la troisième section, il est possible de regrouper les notes attribuées à une phase et de tirer des conclusions générales.

La liste des questions est la suivante :

« La charte d'audit interne est-elle agréée par le conseil d'administration ou le comité d'audit ? » Les réponses possibles sont "oui" ou "non". D'après Lenz et al. (2014), le fait d'avoir une charte d'audit interne est vu comme le minimum requis selon les standards d'audit et le fait d'avoir le comité d'audit qui les agréée influence positivement l'effectiveness.

« Dans votre organisation, le prochain mouvement d'un membre du personnel de la fonction d'AI est généralement », les réponses possibles sont "un mouvement latéral ou une promotion" ou "une rétrogradation". Les chances d'attirer des "top performers" est plus grande lorsqu'il y a la promesse d'une carrière prometteuse (Lenz et al. 2014).

« La formation du personnel d'AI (compétences en affaires et compétences non techniques) équivaut à », les réponses possibles sont "40 heures par an ou plus" ou "moins de 40 heures par an". Selon Harrington, dans (Chambers & McDonald, 2013), l'auditeur moyen reçoit entre 40 et 80 heures de formation, ce qu'il trouve encore largement insuffisant dans une profession où l'environnement change aussi souvent.

« Le personnel d'audit interne établit-il des relations avec les autres membres du personnel ? ». Les réponses possibles sont "oui" ou "non". Le fait d'établir des relations avec les autres départements en dehors d'une mission ponctuelle dans ce département permet de favoriser la communication, la détection des problèmes lors d'un audit et de faire passer ses arguments.

« Le personnel de la FAI doit-il posséder une qualification professionnelle d'auditeur interne ? ». Les réponses possibles sont "oui" ou "non". Un auditeur interne avec une qualification est considéré comme plus effectif qu'un auditeur interne sans qualification.

« La fonction d'audit interne utilise-t-elle des techniques d'audit assistées par ordinateur ? » Les réponses possibles sont "oui" ou "non". L'utilisation de techniques d'audit assistées par ordinateur est considérée comme un indicateur d'une FAI effective.

« Un audit basé sur les risques est-il appliqué pour déterminer les priorités de l'activité d'audit interne ? » Les réponses possibles sont "oui" ou "non". L'Institut des Auditeurs Internes recommande l'utilisation d'une approche par les risques pour améliorer l'effectiveness de la FAI.

« La fonction d'audit interne formule-t-elle des recommandations pour améliorer le processus de gouvernance ? » Les réponses possibles sont "oui" ou "non". Comme nous avons vu que la fonction d'audit interne est considérée comme effective lorsqu'elle améliore le processus de gouvernance, cela est un critère de mesure de l'effectiveness de la fonction d'audit interne.

« Le responsable de l'audit interne dispose-t-il d'un accès approprié au conseil d'administration / comité d'audit ? » Les réponses possibles sont "oui" ou "non". Il est suggéré qu'un lien fort entre le CAE et le comité d'audit améliore l'effectiveness de la FAI.

Le questionnaire se termine après la cinquième section avec un message de remerciement et les réponses sont directement enregistrées.

Chapitre 7. L'analyse des données

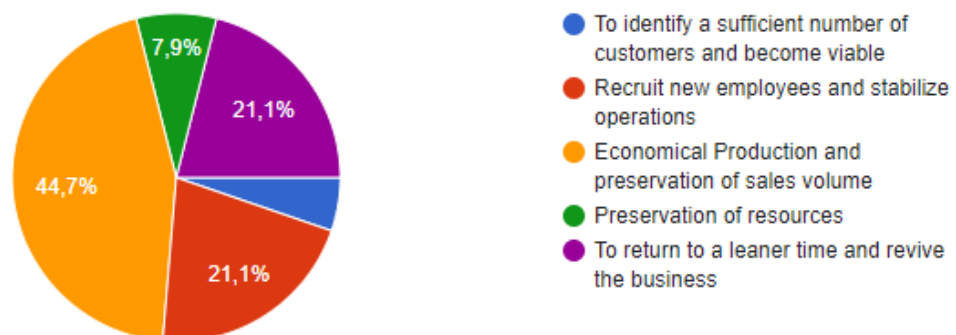
Dans un premier temps, nous allons voir les 38 réponses obtenues de manière générale.

"Google Forms" permet de visualiser les statistiques des réponses obtenues, soit de manière individuelle, soit de manière groupée. Dans un premier temps, nous allons analyser données dans leur ensemble à travers des graphiques, cela va nous permettre de nous faire une idée générale sur l'organisation des participants.

Dans les prochains graphiques analysés (à part pour le second), la couleur bleue correspond au stade entrepreneurial, la couleur rouge au stade de croissance, la couleur jaune au stade de maturité, la couleur violette au stade de renouvellement et la couleur verte au stade de déclin.

The organization has for goal

38 réponses

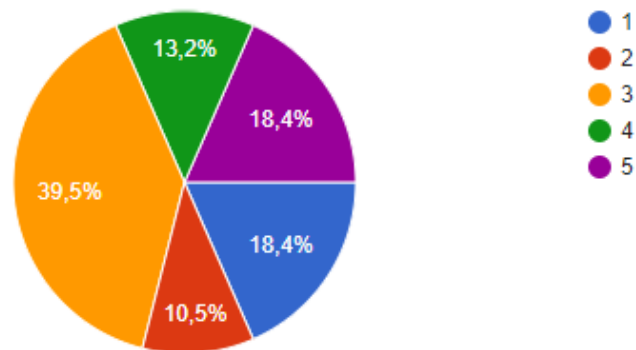


Pour la première question on remarque que la plupart des participants ont répondu que le but de l'organisation dans laquelle ils travaillent est la production économique et la conservation du volume de vente, tandis que seulement 5,3% (c'est-à-dire 2 participants) ont répondu que le but était d'identifier un nombre de clients suffisants et de devenir viable.

Si l'on utilise l'attribution décrite dans la partie précédente et qu'on tient compte uniquement de ce critère, il y aurait sur les 38 participants : 2 entreprises au stade entrepreneurial, 8 entreprises au stade de croissance, 17 entreprises au stade de maturité, 8 entreprises au stade de renouvellement et 3 entreprises au stade de déclin.

Note on a scale of 1 to 5 the flexibility of your organization (5 being really flexible)

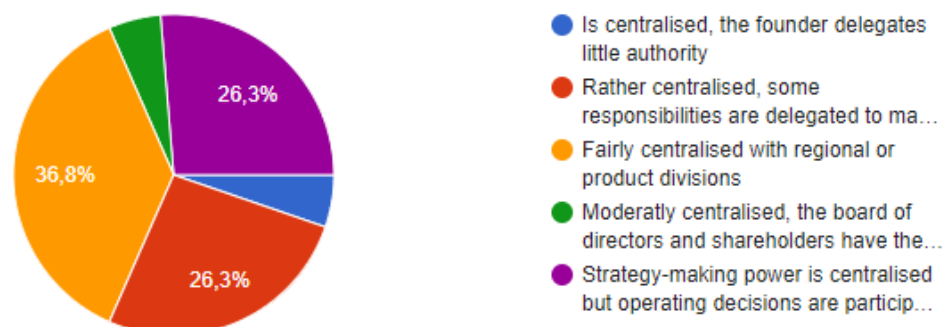
38 réponses



Dans ce graphique, les couleurs ne correspondent pas au même stade que dans le graphique précédent. La raison est que j'ai souhaité mettre les chiffres dans l'ordre de 1 à 5 pour les réponses, bien que cela ne correspond pas aux étapes. Pour cette seconde question sur la flexibilité de l'organisation on a en bleu à 18% les résultats qui correspondent au stade de déclin, en rouge à 10,5% qui correspondent au stade de maturité, en jaune à 39,5% qui correspondent au stade de renouvellement, en vert à 13,2% les résultats qui correspondent au stade de croissance et enfin en violet à 18,4% les résultats qui correspondent au stade entrepreneurial. On remarque dans ce graphique que les extrêmes sont moins forts que dans le graphique précédent et que la majorité des participants considèrent leur organisation comme plutôt flexible.

The decision making in the organization

38 réponses

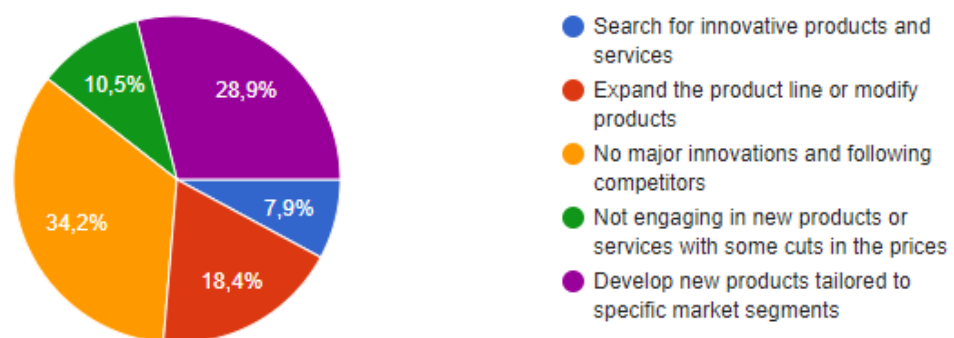


Dans le graphique à la fin de la page précédente, les stades ont les mêmes couleurs que dans le premier graphique. 36,8% des participants ont une structure plutôt centralisée avec des divisions en départements sur base de la région ou du produit. Dans 26,3% des cas l'entreprise est plutôt centralisée et délègue quelques responsabilités aux managers. Également dans 26,3% des cas, le pouvoir de décision stratégique est centralisé et les décisions opérationnelles sont déléguées.

Il y a peu d'organisations où le fondateur ou le conseil d'administration et les actionnaires possèdent tout le pouvoir.

The product market strategy of the organization is to

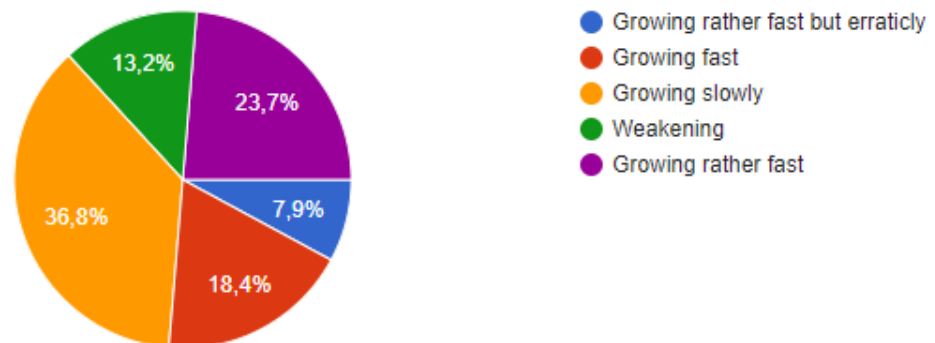
38 réponses



A la question « La stratégie de marché de votre organisation est de » une majorité des répondants ont répondu qu'il n'y avait pas d'innovations majeures, un peu moins ont répondu qu'il s'agissait de développer de nouveaux produits pour un segment de marché spécifiques, d'autres qu'il s'agissait d'étendre la gamme de produits ou de modifier les produits. Moins de participants ont répondu qu'il s'agissait de ne pas s'engager dans de nouveaux produits et services et de faire des réductions dans les prix. Le moins de participants ont répondu que c'était de chercher des produits et services innovants. D'après l'idée que je me faisais des entreprises, je pensais qu'il y aurait plus de réponses bleues.

The profits of the organization are

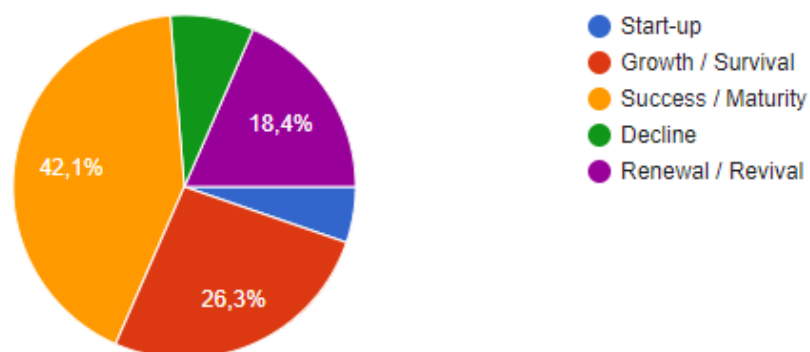
38 réponses



A la question « les bénéfices de l'organisations sont », une majorité a répondu qu'ils croissent lentement et une minorité a répondu une croissance rapide et erratique. Vu les circonstances économiques, il paraît logique d'obtenir un tel résultat. Cette question est très subjective et pouvait sans doute donner des réponses chiffrées, cependant je n'étais pas sûr que les participants connaissent la réponse.

Which of these 5 stages is the most accurate stage of the life cycle of the organization you work in

38 réponses



Comme expliqué précédemment, cette question permettait de voir s'il y avait une cohérence entre les réponses précédentes et celle-ci. En observant ces différents graphiques, on a remarqué qu'ils sont plutôt consistants sauf pour le deuxième, il se pourrait que ce soit dû à l'échantillon, mais il se pourrait également que ce critère ne soit pas efficace pour identifier l'étape du cycle de vie d'une organisation. Comme il y a une bonne cohérence dans les résultats, nous allons attribuer des points aux réponses individuellement à partir de

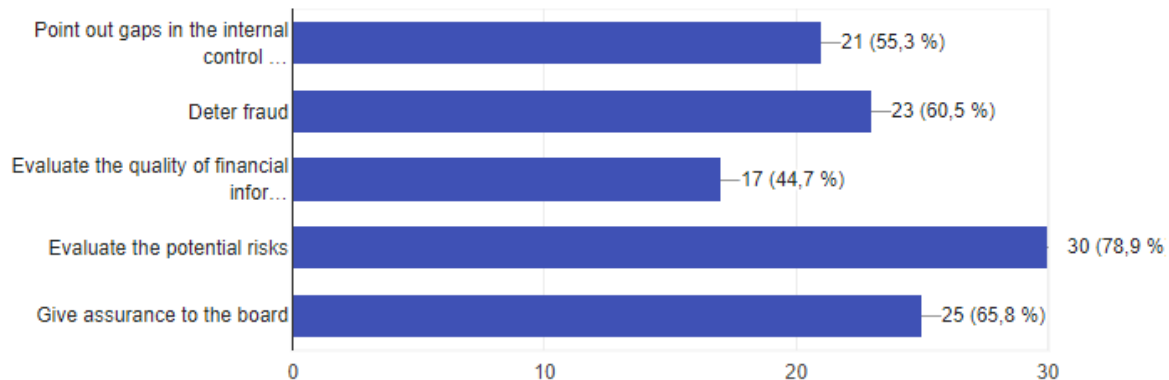
ces critères. Grâce à une feuille de calcul, j'ai identifié pour chaque participant le stade dans lequel se trouve son organisation.

Avec cette méthode d'attribution des points, on identifie 2 entreprises au stade de start-up, 9 entreprises au stade de croissance, 16 entreprises au stade de maturité, 8 entreprises au stade de renouvellement et 3 entreprises au stade de déclin. N'ayant pas de statistiques du nombre d'entreprises par stade, il est impossible à dire si cet échantillon représente la population. Les entreprises passent cependant, selon la recherche académique, plus de temps au stade de maturité, ce qui correspond à nos observations. On pourrait aussi supposer qu'il y a plus d'entreprise au stade entrepreneurial mais que la plupart des entreprises à ce stade, ne possède pas encore de fonction d'audit interne.

Passons aux réponses générales de la quatrième section, où j'ai posé la question « Qu'attend-on de la fonction d'audit interne dans votre organisation ? ». Je rappelle que dans cette section, il était possible de cocher plusieurs réponses et qu'il y avait une case "autre", case cependant qu'aucun des participants n'a utilisé.

What is expected from the internal audit function in your organization?

38 réponses



55,3% des participants ont répondu que le rôle de l'audit interne dans leur organisation est d'"indiquer les lacunes dans la structure de contrôle interne", 60,5% ont répondu que rôle est de "dissuader la fraude", 44,7% des participants ont répondu que le rôle de la FAI dans leur organisation est d'"évaluer la qualité de l'information financière", 78,9% des participants ont répondu "évaluer les risques potentiels" et enfin 65,8% des participants ont répondu que c'était de "fournir de l'assurance au conseil d'administration".

Si l'on analyse ces réponses en les regroupant par stade du cycle de vie on obtient :

- 100% des entreprises au stade entrepreneurial ont répondu que rôle de la fonction d'audit interne est d'indiquer les lacunes dans la structure de contrôle interne et d'évaluer les risques potentiels (en gardant à l'esprit que nous n'avons identifié que deux entreprises étant à ce stade).

- Les entreprises au stade de croissance ont répondu à 89% la première proposition "indiquer les lacunes dans la structure de contrôle interne", à 67% à la deuxième "dissuader la fraude", à 55% à la troisième "évaluer la qualité de l'information financière", à 78% à la quatrième "évaluer les risques potentiels" et à 22% à la dernière "fournir de l'assurance au conseil d'administration".

- Les entreprises au stade de maturité ont répondu à 56% la première proposition "indiquer les lacunes dans la structure de contrôle interne", à 38% à la deuxième "dissuader la fraude", à 38% à la troisième "évaluer la qualité de l'information financière", à 75% à la quatrième "évaluer les risques potentiels" et à 87% à la dernière "fournir de l'assurance au conseil d'administration".

- Les entreprises au stade de renouvellement ont répondu à 50% la première proposition "indiquer les lacunes dans la structure de contrôle interne", à 63% à la deuxième "dissuader la fraude", à 50% à la troisième "évaluer la qualité de l'information financière", à 100% à la quatrième "évaluer les risques potentiels" et à 63% à la dernière "fournir de l'assurance au conseil d'administration".

- Les entreprises au stade de déclin ont répondu à 66% la première proposition "indiquer les lacunes dans la structure de contrôle interne", à 66% à la deuxième "dissuader la fraude" et à 100% à la dernière "fournir de l'assurance au conseil d'administration" (en gardant à l'esprit que nous n'avons identifié que trois entreprises étant à ce stade).

Si l'on fait la somme des pourcentages par stade du cycle de vie, on voit qu'en moyenne les entreprises au stade entrepreneurial ont coché 2 propositions, les entreprises au stade croissance ont coché 3,1 propositions, les entreprises au stade de maturité ont coché 2,9 propositions, les entreprises au stade de renouvellement ont coché 3,2 propositions et les entreprises au stade de déclin ont coché 2,3 propositions. Si l'on ne tient pas compte des stades où il n'y a eu que 2 et 3 participants, on voit que cela est assez proche. Un peu moins

d'options ont été cochées par les entreprises en phase de maturité, on pourrait peut-être supposer qu'une fonction prend en charge une partie de ces rôles.

Lorsque l'on compare les extrêmes, il y a eu 22% des entreprises au stade de croissance qui ont coché la cinquième proposition "fournir de l'assurance au conseil d'administration" contre 87% des entreprises au stade de maturité. Il y a également eu 89% des entreprises au stade de croissance qui ont coché la première proposition "indiquer les lacunes dans la structure de contrôle interne" contre 50% des entreprises au stade de renouvellement et 53% des entreprises au stade de maturité. Cela pourrait indiquer un changement des priorités de la fonction d'audit interne selon le stade du cycle de vie. La priorité de la FAI dans les deux premiers stades du cycle de vie d'une organisation semble être de renforcer le contrôle interne tandis que la priorité devient de fournir une assurance au conseil d'administration dans les stades suivants.

Passons enfin à l'analyse de l'effectiveness. Comme expliqué précédemment une note d'effectiveness sur neuf (comme il y a neuf questions) a été attribuée à chaque participant en fonction des réponses aux questions. Comme nous avons identifié le stade du cycle de vie de l'organisation de chaque participant, il a été possible de regrouper la note d'effectiveness par stade de cycle de vie.

Voyons tout d'abord, les réponses d'une manière générale.

Question 1 : « La charte d'audit interne est-elle agréée par le conseil d'administration ou le comité d'audit ? » 52,6% des répondants ont répondu "oui" et 47,4% des répondants ont dit "non". Ceci nous paraît beaucoup de réponses "oui" quand on la compare avec l'étude de Lenz et al. (2014), où la moitié des entreprises effectives avaient répondu "oui", alors qu'ici c'est plus de 50% de tous les participants.

Question 2 : « Dans votre organisation, le prochain mouvement d'un membre du personnel de la fonction d'AI est généralement », 65,8% ont répondu "un mouvement latéral ou une promotion" et 34,2% ont répondu "une rétrogradation".

Question 3 : « La formation du personnel d'AI (compétences en affaires et compétences non techniques) équivaut à », 47,4% des répondants ont sélectionné "40 heures par an ou plus" et

52,6% des répondants ont sélectionné "moins de 40 heures par an". Ici, cela nous paraît peu car nous avons vu que la plupart des auditeurs recevaient entre 40 et 80 heures de formation par an.

Question 4 : « Le personnel d'audit interne établit-il des relations avec les autres membres du personnel ? » 71,1% des participants ont répondu "oui" et 28,9% ont répondu "non". Malgré une majorité de "oui", je m'attendais à plus de "oui" dans la mesure où ils doivent auditer les autres départements, l'IIA recommande de nouer des liens avec les audités.

Question 5 : « Le personnel de la FAI doit-il posséder une qualification professionnelle d'auditeur interne ? » 57,9% des participants ont répondu "oui" et 42,1% ont répondu "non". Ne connaissant pas assez le milieu, je n'avais pas d'attentes quant à cette question.

Question 6 : « La fonction d'audit interne utilise-t-elle des techniques d'audit assistées par ordinateur ? » 81,6% des participants ont répondu "oui" et 18,4% ont répondu "non".

Question 7 : « Un audit basé sur les risques est-il appliqué pour déterminer les priorités de l'activité d'audit interne ? » 71,1% des participants ont répondu "oui" et 28,9% ont répondu "non".

Question 8 : « La fonction d'audit interne formule-t-elle des recommandations pour améliorer le processus de gouvernance ? » 73,7% des participants ont répondu "oui" et 26,3% ont répondu "non".

Question 9 : « Le responsable de l'audit interne dispose-t-il d'un accès approprié au conseil d'administration / comité d'audit ? » 73,7% des participants ont répondu "oui" et 26,3% ont répondu "non".

Voici un tableau qui présente les réponses regroupées par stade du cycle de vie organisationnel. Il indique le pourcentage des réponses qui influencent positivement l'effectiveness de l'audit interne. Par exemple, 100% des participants dont nous avons identifié l'organisation comme étant dans le stade de croissance ont répondu "un mouvement latéral ou une promotion" à la question 2.

Question/Stade	Start-up	Croissance	Maturité	Renouvellement	Déclin
1	0%	22%	69%	75%	33%
2	100%	100%	44%	88%	0%
3	0%	78%	38%	38%	67%
4	100%	89%	50%	88%	67%
5	0%	78%	63%	50%	33%
6	0%	100%	75%	100%	67%
7	100%	67%	81%	63%	33%
8	100%	78%	88%	50%	33%
9	100%	100%	63%	75%	33%
Moyenne	5	7,11	5,69	6,25	3,67

La moyenne des notes de l'effectiveness de la fonction d'audit interne du stade entrepreneurial est 5/9, celle du stade de croissance est de 7,11/9, celle du stade de maturité est de 5,69/9, celle du stade de renouvellement est de 6,25/9 et enfin celle du stade de déclin est de 4/9 (cette moyenne n'est pas calculée sur base du pourcentage de réponses, comme on pourrait le penser en regardant le tableau). D'après ces résultats, la fonction d'audit interne la plus effective dans le stade de renouvellement et la moins effective dans le stade de déclin. Le stade de renouvellement, de start-up et le stade de maturité se situent entre ces deux extrêmes. Dans cette partie, je discuterai moins des étapes de start-up et déclin, car le fait d'avoir eu uniquement 2 et 3 participants identifiés à ce stade fait que les résultats ont moins de chance d'être représentatifs.

En dehors de cela, les résultats correspondent de manière générale avec nos hypothèses. Comme attendu la FAI est la plus effective durant le stade de croissance, nous avons vu dans la littérature scientifique que lors de cette étape, la communication se fait plutôt facilement tout comme l'accès au comité d'audit (100% contre 63% dans la phase de maturité). Le stade de maturité est connu comme étant plus bureaucratique et les relations

entre les départements sont plus formalisées (50% dans le stade de maturité par rapport à 89% dans le stade de croissance). L'entreprise se focalise sur la formation du personnel lors du stade de croissance et attire les top performers avec des perspectives de développement de carrière. On remarque que la charte d'audit interne est plus souvent agréée dans le stade de renouvellement et de maturité que dans le stade de croissance (75%, 69% et 22% respectivement). On peut se demander à quoi cela est dû et je n'ai malheureusement pas trouvé d'explication.

Limites et discussions

Tout d'abord, je reconnais que de nombreuses améliorations sont possibles à cette étude, et que des études empiriques plus sophistiquées pourraient se révéler intéressantes. Ce mémoire utilise une approche très générale et peu spécifique de la question de l'impact du cycle de vie de l'entreprise sur l'effectiveness de l'audit interne. Il aurait été possible de restreindre cette étude à un secteur particulier comme le secteur bancaire. Certains secteurs, ont des réglementations spécifiques concernant la gouvernance et l'information financière, qu'il serait intéressant d'analyser à part. Il aurait également été possible de la restreindre à une zone géographique, comme par exemple la Belgique. Je pense que cette restriction est cependant moins intéressante, comme nous avons vu qu'il y a une harmonisation des règles en matière de gouvernance et d'information financière en Europe grâce aux directives européennes.

Une étude plus poussée des critères distinguant les différentes étapes du cycle de vie permettrait de poser plus de questions différentes et d'identifier de manière plus confiante dans quel stade de leur cycle de vie se trouvent les organisations. Cependant identifier ces étapes de manière générale, sans procéder à une analyse sectorielle n'est pas chose aisée. La complexité des organisations et les différences dans leur nature, fait qu'il est impossible d'avoir un modèle qui donne une représentation complète et universelle.

Une autre limitation de ce mémoire, sont les critères utilisés par définir l'effectiveness de l'audit interne, comme nous l'avons vu, selon le point de vue considéré la définition même de l'effectiveness de l'audit interne varie et ses critères en sont dépendants.

Enfin, nous n'avons pu obtenir que 38 participants pour répondre au questionnaire. Evidemment, si plus de personnes avaient répondu au questionnaire, les résultats auraient été plus représentatifs et les conclusions auraient peut-être été différentes.

Conclusion générale

L'objectif principal de notre recherche a été d'examiner l'impact du cycle organisationnel sur l'effectiveness de l'audit interne. La relation entre les deux n'avait pas encore été étudiée, il s'agissait donc d'une étude exploratoire. Pour rappel, lors de notre recherche théorique, nous avons pu voir que l'effectiveness de l'audit interne est influencé par des composantes organisationnelles et individuelles. Notre objectif était donc de retrouver ces composantes dans les différents stades du cycle de vie et d'établir une connexion entre ces deux domaines de recherche. Lors de la partie théorique, nous avons défini les concepts principaux, tels que l'audit interne, l'effectiveness et le cycle de vie organisationnel. Nous avons décrit le modèle de cycle de vie que nous avons utilisé et nous l'avons comparé à d'autres modèles. Ensuite, nous avons émis des hypothèses sur l'impact potentiel du cycle de vie sur l'effectiveness de la fonction d'audit interne et décrit l'approche que nous avons favorisée.

Grâce à notre étude empirique, nous avons pu constater une différence dans les attentes envers la fonction d'audit interne en fonction du stade du cycle de vie de l'organisation. Nous avons vu par exemple que la priorité de la FAI dans les deux premiers stades du cycle de vie d'une organisation semble être de renforcer le contrôle interne tandis que la priorité devient de fournir une assurance au conseil d'administration dans les stades suivants.

Nous avons pu confirmer que certains stades du cycle de vie ont une influence positive sur l'effectiveness de l'audit interne. Souvent les résultats obtenus, ont donné raison aux hypothèses formulées. Nous avons remarqué notamment, que le stade de croissance a de manière générale une fonction d'audit interne plus effective.

Pour finir, nous avons défini les limitations de ce mémoire et donné des pistes pour de futures recherches et approfondissements. Parmi les limitations, nous avons discuté du nombre de participants au questionnaire, qui sont 38, et comment plus de participants pourraient améliorer cette étude.

Bibliographie

Arena, M. & Azzone, G. (2007). Internal audit departments: adoption and characteristics in Italian companies. *International Journal of Auditing*, 11(2), 94-114. doi: 10.1111/j.1099-1123.2007.00357.x

Arena, M. & Azzone, G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60. doi: 10.1111/j.1099-1123.2008.00392.x

Adizes, I. (1979). Organizational passages: diagnosing and treating lifecycle problems of organizations. *Organizational Dynamics*, 8(1), 3-25. doi: 10.1016/0090-2616(79)90001-9

Auzair, S. M., (2010). Organisational Life Cycle Stages and Management Control Systems in Service Organisations. *International Journal of Business and Management*, 5(11), 56-65. doi: 10.5539/ijbm.v5n11p56

Barišić, I. (2016). The importance of the supportive control environment for internal audit effectiveness - the case of Croatian companies. *Economic Research*, 29(1), 1021-1037. doi: 10.1080/1331677X.2016.1211954

Bender, R. (2006). *What is an effective audit and how can you tell?* Audit Committee Chair Forum, CBI and Ernst & Young. En ligne <https://core.ac.uk/download/pdf/140331.pdf>

Business Dictionary. (2018). *Effectiveness*. En ligne <http://www.businessdictionary.com/definition/effectiveness.html>

Business Dictionary. (2018). *Internal Control*. En ligne <http://www.businessdictionary.com/definition/internal-control.html>

Business Dictionary. (2018). *Risk Management*. En ligne

<http://www.businessdictionary.com/definition/risk-management.html>

Carcello, J.V. (2009). Governance and the Common Good. *Journal of Business Ethics*, 89(1), 11-18. doi: 10.1007/s10551-008-9904-z

Chambers, R., & McDonald, P. (2013). *7 Attributes of Highly Effective Internal Auditors*.

Altamonte Springs: Institute of Internal Auditors Research Foundation

<https://global.theiia.org/news/Documents/7%20Attributes%20of%20Highly%20Effective%20Internal%20Auditors.pdf>.

Chandler, A. D. (1962). *Strategy and structure: Chapters in the History of the American Industrial Enterprise*. Cambridge, MA: MIT Press. En ligne

<https://books.google.be/books?id=xvz4WOOYzmAC&printsec=frontcover&hl=fr#v=onepage&q&f=false>

Code des sociétés article 526bis du 17 décembre 2008 instituant notamment un comité d'audit dans les sociétés cotées et dans les entreprises financières. (2008). *Moniteur belge*, 29 décembre, p.68568.

Coram, P. Ferguson, C. & Moroney, R. (2008). Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud. *Accounting and Finance*, 48(4), 543-559. doi: 10.1111/j.1467-629X.2007.00247.x

D'Onza, G. & Sarens, G. (2018). Factors that enhance the quality of the relationships between internal auditors and auditees: Evidence from Italian companies. *International Journal of Auditing*, 22, 1–12. doi: 10.1111/ijau.12100

Greiner, L. E. (1998). *Evolution and revolution as organizations grow*. Cambridge: Harvard Business Review. En ligne http://nughrdp.org/evolution_and_revolution.pdf

Hanks, S. (1990). *An empirical examination of the organizational life cycle in high technology firms* (Thèse de doctorat). Université de Utah, Utah.

Institut français de l'audit et du contrôle internes. (2018). *Cadre de Référence Internationale des Pratiques Professionnelles de l'audit interne (CRIPP)*. En ligne
<https://www.ifaci.com/audit-controle-interne/cripp/>

Investopedia. (2018). *Audit Committee*. En ligne
<https://www.investopedia.com/terms/a/audit-committee.asp>

Jaouadi, M. (2014). Cycle de vie de l'entreprise et veille stratégique. *International Journal of Innovation and Applied Studies*, 8(4), 1604–1611. En ligne <http://www.issr-journals.org/links/papers.php?journal=ijias&application=pdf&article=IJIAS-14-244-02>

Kazanjian, R. K., & Drazin, R. (1990). A stage-contingent model of design and growth for technology-based new ventures. *Journal of Business Venturing*, 5, 137-150. doi: 10.1016/0883-9026(90)90028-R

Lenz, R., Sarens, G. & D'Silva, K. (2014). Probing the Discriminatory Power of Characteristics of Internal Audit Functions: Sorting the Wheat from the Chaff. *International Journal of Auditing*, 18(2), 126-138. doi: 10.1111/ijau.12017

Mat Zain, M., Subramaniam, N. & Stewart, J. (2006). Internal auditors' assessment of their contribution to financial statement audits: the relation with audit committee and internal audit function characteristics. *International Journal of Auditing*, 10(1), 1-18. doi: 10.1111/j.1099-1123.2006.00306.x

McNamee, D. and McNamee, T. (1995). The transformation of internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 10(2), 34-37. doi: 10.1108/02686909510079639

Miller, D., & Friesen, P. H. (1984). A longitudinal study of the corporate life cycle. *Management Science*, 30, 1161-1183. doi: 10.1287/mnsc.30.10.1161

Mulder, P. (2013). *Greiner Growth Model*. En ligne

<https://www.toolshero.com/strategy/greiner-growth-model/>, consulté le 28 février 2018

Nordström, C., Choi, G. E., & Llorach, C. (2012). *The Organizational Life Cycle Stages and Effectiveness: A study of swedish gazelles companies* (Mémoire de Master). Jönköping University, Jönköping.

Sarens, G., Abdolmohammadi, M. J., & Lenz, R. (2012). Factors associated with the internal audit function's role in corporate governance. *Journal of Applied Accounting Research*, 13(2), 191-204. doi: 10.1108/09675421211254876

Sarens, G. & De Beelde, I. (2006). Internal Audit: a comfort provider to the audit committee, *The British Accounting Review*, 41(2), 90-106. doi: 10.1016/j.bar.2009.02.002

SIS International. (2018). *What is quantitative research?* En ligne

<https://www.sisinternational.com/what-is-quantitative-research/>, consulté le 24 février 2018.

Spira, L. F., & Page, M. (2003). Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16(4), 640-661. doi: 10.1108/09513570310492335

The Institute of Internal Auditors. (2013a). *Prise de position de l'IIA, Les trois lignes de maîtrise pour une gestion des risques et un contrôle efficace* (ifaci, Trad). En ligne

<https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/PP%20The%20Three%20Lines%20of%20Defense%20in%20Effective%20Risk%20Management%20and%20Control%20French.pdf>

The Institute of Internal Auditors Singapore. (2013b). *The Evolving Role of The Internal Auditor* [fichier vidéo]. En ligne The Evolving Role of The Internal Auditor.

The Institute of Internal Auditors. (2014). *IA & Audit Committees: Together We're Better* [fichier vidéo]. En ligne IA & Audit Committees: Together We're Better

The Institute of Internal Auditors. (2016). *International Standards for the professional practice of internal auditing (standards)*. En ligne <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-2017.pdf>

The Institute of Internal Auditors. (2016). *What Boards Want & Need From Internal Auditing* [fichier vidéo]. En ligne What Boards Want & Need From Internal Auditing

The Institute of Internal Auditors. (2018). *Definition of Internal Auditing*. En ligne <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>

Annexes

Annexe 1 : Le modèle des 3 lignes de maîtrise

LE MODÈLE DES TROIS LIGNES DE MAÎTRISE

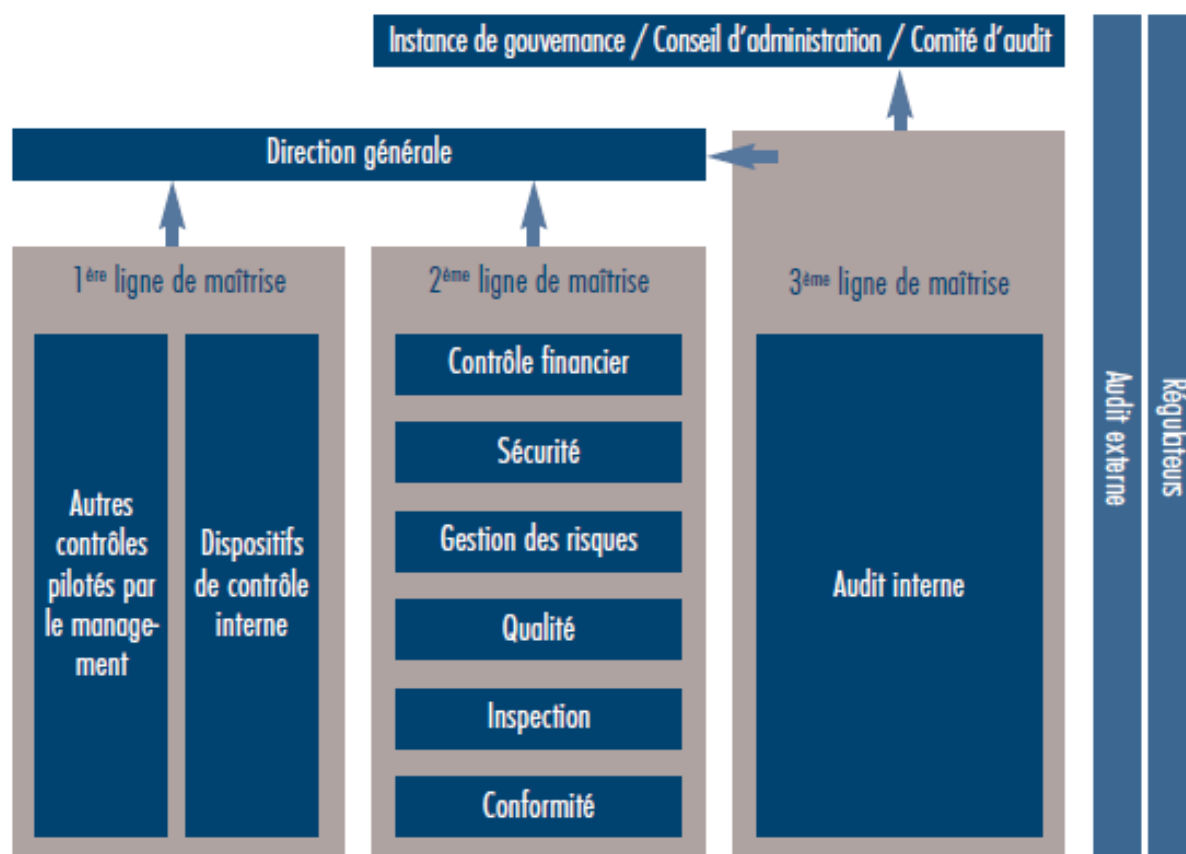
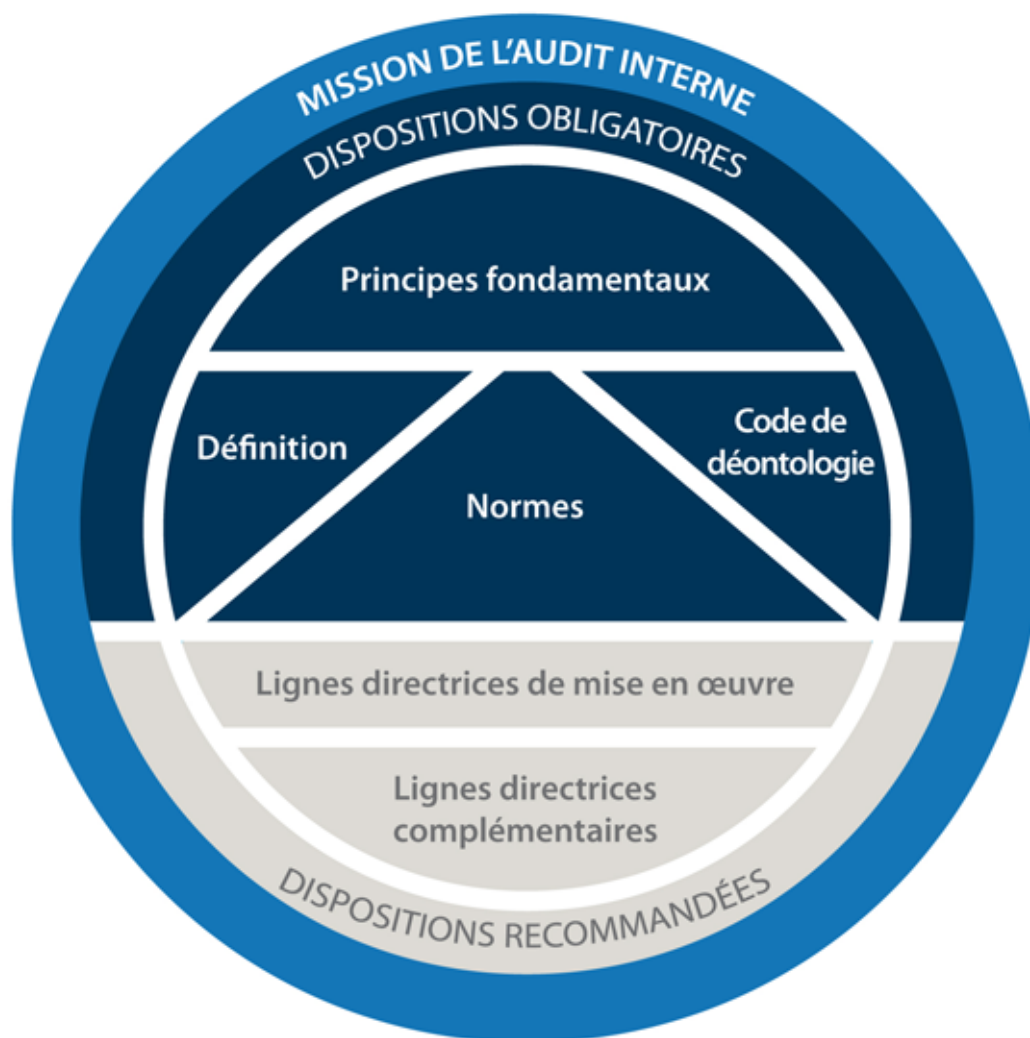


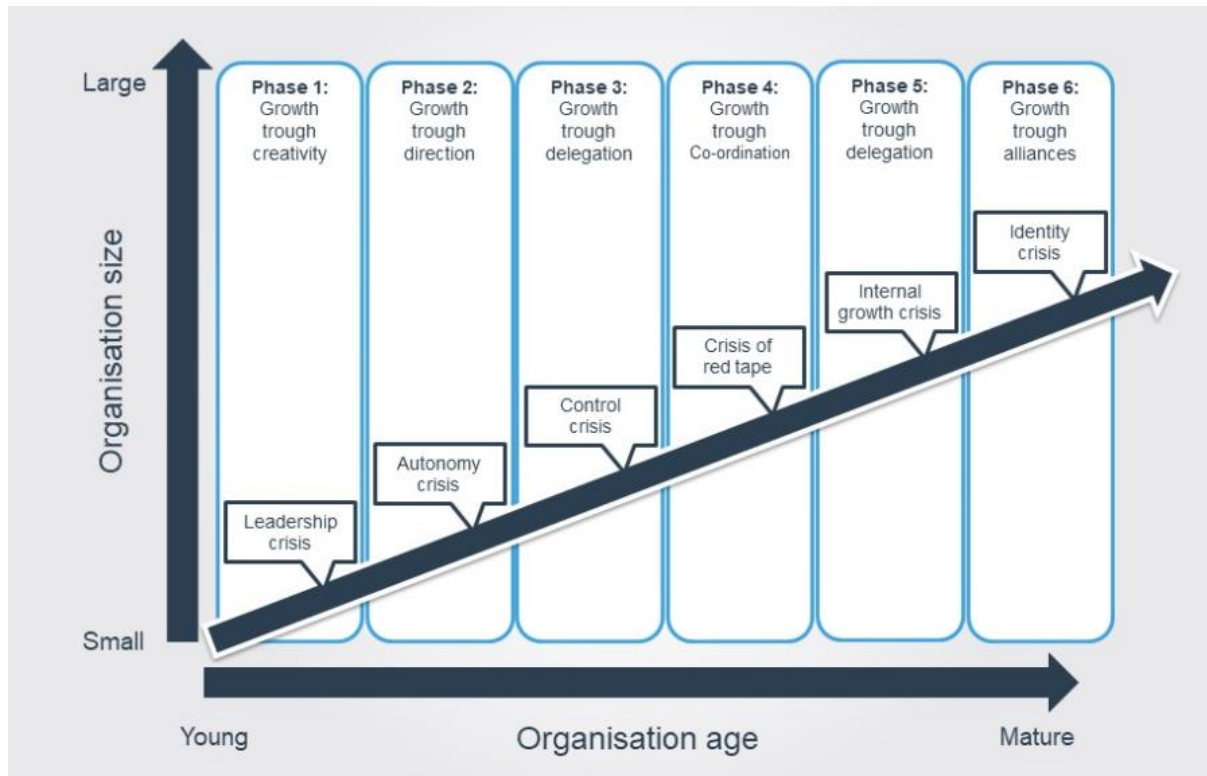
Schéma adapté à partir des lignes directrices ECIIA/FERMA sur la 8^e directive de l'UE relative au droit des sociétés, article 41.

Ce schéma provient du document « The Institute of Internal Auditors, 2013a », page 2, référencé dans la bibliographie.

Annexe 2 : IPPF / CRIIP

Ce schéma provient du site web de l'Institut français de l'audit et du contrôle internes référencé dans la bibliographie.

Annexe 3 : Modèle Greiner de la croissance organisationnelle



Ce schéma provient du site web de l'article de Mulder (2013), référencé dans la bibliographie.

