



LOUVAIN
School of Management

UNIVERSITE CATHOLIQUE DE LOUVAIN

LOUVAIN SCHOOL OF MANAGEMENT

MOMENT DE VERITE POUR L'AUDIT INTERNE: COMMENT FAIRE LA DIFFERENCE?

Promoteur : Gerrit Sarens

Mémoire - recherche présenté par Alexandra
VAN BELLEGHEM

en vue de l'obtention du titre de Master 120 crédits
en ingénieur de gestion

ANNEE ACADEMIQUE 2015-2016

*Je tiens à témoigner toute ma gratitude à plusieurs personnes sans qui ce travail n'aurait
jamais abouti.*

*Tout d'abord, Monsieur Sarens qui, en tant que promoteur, m'a accordé sa disponibilité et
ses conseils tout au long de ce travail.*

*Un merci tout particulier est adressé à ma famille mais surtout à ma Tante pour son aide
et le soutien qu'elle m'a apportés.*

*Merci à toutes mes amies proches, Charlotte, Laure, Manon et Valentine pour la relecture
de ce mémoire et leurs précieux conseils.*

*Je remercie également les vingt-trois interlocuteurs, qui ont généreusement accepté de
m'accorder leurs disponibilité et témoignages.*

Table des matières

Introduction	1
Chapitre 1 : l'audit interne	3
Section 1 : Définition de l'audit interne	3
1.1. : Objectifs	3
1.2 : Fonctions et domaines d'activités	4
1.3 : Déroulement d'un audit.....	5
Section 2 : Positionnement de l'audit interne	6
2.1 : Position et responsabilité.....	6
2.2 : Partenaires (liens).....	7
Section 3 : Profil des auditeurs	8
3.1 : Normes Internationales	8
3.2 : Défis et challenges	10
Chapitre 2 : Valeur ajoutée de l'audit interne	11
Section 1 : Facteur organisationnel	12
1.1 : Complexité organisationnelle.....	12
1.2 : Evolution de l'audit interne.....	13
Section 2 : Procédures de l'audit interne	15
2.1 : Les différentes activités	15
2.2 : Outils, méthodes et techniques.....	17
Section 3 : Ressources de l'audit interne	18
3.1 : Indépendance et objectivité des auditeurs.....	18
3.2 : Compétences, formations et qualifications professionnelles	20
Chapitre 3 : Méthodologie	28
Section 1 : Objectifs	28
Section 2 : Analyse qualitative	29
Section 3 : Délimitation de l'échantillon	32
Section 4 : Dispositif du recueil d'informations	33
Section 5 : Déroulement des interviews	34
Chapitre 4 : Premier niveau d'analyse	35
Section 1 : Managers audités	35
1.1 : Relations	35
1.2 : Travaux.....	37
1.3 : Importance	38
1.4 : Valeur ajoutée.....	39
Section 2 : Membres du Comité de Direction	41
2.1 : Relations	41
2.2 : Travaux.....	43
2.3 : Importance	45
2.4 : Valeur ajoutée.....	46
Section 3 : Membres du Comité d'Audit	49
3.1 : Relations	49
3.2 : Travaux.....	50
3.3 : Importance	51
3.4 : Valeur ajoutée.....	52
Section 4 : Les auditeurs internes	54
4.1 : Relations	54
4.2 : Travaux.....	56

4.3 : Importance	57
4.4 : Valeur ajoutée.....	60
Chapitre 5 : Deuxième niveau d'analyse.....	63
Section 1 : Relations.....	63
Section 2 : Travaux.....	66
Section 3 : Importance	68
Section 4 : Valeur ajoutée.....	70
Conclusion et Discussion	73
Bibliographie	77

Introduction

*« Internal audit does not exist as a divine right »
(Chambers, Selim & Vinten, 1987)*

A l'heure actuelle, le monde des entreprises est dopé par une compétition acharnée qui les pousse à une performance presque utopique afin d'être au top dans leur secteur d'activité. Elles recherchent continuellement des améliorations dans tous les processus internes dans le but d'augmenter leurs profits. Dans une économie mondiale en pleine expansion et en constante évolution, les risques augmentent de façon exponentielle ; les entreprises doivent faire face et éviter les nombreux écueils qui les menacent. De ce fait, les dirigeants d'entreprise sont tenus de renforcer le contrôle de la structure interne et du fonctionnement de celle-ci pour la sécuriser au maximum.

L'audit interne remplit précisément ce rôle. C'est l'organe de contrôle qui permet d'assurer l'ensemble des procédures, de juger de leur efficacité et donne aux directeurs généraux l'opportunité de décider en toute connaissance de cause et en prenant des risques minimes. Cette fonction d'audit dépasse l'aspect financier et aborde tous les départements internes de l'organisation. Dans une étude récente menée auprès de 2.000 cadres à travers le monde, PwC (PricewaterhouseCoopers) soulignait que les attentes et les besoins n'avaient jamais été aussi conséquents. L'audit interne joue un rôle crucial dans la gouvernance des entreprises en fournissant une fonction d'assurance et de services de consultance (Drogalas, Pantelidis, Vouroutzidou & Kesisi, 2011).

Toutefois, la crise financière de 2008 a été un véritable bouleversement pour le monde de l'entreprise qui a été impacté. La crédibilité et la confiance accordées à cette fonction s'en sont trouvées diminuées (Sarens, 2014). Depuis, beaucoup d'interrogations ont vu le jour quant à la valeur ajoutée apportée par l'audit interne au système de gouvernance. Beaucoup d'études sur l'efficacité de cette fonction ont été menées ; certains auteurs ont notamment analysé la perception des auditeurs internes mais aussi l'opinion de différentes parties prenantes de l'organisation dans plusieurs pays comme l'Allemagne, l'Australie, etc. De plus, vu les demandes grandissantes et l'évolution rapide de la

technologie, le champ d'action de l'audit s'est agrandi dans le rôle d'analyse de l'efficacité et de performance des processus, au-delà de la simple conformité, posant également la question de l'indépendance de l'auditeur et créant une ambiguïté certaine par rapport à ses missions (Hoos, Kochetova-Kozloski & d'Arcy, 2015).

A travers son rôle étendu, cette fonction est le socle, le fondement sur lequel est bâtie la gouvernance d'une entreprise efficace (IIA Professional Guidance, 2002). Pourtant, certains auteurs comme Quah (2014), Lenz et Sarens (2012), mettent aujourd'hui en avant le fait que la fonction d'audit est en train de perdre de la valeur et remettent en question son efficacité. En effet, de nombreuses entreprises possèdent un département d'audit interne. Mais même si celui-ci est obligatoire dans le secteur bancaire, il doit encore faire ses preuves dans le secteur industriel et démontrer son bien fondé et sa capacité à générer de la valeur.

C'est pourquoi on se doit d'éclaircir cette polémique concernant le maintien de ce département, tel qu'il existe actuellement, au sein des sociétés. Nous considérons que ce débat mérite une réflexion plus approfondie. Notre étude aura donc pour objectif de lever le voile quant au fait de savoir dans quelles mesures la fonction d'audit apporte une plus-value à une organisation. Pour ce faire, nous avons analysé et comparé la perception de la plus-value de l'audit par les trois principales parties prenantes d'une organisation qui sont les membres du comité de direction, les managers et responsables de départements audités et les membres du comité d'audit, tout en intégrant également l'avis des auditeurs internes. Afin d'avoir le panel le plus large et diversifié possible, nous avons conduit vingt-trois interviews menées auprès de ces différents groupes dans des organisations diverses.

Notre étude sera structurée comme telle ; nous nous attèlerons, dans le premier chapitre, à définir la fonction d'audit afin de mieux appréhender, dans le deuxième chapitre, la complexité inhérente à cette fonction et à son environnement. Suite à cette revue de la littérature, le troisième chapitre détaillera la méthodologie appliquée avant d'entamer l'analyse des résultats à travers deux niveaux. Nous terminerons par une conclusion et une discussion relatives aux limites de notre étude et aux prolongements possibles de notre recherche empirique.

Chapitre 1 : l'audit interne

Ce premier chapitre a pour objectif d'introduire le monde de l'audit interne au sein des organisations. Nous allons pour ce faire, dans un premier temps, définir celui-ci en précisant ses objectifs, ses domaines d'activités et son déroulement. Dans un deuxième temps, nous nous occuperons de son positionnement et de ses relations avec les différentes parties prenantes. Pour terminer, nous étudierons les profils des auditeurs avec une première approche des défis auxquels ceux-ci doivent faire face.

Section 1 : Définition de l'audit interne

1.1. : Objectifs

Depuis plusieurs années, le monde de l'audit interne a connu un grand bouleversement (Coetzee & Lubbe, 2014) et a dû s'adapter aux changements de l'économie et de la société (Drogalas, Pantelidis, Vouroutzidou & Kesisi, 2011) ; ce qui explique l'évolution de la conception de l'audit interne (Arena & Sarens, 2015). Le rayon d'actions des auditeurs s'est donc étendu, devenant un mécanisme clé de gouvernance (Mohamed, Mat Zain, Subramaniam & Wan Yusoff, 2012).

Au départ, l'audit consistait en une évaluation du niveau de contrôle interne de l'organisation (Barbier, Vauris & de Lacharrière, 1991; Christopher, Sarens & Leung, 2009; Renard & Gallois, 2000). En effet, l'audit devait veiller au maintien des actifs de la firme, à son renom, ainsi qu'à la surveillance de la fiabilité de l'information comptable produite par l'ensemble des managers (CIIA, 2012 ; El-Sayed Ebaid, 2011).

Depuis 2009, l'audit inclut la gestion des risques (Fazli Aghghaleh, Muhammaddun Mohamed & Ahmad, 2014) et les services de consultance et d'assurance afin de préserver la valeur des parties prenantes (Bou-Raad, 2000; Mohamed et al., 2012), donnant ainsi plus d'efficience et d'efficacité à la fonction (Coetzee & Lubbe, 2014).

Plus précisément, selon les Normes Internationales d'Audit, l'audit interne est « une fonction qui, au sein d'une entité, mène des activités d'assurance et de services-conseils conçues pour évaluer et améliorer l'efficacité des processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle interne de l'entité. » (IAASB, 2013, p.7)

Nous pouvons donc dire que l'audit interne est devenu une discipline, hautement standardisée, à part entière incluant de nombreux domaines (Drogalas et al., 2011; Fadzil, Haran & Jantan, 2005). Selon Fazli Aghghaleh et al. (2014), les auditeurs sont donc sortis de l'ombre et sont reconnus comme agents productifs.

1.2 : Fonctions et domaines d'activités

L'auditeur interne est face à une multitude de missions qui dépassent le cadre des chiffres (Renard & Gallois, 2000). L'entreprise doit disposer des moyens nécessaires et des informations pertinentes afin que les dirigeants prennent les meilleures décisions possibles pour l'amélioration et l'essor de l'entreprise (Barbier et al., 1991; Baudet & Colmant, 2007; Renard & Gallois, 2000 ; Sawyer, 2003). L'audit interne permet d'ailleurs de faciliter l'échange d'informations entre le comité d'audit et le management (Mat Zain & Subramaniam, 2007 ; Turley & Zaman, 2007).

Plus particulièrement, l'auditeur doit s'impliquer dans beaucoup de domaines divers comme celui de l'achat, du pilotage de négociations dans le cadre de fusions et acquisitions (Barbier et al., 1991; IIA, 2012), de l'analyse des procédures (Baudet & Colmant, 2007), des processus et des politiques de gouvernance ainsi que de l'évaluation des performances et des opérations effectuées au sein de l'entreprise (Barbier et al., 1991; Sarens & De Beelde, 2006a).

Selon Barbier et al. (1991), l'auditeur interne doit « s'assurer de la maîtrise de la gestion des entreprises et de proposer des actions de progrès pour les rendre plus performantes et, par là, plus compétitives » (p.13). En effet, il formulera des recommandations aux différents managers (Baudet & Colmant 2007; IIA, 2012) tout en tenant compte de la dynamique de l'environnement et de la complexité de l'organisation (Barbier et al.,

1991), afin de concevoir les meilleures procédures possibles (Arena & Azzone, 2009) et d'atteindre les objectifs efficacement (Sawyer, 2003).

Pour terminer, l'auditeur interne doit, de plus, évaluer et minimiser les risques (Arena & Azzone, 2009; Sawyer, 2003), s'assurer de la régularité, de la légalité des différentes décisions et de l'absence de fraude (Chambers, Eldridge & Park, 2010). Il doit aussi aider et assister les auditeurs externes dans leur travail de certification d'états financiers (Arena & Sarens, 2015).

1.3 : Déroulement d'un audit

Concernant le déroulement d'un audit, l'auditeur doit, avant toute chose, prioriser les différentes missions en fonction de la probabilité de risques organisationnels et des impacts potentiels (Coetzee & Lubbe, 2014; IIA, 2012). Ces risques sont identifiés par l'analyse rationnelle qui quantifie et hiérarchise les risques potentiels menaçant les processus des activités auditées, ou par l'induction lorsque les managers audités de chaque département souhaitent le recours à un auditeur pour identifier l'importance, l'origine, les conséquences des problèmes et ce afin d'y remédier (Barbier et al., 1991).

Ensuite, un plan d'audit basé sur le risque peut, dès lors, être établi en concordance avec les objectifs de l'organisation et les attentes du top management et du conseil d'administration ; et pour terminer, ce plan doit recevoir l'approbation finale du comité d'audit (IIA, 2012; Lenz & Sarens, 2012; Roussy, 2015). Celui-ci est conçu généralement pour un cycle de trois ans. Néanmoins, il peut être adapté par la venue de missions ponctuelles demandées par le top management suite à des événements imprévus (Roussy, 2015).

Une fois ce plan réalisé, il est du devoir de l'auditeur d'ouvrir le dialogue avec chaque manager audité afin de convenir de l'objectif, de l'étendue, du temps et des ressources nécessaires pour la mission. Un dossier de préparation peut maintenant être constitué suite à la récolte d'informations nécessaires concernant l'activité auditée, sa structure et son environnement. L'auditeur doit donc aller sur le terrain et procéder à une analyse grand angle de l'activité auditée (Barbier et al., 1991; Roussy, 2015).

Pour terminer, l'auditeur établit son rapport permettant de relever les faiblesses des processus et fournit des recommandations pertinentes pour rendre l'entreprise plus sécurisée et plus performante (Coetzee & Lubbe, 2014; Renard & Gallois, 2000). Ce rapport sera, par la suite, envoyé au top manager et au comité d'audit. Ce dernier aura la charge de conduire des revues périodiques sur les activités réalisées en comparant celles-ci avec les meilleures pratiques pour s'assurer de leur efficacité (Karagiorgos, Drogalas & Giovanis, 2011).

Section 2 : Positionnement de l'audit interne

2.1 : Position et responsabilité

Selon le modèle de Cohen, Krishnamoorthy et Wright (2004), l'audit interne est l'une des cinq composantes de la gouvernance d'entreprise qui inclut aussi le comité d'audit, le management, les auditeurs externes et le conseil d'administration.

L'institut des auditeurs internes considère l'audit comme la base permettant d'établir une bonne gouvernance (IIA Professional Guidance, 2002).

La fonction d'audit interne est donc importante dans la gouvernance des entreprises et possède une responsabilité vis-à-vis de celles-ci (Gramling, 2004 ; Trotman, 2013). En effet, les auditeurs internes fournissent au top management, au conseil d'administration et au comité d'audit énormément d'informations sur un certain nombre de questions qui serviront par la suite aux prises de décisions. On comprend, dès lors, que la qualité de l'information donnée par l'audit interne est cruciale (Trotman, 2013).

Les managers ont une exigence accrue vis-à-vis des auditeurs qui doivent vérifier si les attentes du management rencontrent bien les demandes du conseil d'administration et des actionnaires (Mihret & Khan, 2013). Ils donnent donc une assurance de grande qualité sur l'efficacité des différentes procédures et sur les opérations effectuées dans les diverses activités internes, suite à une évaluation en temps réel selon des normes contrôlées (Arena & Sarens, 2015; Fadzil et al., 2005).

2.2 : Partenaires (liens)

Comme dit précédemment, il est important que les auditeurs interagissent avec les différentes parties prenantes de l'organisation, plus particulièrement avec le top management, le comité d'audit et le conseil d'administration, afin que les auditeurs puissent répondre à leurs attentes (Lenz & Sarens, 2012).

En effet, selon Barbier et al. (1991), la fonction d'audit interne fait partie intégrante de l'entreprise et est liée aux différents métiers et fonctions internes comme externes de celle-ci.

Tout d'abord, citons la relation entre les auditeurs internes et le top management. Ce dernier attend de ces auditeurs qu'ils combent la perte de contrôle due à la complexité croissante de l'environnement et qu'ils soient un support dans les risques. Les auditeurs donnent donc une assurance sur l'efficacité des processus, sur la qualité du contrôle interne et procurent également des services de conseil sur des missions ponctuelles. Ils rapportent périodiquement au management les performances et les activités effectuées. En contrepartie, les auditeurs s'attendent à recevoir du top management tout le support nécessaire dont ils ont besoin et que celui-ci donne le ton au middle management (Page & Spira, 2004; Sarens & De Beelde, 2006a).

Evoquons ensuite la relation avec le conseil d'administration. Les auditeurs internes dépendent directement de la culture et du support apportés par celui-ci, ce qui influence l'efficacité de leur fonction (Leung, Cooper & Robertson, 2004). En effet, le conseil d'administration se doit de faire appliquer les bons standards, de guider la stratégie et la politique de risque ainsi que de s'assurer que les systèmes de contrôle soient bien mis en place (Belgian corporate governance committee, 2004). Les auditeurs internes donnent donc une assurance de qualité au conseil d'administration sur l'ensemble des politiques appliquées par le top management (Chambers, 2008).

De plus, l'entente entre le comité d'audit et l'audit interne se doit d'être mentionnée. Ce dernier donne des informations indispensables au comité d'audit concernant l'efficacité des processus de contrôle interne (D'Onza et al., 2015 ; Drogalas et al., 2011). De plus, les auditeurs doivent faire prendre conscience au comité de la régularité du rapportage, afin de s'assurer que les différentes activités soient effectuées de la meilleure façon

possible (Drogalas et al., 2011). Le comité d'audit, quant à lui, contrôle et révisé les missions des auditeurs, possédant donc un rôle de superviseur (Zaman & Sarens, 2013) et permettant ainsi de renforcer la performance de l'audit. Le comité d'audit, avec l'aide du management et du directeur du département d'audit, s'occupe de la révision des plans et du déroulement des missions des auditeurs et s'assure que ceux-ci disposent des ressources et des informations nécessaires pour réaliser leurs missions efficacement (Sawyer, 2003; Solomon, 2007). Cette collaboration est donc nécessaire pour l'organisation, étant donné que les processus de gouvernance deviennent indispensables (Abbott, Parker & Peters, 2010).

Pour terminer, nous ne pouvons omettre l'étroite collaboration entre l'audit interne et l'audit externe. Cette complémentarité constitue la base d'une gouvernance efficace dans le but de minimiser les risques organisationnels (Holt & DeZoort, 2006). En effet, l'audit externe s'intéresse à la certification des états financiers, alors que l'audit interne touche à toutes les activités de l'entreprise en tenant compte des dimensions autres que financières (Renard & Gallois, 2000).

D'un côté, les auditeurs internes, grâce à leurs connaissances transversales et parfaites du fonctionnement interne de l'entreprise (Baudet & Colmant, 2007), fournissent des renseignements indispensables aux auditeurs externes quant au bon déroulement du contrôle interne. D'un autre côté, par leurs connaissances du monde des entreprises et du business et de par leurs jugements indépendants de toutes parties prenantes (Baudet & Colmant, 2007), les auditeurs externes, donnent une clarté aux procédures effectuées au sein de l'entreprise (Renard & Gallois, 2000). L'étude de Mohamed et al. (2012) précise que cet échange bénéfique et fructueux d'informations aboutirait à une minimisation de coûts, à une meilleure croissance et à une meilleure performance d'audit.

Section 3 : Profil des auditeurs

3.1 : Normes Internationales

Un auditeur doit, avant toute chose, respecter les Normes Internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne de l'IIA. Celles-ci donnent aux auditeurs un

support pour les épauler dans le déroulement de leurs missions, à l'aide de standards et de critères afin d'améliorer les procédures d'audit (IIA, 2015).

Selon la norme 1100, « L'audit interne doit être indépendant et les auditeurs internes doivent effectuer leurs travaux avec objectivité. » (IIA, 2015, p.3). En effet, ceux-ci doivent rendre leurs travaux en toute impartialité et faire preuve d'intégrité professionnelle (Renard & Gallois, 2000).

Indépendance et objectivité sont des critères indispensables afin que l'auditeur puisse exécuter ses missions efficacement et donner toute confiance à ses audités (D'Onza et al., 2015).

Les auteurs Mutchler, Chang et Prawitt (2001) soulignent que l'auditeur doit faire face de plus en plus à une demande accrue d'indépendance et d'objectivité, étant donné que leurs responsabilités s'intensifient actuellement. Cela provoque d'ailleurs de multiples pressions sur l'audit, affectant ainsi la neutralité.

De plus, afin que les auditeurs puissent répondre aux critères mentionnés ci-dessus, il est nécessaire que cette fonction d'audit soit à un niveau hiérarchique suffisamment élevé de manière à ce que ce service puisse être indépendant des structures auditées (Barbier et al., 1991; Baudet & Colmant, 2007; IIA, 2015 ; Renard & Gallois, 2000).

Selon la norme 1200, « les missions doivent être conduites avec compétence et conscience professionnelle. » (IIA, 2015, p.5). Étant donné la multitude et la diversité des activités d'audit, les auditeurs doivent donc avoir le savoir-faire requis, des compétences et des connaissances étendues ainsi qu'une formation assez large, tout en étant de bons communicateurs. Tout ceci garantit une collaboration fructueuse et enrichissante entre tous les membres de l'équipe d'audit (IIA, 2015 ; Renard & Gallois, 2000).

Le respect de ces normes internationales constitue donc bien un encadrement et une référence pour les auditeurs qui gagneront en efficacité et en performance (IIA 2015; Page & Spira, 2004 ; Sarens et De Beelde, 2006)

3.2 : Défis et challenges

Actuellement, la fonction d'audit interne est dans tous les débats depuis quelques années, vu les échecs de plus en plus présents dans la gouvernance d'entreprises (Fazli Aghghaleh et al., 2014). En effet, la crise de 2008 a soulevé beaucoup de questions suite aux déceptions concernant l'absence d'anticipation et le manque de réaction face à cet événement majeur. La question de valeur ajoutée et d'efficacité a donc fait son entrée en jeu (Lenz & Sarens, 2012 ; Sarens, 2014).

Plus précisément, selon Bender (2006), il n'est pas possible d'observer directement l'efficacité de l'audit interne.

En effet, la qualité de l'audit interne est d'une part complexe, dépendante du contexte et différente selon les perspectives des utilisateurs ; d'autre part, elle est également multidimensionnelle (relative aux compétences du personnel mais aussi des techniques et des procédures utilisées) et évaluée différemment par les parties prenantes de l'organisation en fonction des diverses utilités que l'audit leur apporte et les relations qu'ils entretiennent avec les auditeurs. Par exemple, le conseil d'administration estime que l'audit est nécessaire (Chambers, 2014), lorsque les auditeurs évaluent et réforment certains processus permettant d'atteindre les objectifs organisationnels. Cependant, le même conseil d'administration juge l'audit peu intéressant dans des activités de rapport d'audit financier (Trotman, 2013).

De plus, cette complexité se voit intensifiée par l'existence de ces différentes parties prenantes ayant une ambivalence dans leurs attentes (Chambers, 2014 ; Fazli Aghghaleh et al., 2014).

En effet, l'implication des auditeurs dans les différents domaines d'activité et la présence de cette multitude d'audités, mènent à des buts différents et des arbitrages auxquels l'auditeur doit faire face. Cette ambiance, face à un environnement complexe et en constante évolution, ne fait que s'accroître (Arena & Sarens, 2015).

En conclusion, l'efficacité de l'audit interne reste une interrogation et est perçue comme une « boîte noire », sous exploitée dans les études académiques (Anderson, 2003; Arena & Azzone, 2009).

Chapitre 2 : Valeur ajoutée de l'audit interne

L'objectif de ce chapitre est de poser les indicateurs possibles afin de définir l'efficacité de l'audit interne étant donné que celle-ci est un concept multi-facette. En effet, l'étude de Lenz, Sarens et D'Silva (2014) réalisée en Allemagne, a analysé l'audit interne autour de quatre dimensions interconnectées qui sont les facteurs organisationnels, les procédures, les ressources et ensuite les facteurs relationnels (voir la figure ci-dessous).

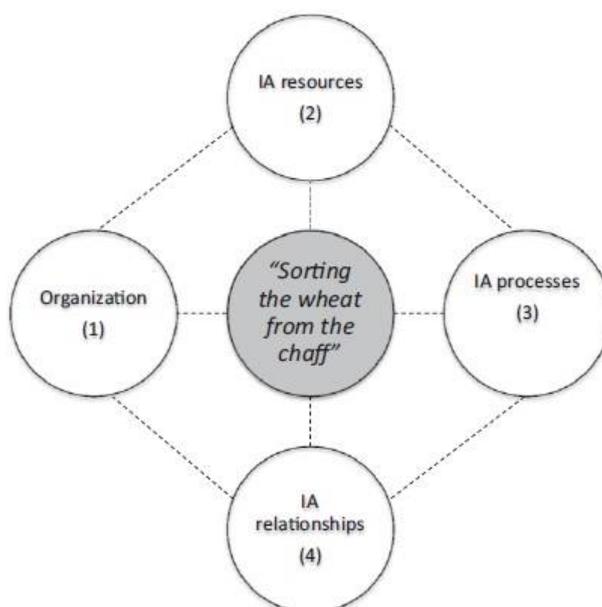


Figure 1 : Building blocks of IAF characteristics (Lenz, Sarens & D'Silva, 2014)

Selon l'institut des auditeurs internes (2009), la valeur ajoutée consiste à saisir les opportunités afin d'atteindre les buts organisationnels fixés tout en minimisant l'ensemble des risques. Elle permet de formuler des recommandations au top management et au comité d'audit pour leur permettre d'élaborer des processus efficaces et efficaces (Lenz & Sarens, 2012). Etant donné la complexité de cette notion de valeur ajoutée, nous allons donc essayer de l'éclaircir au travers de ces quatre conducteurs de valeur.

Ceux-ci tiennent compte premièrement du contexte organisationnel et de l'évolution de l'audit interne ; deuxièmement des différentes activités réalisées par l'auditeur ainsi que de ses techniques et outils; troisièmement des compétences et des qualités nécessaires pour être un bon auditeur ; et pour terminer, des interactions et attentes différentes de chaque partie prenante.

Section 1 : Facteur organisationnel

1.1 : Complexité organisationnelle

Selon Cohen et Sayag (2010), les caractéristiques organisationnelles ont un impact plus important sur l'efficacité de l'audit interne que le travail réalisé par les auditeurs.

En effet, la taille de l'entreprise, le secteur, le contexte organisationnel ainsi que les contraintes légales sont des éléments importants qui peuvent affecter l'efficacité de l'audit et les facteurs de valeur ajoutée (Sarens & Abdolmohammadi, 2011). Les entreprises de taille plus importante adopteraient les meilleures pratiques dans les systèmes de contrôle conduisant l'audit interne à être plus efficace (D'Onza et al., 2015 ; Lenz et al., 2014). Sarens et Abdolmohammadi (2011) ont montré que l'importance accordée à la fonction d'audit dépend du secteur d'activité de l'entreprise. Le secteur financier illustre bien ceci. Vu les exigences réglementaires et légales, l'audit y est plus développé sous pression du management et du comité d'audit, se concentrant sur la conformité et sur la gestion du risque. De plus, l'état de développement du pays et la cotation ou non de l'entreprise en bourse affectent directement la gouvernance et le contrôle interne de l'organisation, influençant ainsi le rôle et les activités des auditeurs (Allegrini, D'Onza, Melville, Sarens & Selim, 2011).

Ensuite, les études de Leung, Cooper et Robertson (2004) et de Cohen et Sayag (2010) ont prouvé que la culture d'entreprise et le support du comité d'administration et du top management sont aussi des facteurs prépondérants à l'efficacité de l'audit. En effet, dans la plupart des cas, les activités des auditeurs sont souvent mal comprises et parfois perçues par les managers comme une menace (Roussy, 2015). Il est indispensable que le management donne le ton pour faire accepter les auditeurs afin que ceux-ci se sentent motivés, respectés, et parfaitement intégrés au sein de l'organisation (Renard & Gallois, 2000) afin de travailler efficacement. La maturité de cette fonction au sein de l'entreprise les aide à se sentir reconnus (D'Onza et al., 2015).

Comme Chambers (1992) l'avait déjà précisé, afin que l'audit puisse ajouter de la valeur à l'organisation, il est essentiel que celui-ci fasse partie intégrante du business pour pouvoir s'aligner sur les objectifs organisationnels (Roth, 2000). C'est pourquoi Sarens et Abdolmohammadi (2011) ont démontré que les atouts d'un auditeur sont la compréhension de la politique et de la culture de l'organisation.

La complexité interactive au sein d'une organisation est l'un des challenges auxquels les auditeurs doivent faire face. Développement technologique, évolution des lois et des réglementations ainsi que compétitivité en sont des exemples. En effet, nous sommes actuellement dans un environnement en pleine expansion et en constante évolution, créant de nouveaux risques et changeant ainsi les processus du business. La crainte serait que, face à un processus dynamique, la connaissance et la prédiction de ces risques soient plus complexes vu le changement perpétuel. Le rôle, la méthodologie, les outils et les relations des auditeurs s'en verraient donc impactés (Arena & Sarens, 2015 ; Nuijten, van Twist, van der Steen, 2015). Il faut donc comme Sarens et Lamboglia (2014) l'ont dit, créer une capacité adaptative au sein de la fonction d'audit de manière à anticiper et s'adapter aux problèmes nouveaux. L'étude de Nuijten et al. (2015) ainsi que celle de Lenz et Hahn (2015) sont d'accord pour dire que l'audit interne doit adopter un nouvel angle vers le futur, de nouveaux paramètres de qualité afin de s'adapter à ce monde changeant pour apporter dès lors une valeur ajoutée.

Pour terminer, la réduction des budgets fixée par l'organisation est aussi un challenge auquel l'auditeur doit faire face. La diminution des effectifs cause du surmenage et des conflits conduisant le directeur du département à réduire le nombre de missions. Selon Roussy (2015), l'outsourcing serait une des solutions à envisager (Lenz et al., 2014).

1.2 : Evolution de l'audit interne

Depuis la remise en question de cette fonction en 2009, le rôle de l'audit interne a évolué en une fonction de gestion du risque. Très longtemps discrédité, l'audit interne a vu le champ de ses activités s'étendre, lui donnant l'opportunité de démontrer sa réelle valeur ajoutée (Sarens & De Beelde, 2006b). L'étude de Fazli Aghghaleh et al. (2014) confirme que l'audit a maintenant un rôle significatif dans les organisations, plus particulièrement

dans la gestion du risque. Spira et Page (2003) stipulent, quant à eux, que ce nouveau rôle peut d'ailleurs légitimer le travail de l'auditeur et devenir leur activité principale.

Anciennement relégué à une simple fonction d'assurance et de conformité, l'audit est devenu un réel service de conseil à travers le contrôle, l'évaluation et la gestion de risques, c.-à-d. à un service qui ajoute de la valeur à l'organisation (Bou-Raad, 2000).

Vu la complexité interactive, l'audit se doit de s'adapter au changement environnemental s'il veut continuer à identifier les risques futurs et à être performant et efficace, tout en tenant compte des multiples objectifs organisationnels (Coetzee & Lubbe, 2014). Plus précisément, l'audit interne aura donc le rôle de conseiller sur les risques liés au plan stratégique de l'organisation, le rôle de visionnaire pour détecter les risques et enfin le rôle d'avocat pour réduire ceux-ci en protégeant et en améliorant la valeur des actionnaires (Audit & Risk, 2015). Les auditeurs internes sont donc maintenant perçus comme des agents visibles, essentiels dans l'organisation. De plus, les exigences accrues de l'institut des auditeurs internes n'ont fait qu'augmenter l'importance de l'audit comme un vecteur clé dans les organisations (Mohamed et al., 2012).

Bien que cette évolution soit positive, Lenz et Sarens (2012) stipulent que celle-ci pourrait générer des conflits vu l'ambiguïté de toutes ces nouvelles tâches, ce qui pourrait diluer ainsi la valeur ajoutée de l'audit. Cette évolution est donc remise en question par beaucoup de parties prenantes (Lenz & Hahn, 2015). Fazli Aghghaleh et al. (2014) prétendent quant à eux que la clarté du rôle des auditeurs est, dès lors, primordiale pour assurer leur efficacité. C'est pourquoi l'un des challenges serait d'avoir une charte d'audit interne qui spécifierait leurs missions avec l'aide du management et qui serait ensuite approuvée par le comité d'audit (Lenz et al., 2014). Tout ceci favoriserait la compréhension par les différentes parties prenantes ; elles prendraient ainsi conscience de l'opportunité de la valeur que l'audit peut apporter à leurs services (Lenz & Sarens, 2012).

Section 2 : Procédures de l'audit interne

2.1 : Les différentes activités

L'étude de Lenz et Sarens (2012) pose quelques questions sur la valeur ajoutée quant à l'écart entre ce que l'audit interne devrait faire et ce qu'il fait réellement en terme de gestion de risque et de gouvernance d'entreprise.

Avant toute chose, le directeur du département d'audit, comme expliqué dans le chapitre précédent, doit établir un plan d'audit basé sur les risques (Roth, 2000) afin de prioriser les différentes missions (Spira & Page, 2003). Ce plan, afin qu'il soit efficace, doit être étudié en collaboration avec le management, le conseil d'administration et doit ensuite être approuvé par le comité d'audit dans le but de se focaliser sur les priorités organisationnelles (Lenz et al., 2014; Sawyer, 2003). C'est pourquoi comme dit précédemment, le support du management a donc un rôle critique (Cohen & Sayag, 2010).

L'étude de Coetzee et Lubbe (2014) démontre aussi que ce plan d'audit interne basé sur les risques, garantit des audits performants. Néanmoins, avec la complexité interactive d'aujourd'hui, l'auditeur ne devra plus simplement se conformer à ce plan mais aller au-delà afin de remplir au mieux son rôle de conseiller et d'apporter ainsi suffisamment de valeur (PwC, 2015).

L'étude américaine de Lin, Pizzini, Vargus et Bardhan (2011) ainsi que celle de Prawitt, Smith et Wood (2009) ont montré que la nature, l'étendue ou le choix spécifique d'activités de la fonction d'audit sont prépondérants pour détecter les faiblesses matérielles, plus encore que les attributs de compétence et d'objectivité. Ces mêmes études ont prouvé que l'implication de l'audit interne permettait aux auditeurs externes de réaliser un meilleur travail. Ces études complètent celle de D'Onza et al. (2015) qui a pu démontrer que, selon les auditeurs internes, l'évaluation de l'efficacité du contrôle interne ainsi que celle de la gestion du risque sont les deux, parmi les trois activités clés de l'audit, qui sont positivement associées à l'ajout de valeur pour l'entreprise. La troisième qui consiste en l'évaluation de l'efficacité des processus de gouvernance

d'entreprise, n'a pas été aussi significative que les deux autres, comme fonction d'apport de valeur. Un nombre assez restreint de rôles est donc signe d'efficacité.

Holt et DeZoort (2009) mettent quant à eux plutôt l'accent sur la priorisation des rapports d'audit ainsi que sur les recommandations et les suivis des rapports rendus. En effet, ces rapports, une fois élaborés, doivent être classés, priorisés afin d'assurer que ceux-ci soient concis et clairs et aillent droit au but. Cette pratique de classification de rapports est donc cruciale afin de donner un appui aux rapports de gouvernance déjà existants et une confiance aux investisseurs. De plus, le fait d'avoir un suivi consciencieux sur les recommandations faites au conseil d'administration est un gage de l'utilité de celles-ci et de leur rôle essentiel dans l'essor d'une entreprise (Lenz et al., 2014 ; Sarens & De Beelde, 2006a). Toutefois, certains auteurs comme Elliot, Dawson et Edwards (2007) ont mentionné que ces rapports n'étaient pas toujours bien interprétés, pas bien pris en compte étant donné que ceux-ci ne sont parfois pas bien effectués et leurs conclusions pas toujours pertinentes.

D'un autre côté, la multitude de leurs activités résulte de la diversité des parties prenantes auxquelles l'audit interne se doit de répondre. En effet, les attentes du management et du comité d'audit sont assez différentes, demandant à l'auditeur d'être assez flexible et de diversifier son plan d'action. Le management désire que l'audit améliore l'efficacité et l'efficacités des opérations de l'organisation alors que le comité d'audit souhaite, quant à lui, l'évaluation globale du système de contrôle interne (Anderson, 2003). Répondre à toutes ces attentes élargit donc la palette des rôles de l'auditeur et oblige ce dernier à adopter une approche multitâche. Ceci est surtout demandé dans le secteur financier. En effet, depuis la crise de 2008, la pression sur les banques a été de plus en plus forte, intensifiant les demandes et les exigences (D'Onza et al., 2015).

En résumé, toutes ces activités demandées par l'institut des auditeurs engendrent une certaine dualité pour les missions auxquelles les auditeurs doivent faire face. D'une part, ils donnent des conseils, alors qu'en même temps, ils assurent les processus du contrôle interne. Cela confère donc, comme dit précédemment, une certaine ambiguïté à leurs tâches (Hoos, Kochetova-Kozloski & d'Arcy, 2015). C'est pourquoi Lenz et Sarens (2012)

recommandent de se « refocaliser » sur le service d'assurance de la gouvernance, de la gestion de risque et de contrôle, qui apporte de la valeur et réduira dès lors le rôle de conseiller. Cette remarque rejoint également celle de Coetzee et Lubbe (2014) qui avait indiqué qu'au mieux la fonction d'audit se focalisait sur son rôle d'assurance, au plus elle était efficace.

2.2 : Outils, méthodes et techniques

Il faut savoir que l'institut des auditeurs internes fournit aux auditeurs internes un guide obligatoire reprenant une description des programmes, des techniques d'assurance de qualité et des améliorations dont ceux-ci doivent s'inspirer (Lenz et al., 2014). Pour que l'audit soit efficace, il doit se conformer à ces standards professionnels de l'institut des auditeurs (Ridley & D'Silva, 1997). Ces derniers définissent un cadre visant à améliorer les processus, à fournir des activités à valeur ajoutée et à donner ainsi une certaine crédibilité à leurs travaux (IIA, 2013). Respecter ces standards, comme par exemple l'application de la méthodologie de la gestion du risque pour supporter le planning d'audit (Roth, 2000), est une preuve d'efficacité (Lenz & Hahn, 2015). Néanmoins, l'utilisation de ces standards est importante mais n'est pas, selon les auditeurs, un facteur significatif dans la valeur ajoutée de cette fonction.

Pforsich, Peterson K. et Just (2006) ont identifié certaines clés de succès pour rendre la fonction d'audit efficace. Ceux-ci ont fait référence non seulement au respect du nombre d'audits planifiés par rapport à ceux effectivement réalisés, mais aussi au respect du budget ainsi que de la bonne gestion du temps pour effectuer le planning, les rapports et les recommandations. D'ailleurs, l'amélioration de toutes les phases du cycle d'audit (planning, test, contrôle, rapports et recommandations) et de la qualité des tests de contrôle sont aussi des ingrédients clés afin de réduire les défaillances du contrôle interne. Les phases de tests et de contrôles réalisées par les auditeurs sont qualifiées en fonction de la fréquence de ces tests, de leurs types, de la mise à l'essai de l'efficacité opérationnelle ainsi qu'en fonction du choix des méthodes (Mazza & Azzali, 2015).

Vu l'étendue des différentes activités demandées aux auditeurs, les techniques et outils ont donc du s'adapter et s'améliorer pour rencontrer la multitude de missions, répondre aux attentes des différentes parties prenantes et faire face à la complexité interactive

(Burnaby et al., 2007). En termes d'outils, nous pouvons citer le planning basé sur les risques, la communication électronique, les revues analytiques, l'échantillonnage statistique et les méthodes assistées par ordinateur (Lenz et al., 2014). Ces outils sont un réel avantage, ils facilitent le rendement et la productivité des auditeurs (Mohamed et al., 2012) mais néanmoins, selon les auditeurs internes, ils ne sont pas un facteur significatif à la fonction d'audit pour apporter de la valeur à l'organisation (D'Onza et al., 2015; Lenz et al., 2014).

De plus, les méthodes traditionnelles utilisant des scénarios passés, pour des projets futurs, ne sont plus suffisantes. A cause des développements rapides et des événements en cascade et imprévisibles, le programme prévu est parfois chamboulé. Cette capacité à s'adapter à un changement rapide devrait faire partie intégrante de la méthodologie des auditeurs. Dans un monde imprévisible, les standards devraient s'appuyer sur des choses inattendues et devenir adaptatifs face à cette complexité. Les auditeurs ont donc besoin d'outils plus performants comme des outils de prévention pour une meilleure efficacité et une meilleure surveillance (Audit & Risk, 2015). Le challenge sera donc d'identifier les risques externes et stratégiques, et surtout d'en informer le top management et les autres parties prenantes via une conversation dynamique (Bou-Raad, 2000; Nuijten et al. 2015 ; Spira & Page, 2003).

Section 3 : Ressources de l'audit interne

3.1 : Indépendance et objectivité des auditeurs

Chaque auditeur doit se conformer au code d'éthique comme défini par l'institut des auditeurs. Celui-ci requiert l'intégrité, l'objectivité, l'indépendance, la confidentialité et certaines compétences spécifiques dans le but de fournir des activités efficaces (IIA, 2013). Selon Mazza & Azzali (2015), ces critères sont des conditions primordiales afin de réduire les défaillances du contrôle interne. Faire une évaluation impartiale, faisant fi de jugements personnels ou venant des parties prenantes est donc une preuve de qualité. L'adhérence à ce code d'éthique est essentielle et est perçue comme l'une des variables clés à la valeur ajoutée de la fonction d'audit.

Ces auteurs ont démontré aussi que, selon la perception des auditeurs internes, l'indépendance et l'objectivité, reprises dans le code d'éthique, sont la deuxième des quatre variables indispensables donnant une certaine crédibilité à leur statut et à leurs travaux. En effet, cette fonction d'audit doit contribuer au système de gouvernance en fournissant une assurance et des conseils mais tout en gardant une indépendance vis-à-vis du top management (Cohen et al., 2004). Ce regard sur ce dernier rassure le conseil d'administration et le comité d'audit. Les rapports d'audit doivent donc être établis sans tenir compte d'éventuelles pressions ou motivations venant du top management (Christopher et al., 2009).

En résumé, l'indépendance et l'objectivité sont donc des critères indispensables afin de donner confiance et d'assurer leur crédibilité aux yeux des différentes parties prenantes (Gramling, 2004). D'ailleurs, les auditeurs externes sont les premiers à considérer la qualité de la fonction d'audit par l'objectivité et les compétences des auditeurs (Prawitt et al., 2009).

Néanmoins, vu un environnement en constante mutation et la compétition que cela engendre, l'indépendance et l'objectivité sont de plus en plus au cœur des préoccupations (Mutchler et al, 2001). En effet, elles peuvent être altérées par un certain nombre de menaces.

La première réside dans la fonction en elle-même de l'audit. Le top management demande conseil à ses auditeurs lors de fusions, d'acquisitions et d'implantations, mettant l'auditeur en posture délicate, se sentant contraint de changer le planning d'audit et créant ainsi des conflits (Bou-Raad, 2000; Nagy & Cenker, 2002 ; Roussy, 2015). Dans l'esprit de beaucoup de top managers, l'auditeur est considéré comme un véritable partenaire et le rapportage au comité d'audit n'est qu'une formalité aux exigences. Cette première menace illustre donc la difficulté de conseiller en ajoutant de la valeur à l'organisation mais tout en gardant son indépendance afin de contrôler et d'assurer la bonne gouvernance.

La deuxième menace est de savoir si l'audit se trouve à une place adéquate dans la structure organisationnelle. En effet, sa position doit être suffisamment haute de manière à ce que l'étendue du travail et des missions ne s'en trouvent pas interférées (Christopher et al., 2009).

Troisièmement, le fait que les auditeurs seront vraisemblablement appelés à exercer ultérieurement une fonction de manager est une menace car ils pourraient donc être tentés de produire des rapports favorables et biaisés pour favoriser leur progression dans la hiérarchie, étant donné que les managers audités seront leurs futurs patrons.

Quatrièmement, l'engagement du top management sur la fixation du budget et l'établissement du planning est à double tranchant. En effet, ce dernier pourrait être tenté de réduire l'étendue des travaux et d'omettre ainsi certaines zones d'ombres. C'est pourquoi, il est d'une importance capitale que le directeur du département d'audit ainsi que le comité d'audit aient la décision finale.

Pour terminer, être suffisamment appréciés et reconnus par les managers est important afin que les recommandations soient suivies et aient assez d'impact, mais d'un autre côté, le risque est que les auditeurs ne soient plus totalement objectifs (Christopher et al., 2009).

De manière générale, afin de ne pas menacer les critères d'indépendance et d'objectivité des auditeurs, ceux-ci ne doivent rester auditeurs que pendant un certain laps de temps (Mutchler et al., 2001). Le recrutement du directeur du département d'audit devra aussi se faire par le comité d'audit et non pas par le top management. De plus, l'accès du directeur du département d'audit au comité d'audit rend la fonction plus fiable et améliore cet esprit d'indépendance (Goodwin & Yeo, 2001). Ce point sera explicité dans la dernière section.

3.2 : Compétences, formations et qualifications professionnelles

Comme énoncé précédemment, Sarens et Abdolmohammadi (2011) ont démontré que les atouts d'un auditeur sont la compréhension de la politique de l'organisation, de la culture et de la structure du contrôle interne. En effet, la compréhension du business et de la multitude de processus de l'entreprise peut parfois être complexe. C'est pourquoi avoir des auditeurs compétents ayant chacun une expertise suffisamment large et un réel esprit critique, est indispensable pour que la fonction puisse ajouter de la valeur (Knechel, Krishnan, Pevzner, Shefchik, Velury, 2013).

Ce partage de connaissances complémentaires au sein de l'équipe d'audit est donc une réelle richesse qui permet d'appréhender au mieux la complexité d'une organisation

(Chambers et al., 2010 ; Roth, 2000). En matière de détection de fraudes notamment, les auditeurs internes sont plus efficaces et plus aptes que les auditeurs externes vu leurs connaissances internes des processus de l'organisation (Halbouni, 2015). De plus, l'esprit stratégique, l'intuition ainsi que le discernement sont requis pour sélectionner les recommandations les plus envisageables et celles pouvant être atteintes (Bou-Raad, 2000 ; Chambers, 2008).

En outre, vu le développement rapide et la complexité des processus, un auditeur n'est pas seulement censé rapporter les risques présents mais il doit aussi envisager les risques futurs et s'y adapter (Fadzil et al. 2005). Les auditeurs doivent donc avoir des connaissances poussées en informatique et en programmes automatisés de façon à utiliser des méthodes pointues et à être au sommet de leur art (Mohamed et al., 2012).

Vu la pénurie de talents, il serait peut-être opportun de faire appel à des experts comme des mathématiciens, des informaticiens et des ingénieurs pour certains processus plus complexes (PwC, 2015).

De plus, il est demandé au responsable du département d'audit de communiquer un message précis, clair et concis. Il doit exercer un leadership. Dès lors, la fonction d'audit aura un plus grand statut et une plus grande crédibilité, et donc une plus grande influence au sein de l'organisation (PwC, 2015). En effet, le directeur du département d'audit doit dialoguer avec les managers audités afin de les convaincre de l'apport de l'audit et de la valeur ainsi ajoutée. Tout l'art du directeur sera de présenter les choses avec tact et persuasion. En contrepartie, il est indispensable que le top management donne le support et le ton requis au middle management pour appuyer la démarche des auditeurs (Chambers, 2008 ; Sarens & De Beelde 2006).

Afin d'attirer les plus compétents, les entreprises offrent d'emblée à leurs futurs auditeurs une perspective de carrière, ce que souligne l'étude de Lenz et al. (2014). D'un autre côté, comme explicité précédemment, ceci pourrait influencer leur objectivité (Hoos et al., 2015).

Concernant la rémunération incitative, les avis sont plutôt partagés. D'un côté, celle-ci pourrait augmenter la productivité et l'efficacité des auditeurs en boostant leur motivation (Moody, 2000). Mais d'un autre côté, Mohd Hanafi @ Omar et Stewart (2015)

ont trouvé que la rémunération incitative basée sur la performance de la compagnie est une réelle menace à l'objectivité vu que les auditeurs pourraient maximiser de manière inappropriée les performances de l'entreprise. D'ailleurs, selon DeZoort, Houston et Peters (2001), les auditeurs externes remettent en cause l'objectivité des auditeurs internes qui reçoivent une incitation financière.

Terminons par les formations et qualifications professionnelles.

Une formation continue et adéquate est nécessaire et ceci a été prouvé dans l'étude de Lenz et al. (2014). L'institut des auditeurs internes prône une moyenne de 40 heures de formations sur l'année afin que le travail des auditeurs reste performant et adapté aux évolutions. Plus précisément, il est exigé de la part des responsables de l'audit interne qu'ils possèdent des compétences techniques exceptionnelles, une excellente connaissance des risques et du contrôle et qu'ils sachent comment ces risques vont influencer le résultat financier (Chamber et al., 2010). Etre auditeur certifié (CIA ou CPA) avec une expérience variée est perçu comme un niveau significatif d'efficacité.

De plus, les entreprises ayant un département d'audit de longue date, conscientes de la valeur ajoutée de ces formations, consacreront à ce département un budget plus important. Par conséquent, un personnel mieux formé, mieux qualifié et certifié, détectera plus rapidement les faiblesses des systèmes de l'organisation, laquelle pourra dès lors réduire les frais d'audit externe (Mohamed et al., 2012). Selon les auditeurs externes, l'expérience passée d'un auditeur interne ainsi que son expertise dans le domaine est le critère le plus important parmi les compétences requises.

En résumé, au plus cette fonction d'audit est forte, c.-à-d. avec des membres qualifiés qui sont impliqués dans des formations professionnelles continues et qui est soutenue par un budget suffisant, au mieux la fonction d'audit sera plus proactive dans la gestion des risques (Sarens & De Beelde, 2006 ; Spira & Page, 2003).

Section 4 : Relations des auditeurs

4.1 : Les différents besoins et attentes des parties prenantes

Les auditeurs doivent avant tout répondre aux parties prenantes lesquelles ont des attentes fort différentes, obligeant les premiers à diversifier leurs activités (D'Onza et al., 2015). L'audit interne doit donc jongler avec de multiples domaines et disciplines (Lenz & Sarens, 2012).

Les parties prenantes ont des besoins et des objectifs différents et jugent donc la qualité d'audit en fonction de ceux-ci (Cohen et al., 2004). C'est pourquoi l'efficacité de l'audit interne n'est donc pas facile à définir (Lenz et al., 2014). Cela a d'ailleurs été prouvé par de nombreuses interviews du top management, des membres du comité d'audit et des directeurs du département d'audit ; celles-ci montrent que la perception de la valeur ajoutée de l'audit diffère selon ces trois parties prenantes.

Plus précisément, selon l'étude de Trotman (2013) réalisée en Australie, les rapports effectués par les auditeurs internes sont essentiels au comité d'audit pour juger de leur efficacité. En effet, ce comité soutient qu'une fonction d'audit n'est de qualité que si elle ne se focalise que sur les risques clés de l'organisation donnant une vue plus précise sur les améliorations futures à apporter.

Quant au top management, celui-ci évalue l'efficacité de l'audit par les résultats et les recommandations qui en découlent. Celui-ci voit en cette fonction une aide de grande qualité face à l'incertitude et un guide pour l'amélioration du business ; de cette manière, l'audit ajoute de la valeur pour le top management. Néanmoins, celui-ci n'en voit aucune dans les procédures internes de conformité et dans les processus de reportages financiers étant donné que l'audit externe s'en charge déjà. Certaines personnes du management trouvent d'ailleurs, et ce pour ces diverses raisons, que la fonction d'audit n'apporte aucune valeur et la perçoivent dès lors comme un obstacle à leur business.

Cette étude aboutit aux mêmes conclusions que celle réalisée par Abbott et al. (2010) et Chambers (2014). Ces derniers avaient jugé que le top management voyait de la valeur dans les services de conseil, alors que le comité d'audit optait pour l'amélioration des processus du contrôle interne.

En 2014, l'étude PwC nous informe que, parmi les 1920 personnes interviewées dans le monde, 55% du top management trouvait que l'audit interne n'apportait pas de valeur significative à leur business et que presque 30% des membres du comité percevaient l'audit sans aucune valeur significative (Nuijten et al., 2015). Lenz & Sarens (2012) ont observé également de nombreuses lacunes dans les attentes de ces parties prenantes et en ont conclu que, dans la plupart des cas, la valeur ajoutée de l'audit reste encore très obscure.

En conclusion, les différentes demandes augmentent la complexité des missions de l'auditeur qui doit donc faire un arbitrage (Lenz & Hahn, 2015). Nous comprenons dès lors que le top management, le middle management et le comité d'audit voient leurs attentes non satisfaites lorsque l'audit décide de faire telle ou telle mission. Une sous-utilisation de leurs services avec une ignorance des recommandations en est la conséquence (Flesher & Zanzig, 2000). Chambers (2008) et Sarens et De Beelde (2006a) suggèrent donc de se focaliser sur une seule partie prenante à la fois, de voir le comité d'audit comme étant le premier groupe à qui l'auditeur doit rapporter des comptes et, ensemble avec le management, d'avoir une bonne compréhension de l'objectif et de la valeur ajoutée de l'audit.

4.2 : Interactions entre le directeur d'audit interne, le comité d'audit, le top et le middle management

Alors que les facteurs clés de succès de Roth (2000) sont plutôt l'expertise et les techniques de l'auditeur, Dittenhofer (2001) met l'accent sur l'interaction adéquate entre le département d'audit et l'organisation. En effet, la qualité de l'audit peut être changée par les interactions avec le management, le conseil d'administration et le comité d'audit (Cohen & Sayag, 2010).

Comme dit précédemment, une fonction d'audit interne stratégiquement positionnée à côté du conseil d'administration, du comité d'audit et du management améliore la performance de l'audit. La participation du top management à la construction du plan d'audit et l'approbation de celui-ci par le comité d'audit ainsi que l'importance que ceux-ci accordent à l'audit sont essentiels. De plus, l'accès direct du directeur d'audit interne

au comité d'audit permet d'augmenter la véracité des rapports étant donné que leurs contenus ne seront pas filtrés uniquement par les convictions du management (Lenz et al., 2014). C'est donc une certitude d'évaluation indépendante de l'efficacité du contrôle interne (Baudet & Colmant, 2007).

L'étude de Goodwin (2003) a dévoilé que l'indépendance et l'expérience comptable ont un impact complémentaire sur les relations du comité d'audit avec l'audit interne. Cette relation fonctionnelle est comme un renfort à l'indépendance organisationnelle de l'auditeur et allège les pressions venant du management. Sawyer (2003) partage la même idée convaincu qu'un comité d'audit efficace renforce la position de l'audit et améliore sa qualité.

D'après les études de Abbott et al. (2010) et de Cohen et Sayag (2010), les interactions fréquentes entre le comité d'audit et l'audit interne permettent de discuter de sujets pertinents, de donner des conseils sur la manière d'améliorer les processus de gestion du risque, de gouvernance et de contrôle interne ainsi que de discuter des recommandations et des suivis. D'ailleurs, selon certains auteurs comme Mazza et Azzali (2015), la divulgation de faiblesses du contrôle interne est corrélée positivement avec la fréquence de ces interactions.

De plus, des interactions informelles peuvent s'ajouter aux réunions formelles de manière à partager des informations fiables et plus pertinentes afin de consolider au mieux ces deux parties (Zaman & Sarens, 2013). Il va de soi qu'au plus le président de ce comité est compétent et expérimenté dans différents domaines d'expertises techniques, au mieux ces interactions seront perspicaces et utiles pour l'auditeur, renforçant par la même occasion son indépendance (Goodwin, 2003; Turley & Zaman, 2007).

D'un autre côté, la situation stratégique de l'audit interne peut parfois être problématique étant donné que celui-ci doit répondre aux attentes à la fois du comité d'audit et du management (Chambers et al., 2010). En effet, selon Roussy (2015), l'auditeur interne est contraint de travailler dans une infrastructure limitée. Beasley, Carcello, Hermanson et Neal (2009) soulignent d'ailleurs la nature parfois informelle et nébuleuse de la surveillance de l'audit interne par le comité d'audit et le management, rendant son indépendance problématique.

En effet, le directeur d'audit interne est face à un conflit de priorités étant donné qu'il est pris en tenaille (Abbott et al., 2010) entre l'autorité fonctionnelle du comité d'audit et celle administrative du management ; toutes deux, comme dit précédemment, ont des attentes et objectifs divergents (Hoos et al., 2015 ; Sarens & Abdolmohammadi, 2011). En effet, le management priorise la réduction du coût pour améliorer les profits tandis que le comité d'audit donne la préférence à l'efficacité des processus.

Cette dualité rend donc le directeur du département d'audit interne vulnérable (Mat Zain & Subramaniam, 2007). En effet, celui-ci essaie d'équilibrer le plus souvent les attentes conflictuelles de ces deux parties prenantes mais peut néanmoins être influencé par l'une ou l'autre demande, menaçant ainsi l'objectivité et l'indépendance des auditeurs (Goodwin & Yeo, 2001) et affectant donc la valeur ajoutée de cette fonction. Ce risque augmente quand l'ambiguïté inhérente de la tâche est élevée, c.-à-d. complexe et incertaine (Hoos, et al., 2015).

En conséquence, les auditeurs internes devraient donc évaluer un maximum d'erreurs significatives mais tout en le faisant à coût réduit. L'efficacité s'ajoute donc aux objectifs de l'auditeur. Cela ne peut conduire qu'à l'élimination de certaines missions ou à leur ajustement par des processus moins efficaces et moins coûteux (Hoss et al., 2015).

Ces conflits peuvent se dérouler lors de l'établissement du plan d'audit comme lors d'ajustements à celui-ci. En effet, lors de missions ponctuelles non planifiées mais demandées par le management, l'auditeur doit faire un choix entre suivre le plan ou répondre à la demande du management (Roussy, 2015).

Ensuite, un autre conflit peut naître entre les responsables de services audités et le directeur du département d'audit. En effet, ces premiers sont parfois non coopératifs ou agissent agressivement étant donné qu'ils craignent la divulgation de failles dans leur système. Le rapport final des auditeurs étant envoyé directement au top management et au comité d'audit, cela ternirait leur réputation au sein de l'entreprise. C'est pourquoi il est essentiel qu'ils se mettent préalablement d'accord sur certains détails. Selon l'institut des auditeurs, l'objectif de la mission et l'étendue des travaux sont à discuter ; un accord doit être signé entre les deux parties et ensuite être approuvé par le top management. Si aucun accord n'est conclu, il faudra néanmoins faire intervenir le top management afin de minimiser au mieux ces conflits (Roussy, 2015). Cela rejoint donc les points

précédents sur l'appui et le support crucial que ce dernier doit avoir pour que cette fonction d'audit interne puisse travailler efficacement et ajouter de la valeur.

En conclusion, l'ensemble de ces études réalisées remet donc en question l'objectivité et l'indépendance des auditeurs. Les interactions avec le comité d'audit, le top management et le middle management peuvent affecter d'une manière ou d'une autre le jugement des auditeurs. Car même conscients de ce conflit et de leurs sensibilisations professionnelles, les rapports s'en trouvent biaisés. Dans le but de minimiser ce risque, une collaboration adéquate entre le management, le comité d'audit et le directeur du département d'audit permettra de définir au mieux les rôles précis de cette fonction fixant dès lors les attentes (Lenz & Sarens, 2012). La rédaction d'une charte d'audit partagée par toutes les parties prenantes pourrait donc aider fortement.

Chapitre 3 : Méthodologie

Section 1 : Objectifs

La question de recherche posée dans le cadre de notre mémoire est de savoir si l'audit interne ajoute de la valeur à la gouvernance d'une organisation et si tel est le cas, comment cette fonction arrive-t-elle à se distinguer et à être perçue comme une réelle valeur ajoutée ? De ce fait, nous nous efforcerons de comparer les perceptions des principales parties prenantes, de définir, à notre échelle, « le moment de vérité » de l'audit interne et de citer des points d'améliorations éventuels à apporter.

Dans la littérature, l'audit interne et son efficacité ont déjà été, à de multiples reprises, abordés par des auteurs comme Lenz, Sarens, De Beelde et beaucoup d'autres. Tous, selon une approche différente et avec des réflexions diverses, nuancent la réponse quant à l'efficacité selon différents paramètres, comme cité dans notre chapitre deux. Notre approche sera donc d'essayer de clarifier cette question d'efficacité et de valeur ajoutée en comparant les différents points de vue des interlocuteurs de diverses organisations.

L'objectif de cette recherche empirique est donc multiple. Tout d'abord, il nous faudra appréhender le monde de l'audit interne par ses relations et ses travaux, et déterminer quels sont les éléments distinctifs qui définissent l'audit comme étant efficace ou pas. Ensuite, nous devons déterminer les attentes des principales parties prenantes, ainsi que l'importance qu'ils accordent à cette fonction d'audit. Enfin, nous allons essayer d'apprécier, par le biais de situations précises, la plus-value de cette fonction.

Pour ce faire, nous avons donc décidé de procéder à une analyse qualitative. A l'aide d'un guide d'entretien, des entretiens semi-directifs ont été effectués dans différents types d'organisations et de secteurs. Il sera intéressant pour nous de percevoir et de comparer l'opinion et le point de vue de ces différentes parties prenantes. Ce choix de méthode purement qualitative sera expliqué dans le point suivant.

Section 2 : Analyse qualitative

La plupart des études réalisées dans ce domaine ont utilisé le plus souvent des méthodes quantitatives et de temps à autre qualitatives. Afin de capturer le ressenti et la pensée des différents interlocuteurs, et similairement à l'étude de Sarens et De Beelde (2006a), la méthode qualitative nous paraissait la plus adéquate.

En effet, cette méthode qualitative est une manière d'approcher des situations concrètes en percevant le ressenti et le sens que les interlocuteurs accordent aux événements (Miles & Huberman, 1994). En d'autres mots, c'est « a way to get "behind the numbers" that are recorded in a quantitative analysis to see the richness of real social experience » (Adams, Khan, Raeside & White, 2007, p.321).

En ce qui concerne le recueil d'informations, nous avons décidé de réaliser des entretiens. Ceux-ci permettent d'analyser une situation précise en comprenant les relations, la complexité des enjeux et les points de vue (Quivy & Van Campenhoudt, 2006). Selon les mots de Gavard-Perret, Gotteland, Haon et Jolibert, « les entretiens individuels sont bien adaptés ... et/ou pour mettre en évidence des différences individuelles » (2012, p.109). Toutefois, ce type de recueil d'informations est, hélas, souvent faussé que ce soit par la subjectivité des interlocuteurs, que par l'analyse des données, pouvant, dès lors, discréditer cette étude (Lillis, 1999).

C'est pourquoi, il nous a été indispensable d'avoir une certaine rigueur quant à l'analyse de ces entretiens. Nous allons procéder de manière inductive, vu que nos trouvailles et nos hypothèses vont émerger de part les données collectées et nos interprétations (Patton, 2002). Les ouvrages de Gavard-Perret et al. (2012) et celui de Miles et Huberman (1994) discutent du choix des techniques spécifiques pour l'extraction, le traitement des données par le découpage, afin d'augmenter la robustesse des analyses. Préalablement, il nous sera nécessaire de préparer et de classer en catégories, nos entretiens, avant de pouvoir les analyser. Nous avons donc opté pour un classement de nos interviews en quatre groupes selon le statut des interviewés, étant donné que l'objectif principal de notre recherche est la comparaison des différentes perceptions

des parties prenantes ; ci-dessous (figure 2) se trouve les quatre groupes qui composent notre échantillon.

Composition de l'échantillon

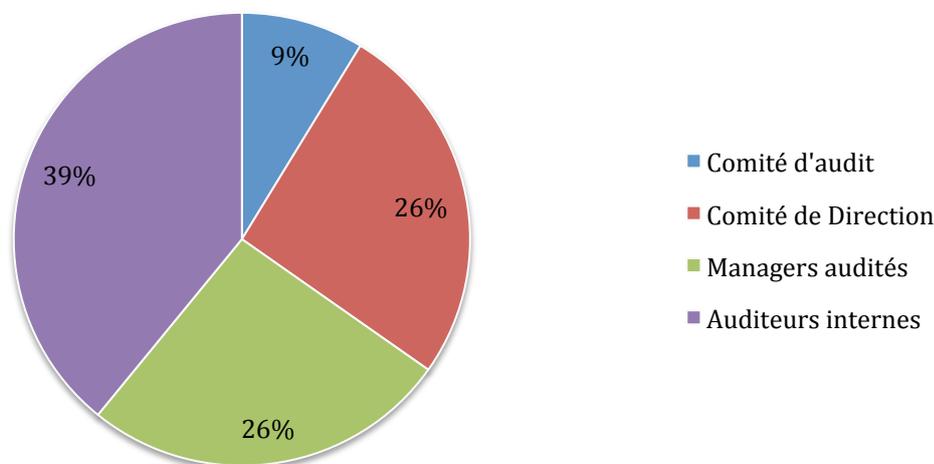


Figure 2 : Echantillon de notre étude

Par la suite, dans le but de réduire les données, plusieurs auteurs recommandent l'analyse thématique plutôt que celle de contenu étant donné que cette dernière ne procède qu'à un seul découpage bien précis. Cette analyse thématique nous paraissait donc parfaitement convenir à notre étude. En effet, cette dernière tourne autour de quatre thématiques, déterminées préalablement par nos sous-objectifs de recherche ; elles ont, de plus, engendré les rubriques de notre guide d'entretien. Ces thématiques sont les suivantes : les relations, les travaux, l'importance et la valeur ajoutée.

Le premier niveau d'étude consiste, dans un premier temps, à analyser l'ensemble de nos interviews, dans chaque groupe, autour de ces quatre thématiques à l'aide d'un code couleur, et, dans un deuxième temps, à rassembler les points communs et divergents au sein de chaque groupe.

Quant au deuxième niveau d'étude, celui-ci consiste à comparer les perceptions de ces quatre groupes sur chacun de ces thèmes, afin de mettre en évidence les opinions

communes et divergentes des parties prenantes. Ces deux niveaux d'analyse sont illustrés dans la figure suivante (figure 3).

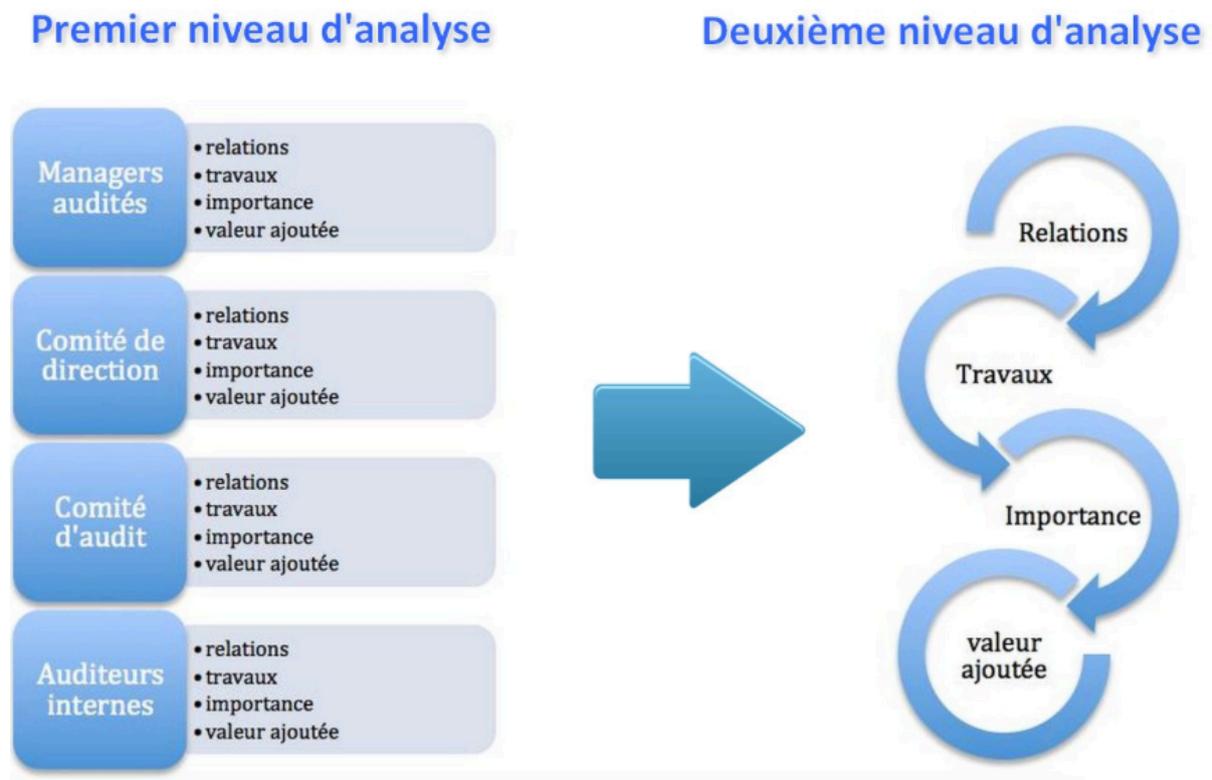


Figure 3 : Les deux niveaux d'analyse

Cette analyse thématique nous a donc permis de regrouper plus facilement les données entre les interlocuteurs d'un même groupe et de donner une même structure au premier niveau d'analyse nous permettant d'une part, de mieux présenter les données et d'autre part, de comparer plus aisément les points de vue des quatre groupes, dans le deuxième niveau d'analyse.

Il sera aussi important, afin d'appuyer nos résultats, de faire référence à des citations extraites des entretiens, rendant ainsi notre analyse plus pertinente.

Section 3 : Délimitation de l'échantillon

Notre échantillon est composé de vingt-trois personnes, travaillant toutes actuellement dans diverses organisations de la région Bruxelloise. Ce nombre assez important d'interviews réalisées, donne plus de crédibilité et plus de poids à notre analyse et nous reconforte quant à la globalisation de nos résultats (Miles & Huberman, 1994).

Nous avons pu interroger quatre types de profils différents. En effet, ces interviews ont été conduites d'un côté, avec les fournisseurs du service (les auditeurs internes, le plus souvent les responsables), et d'un autre côté, avec les utilisateurs du service (qui sont les directeurs ou managers des services audités, les membres du comité de direction ainsi que les membres du comité d'audit). Dans le but d'avoir une analyse la plus pertinente possible, nous avons constitué un échantillonnage très divers. Cette étude de cas multiples, typiques (Yin, 2008), a été réalisée dans onze organisations différentes.

Nous avons donc eu l'occasion d'approcher de nombreuses banques et des entreprises de divers secteurs tels que l'automobile, la santé, l'immobilier, la technologie et le développement, l'industrie lourde et l'énergie. De ce fait, cet échantillon est assez représentatif et il existe beaucoup de points divergents entre elles, comme par exemple, la taille de ces organisations, le fait d'être cotées ou pas, le nombre d'auditeurs au sein des équipes, etc.

Il fut crucial d'obtenir une telle diversification de secteurs afin de généraliser au mieux les résultats étant donné que notre objet de recherche ne porte pas sur une quelconque distinction d'organisations. C'est pourquoi, le choix précis de telle ou telle entreprise dans un secteur bien précis n'a pas été un point décisif. Ces interviews ont été obtenues par quelques opportunités et par des prises de contact auprès de dirigeants de société ou d'auditeurs internes mais aussi par l'intermédiaire et l'aide des interlocuteurs eux-mêmes.

Section 4 : Dispositif du recueil d'informations

Le choix du type d'entretien est assez complexe. En effet, chacun a une spécificité et dépend largement de l'objectif de la recherche. L'entretien semi-directif est celui qui nous paraissait le plus adéquat. En comparaison avec le libre, le semi-directif nous permet de procéder à une analyse comparative de manière systématique par sa formalisation. De plus, par rapport, au directif, il laisse une certaine flexibilité et une liberté aux répondants afin de saisir au mieux la pensée de ceux-ci (Gavard-Perret et al., 2012).

Dans la préparation de ce guide d'entretien, toujours grâce à l'ouvrage de Gavard et al. (2012), nous avons pris en considération certains facteurs afin de minimiser de nombreux biais. L'avantage de ce guide semi-directif est de servir de fil conducteur pour réunir l'ensemble de nos thématiques citées précédemment, tout en laissant une certaine liberté aux répondants. Afin de garder une certaine dynamique dans l'entretien, nous avons également fait attention aux relances et reformulations souvent conseillées. D'ailleurs, selon Hirst et Koonce (1996), lorsqu'un détail intéressant était évoqué par un interlocuteur, nous le poussions à le développer en lui posant d'autres questions, sans pour autant suivre notre guide.

Nous avons rédigé quatre guides d'entretien d'une dizaine de questions ouvertes, afin d'aller aussi loin que possible dans le détail. En effet, le questionnaire pour les auditeurs comporte dix questions tandis que les questionnaires pour les trois parties prenantes comportent en moyenne huit questions (voir annexe 1). Comme expliqué précédemment, ces questions ouvertes ont, tout d'abord, été posées en fonction de nos quatre thématiques que nous désirions explorer. En fonction du statut de l'interlocuteur, ces questions ont été évidemment reformulées et ciblées. De plus, celles-ci ont bien été réfléchies afin d'obtenir d'une part, la pensée et l'opinion des interlocuteurs, par des questions comme : « Quelle importance accordez-vous à l'audit ? » ou « Qu'attendez-vous de votre département », et d'autre part, afin de connaître l'expérience de ceux-ci par des questions du genre : « Quelles relations entretenez-vous avec les auditeurs ? » ou « Pouvez-vous m'illustrer une situation précise où l'audit a apporté de la valeur ? ».

Ces dernières ont été posées dans le but de recueillir une information contextuelle valide, comme conseillé par Gibbins et Qu (2005), pour donner, de cette façon, un appui sur la subjectivité des opinions des interlocuteurs. Ces guides d'entretiens ont toujours été envoyés au préalable par email.

Section 5 : Déroulement des interviews

L'ouvrage de Saunders, Lewis et Thornhill (2012) nous a informés sur la manière de conduire ces entretiens. Tout d'abord, comme conseillé, nous avons pris contact suffisamment tôt avec les interlocuteurs car beaucoup d'étapes préliminaires étaient indispensables avant de pouvoir commencer l'interview. Ensuite, nous avons toujours clairement énoncé notre objet de recherche ainsi que les attentes et l'aide que nous attendions du répondant. Etre raisonnable sur le temps de l'interview et faire preuve de diplomatie sur le sujet abordé ont été, bien entendu, des points sur lesquels nous avons été aussi vigilants. Ayant un sujet assez controversé, nous avons toujours essayé de le présenter de façon positive, par exemple en soulignant notre apprentissage individuel sur la question en toute objectivité.

Ces entretiens ont été réalisés sur Bruxelles dans le courant du mois de mai 2016. Ils avaient une durée de 25 à 60 minutes en moyenne. Néanmoins, l'un d'eux n'a été que de 10 minutes vu l'emploi du temps de l'interviewé et un autre de deux heures vu la profondeur et le détail d'informations que cet interlocuteur a bien voulu me communiquer. Ces interviews se sont passées en tête à tête, à l'exception d'une seule, déroulée sur « Skype ». Au préalable, nous demandions toujours l'autorisation d'enregistrer les conversations, afin de pouvoir les retranscrire par la suite dans l'anonymat. Une fois les enregistrements réalisés, les retranscriptions ont été faites dans un document « Word ». Dans le cas où un seul interlocuteur n'a pas souhaité être enregistré, nous avons donc pris des notes au vol. Ces vingt-trois interviews ont généré 130 pages, mises en annexe 2.

Chapitre 4 : Premier niveau d'analyse

Ce premier niveau d'étude, comme expliqué dans la méthodologie, consiste en l'analyse des vingt-trois entretiens, divisée en quatre groupes, qui sont en premier lieu, les managers audités, en deuxième lieu, les membres du comité de direction, en troisième les membres du comité d'audit, et pour finir les auditeurs internes. Dans un premier temps, chaque entretien a été décortiqué, par un code couleur, selon les quatre thématiques, qui sont les relations, les travaux, l'importance et la valeur ajoutée illustrée par quelques exemples contextuels. Ensuite, pour chacun des quatre groupes, les données de chaque interview ont été rassemblées selon les divergences et les convergences.

Section 1 : Managers audités

Les interlocuteurs n°1 à 6 sont des responsables de département qui ont été audités récemment ; chacun travaillant dans un secteur bien spécifique. Le n°1, département des assurances dans le secteur de l'énergie ; le n°2, département financier et opérationnel dans le secteur automobile ; le n°3, département comptabilité dans le secteur de l'immobilier ; le n°4, département soins de santé dans le secteur de la santé ; le n°5, département de la logistique dans le secteur industriel ; le n°6, département back office dans le secteur bancaire.

1.1 : Relations

Les six intervenants sont tous d'accord sur l'importance des relations qu'ils ont avec les auditeurs. Selon leurs propres mots, une réelle collaboration et un véritable échange existent entre eux et les auditeurs. En effet, les interviewés 1 et 3 parlent même de conditions d'efficacité pour que, d'une part, les auditeurs soient perçus positivement et que l'organisation interne fonctionne correctement et que d'autre part, les managers audités se sentent réellement impliqués dans ces processus d'amélioration.

«... Efficace, car il y a un véritable échange, il y a beaucoup de relations informelles, on discute, ... »
« C'est vraiment une collaboration tout en gardant quand même la neutralité et sa place de contrôleur interne » (Interlocuteur N°3).

« Ce qui est fort important et déterminant aussi, c'est l'auditeur en soi ! Sa capacité à communiquer, à écouter et surtout à entendre, est cruciale pour que les choses fonctionnent »
 « Il vient nous parler de manière privée, pas devant tout le monde où vous êtes aplatis... il y a vraiment une collaboration ». (Interlocuteur N°5).

Plus précisément, ces relations sont tout à fait informelles et régulières et la manière dont un audit se déroule nous a toujours été décrite de la même façon par les interviewés. Avant que la mission débute, une première conversation s'engage afin que les managers puissent être conscients du périmètre de l'audit et de l'objectif. De fait, l'ensemble des interlocuteurs témoigne de l'importance d'être mis au courant suffisamment tôt, et souligne aussi l'importance pour l'auditeur de pouvoir identifier et comprendre le processus de chaque département.

Mais ce que les managers apprécient le plus, c'est le dialogue post observation. Une fois que les tests sont faits et avant que le rapport ne soit écrit, il est crucial que l'auditeur confronte ses résultats à la réalité et qu'avec les managers, il trouve un compromis sur les recommandations. Selon les sujets n°4 et 5, grâce à cette discussion, l'auditeur peut s'assurer de l'interprétation et des éléments d'appréciation. En effet, une discussion sur les points d'amélioration, sur les plans d'actions et sur les délais accordés est toujours fort appréciée par les managers. L'auditeur est compréhensif et il essaye donc toujours de trouver un certain équilibre entre le contrôle, l'efficacité des processus et le business.

« ...est qu'il puisse être capable de mettre en parallèle ses exigences de contrôle, de validation des processus et vérifications de la bonne exécution des processus qui ont été identifiés et d'un autre côté aussi les contraintes managériales que l'on peut avoir,.. » (Interlocuteur n°1)

Grâce à cette relation et ce sentiment de confiance, l'auditeur remet en question la pertinence de ses recommandations en fonction de la complexité du business afin de n'en prendre que les essentielles. L'intervenant n°2 accentue l'importance de trouver un accord par la discussion, et de prioriser les recommandations car selon ses mots, « ...sinon on tue la rentabilité ». Après cette discussion sur le plan d'action avec les délais, le rapport formel est rédigé et revérifié par la suite par les managers concernés. Tous, excepté l'interviewé n°5, ont été, de temps à autre, en conflit avec les auditeurs, et sont d'accord pour dire que c'est grâce à la bonne communication de l'auditeur qu'ils ont pu trouver un consensus.

« La communication importe, se mettre dans le business et aborder le personnel avec toute l'humilité nécessaire ». (Interlocuteur n°2)

1.2 : Travaux

A coté de ce rôle d'assurance et de contrôle des processus, nous avons relevé que la grande majorité des interviewés accorde la prédominance au rôle de conseil. Les interlocuteurs demandent souvent l'avis des auditeurs sur l'amélioration d'un processus nouveau ou déjà existant, vu leurs spécificités, leurs techniques et leur ouverture d'esprit. Cela va donc au-delà de l'administratif, du simple contrôle et cela rassure les managers sur l'efficacité et l'amélioration de leurs processus.

« Il pourrait être qualifié comme débordant de sa mission mais néanmoins, je crois fort en cette formule... je ne suis pas sûr que juste remettre les choses en question, suffise parfois à créer une dynamique suffisamment positive pour faire évoluer les choses ». (Interlocuteur n°3)

« et quand vous avez pris le process directement dans le bon sens, du coup tout le monde est bien drillé, dès le départ, et ne va pas faire par après du « change management » et changer l'état d'esprit des gens,....». (Interlocuteur n°5)

Le n°6 accentue ce fait et trouve préjudiciable que les auditeurs de sa banque ne veulent pas accomplir ce rôle de conseil et de support, de peur d'être juge et partie. Il s'interroge sur les raisons pour lesquelles ils ne donnent pas les conseils nécessaires pour corriger le processus avant sa mise en application, et attendent la fin dudit processus pour le changer.

« ...Quand on leur demande conseil, ils refusent car ils nous répondent qu'ils prennent parti. C'est vrai, ils ont raison. Néanmoins, à quoi ça sert, dans un projet, par exemple de refonte informatique, de nouveaux flux de paiements, ... de fermer les yeux jusqu'à la fin du projet pour venir l'auditer à la fin et dire que ça ne va pas du tout. » (Interlocuteur n°6)

L'interlocuteur n°2, lui, met aussi l'accent sur ce qu'il appelle « l'audit transversal » qui consiste à auditer un échantillon de toutes les différentes divisions autour d'un même département. L'audit, selon lui, crée alors plus de valeur.

Concernant les recommandations émises dans les rapports, les n°2, 3 et 4 sont d'accord pour dire que, même si celles-ci sont parfois inadaptées et non pertinentes par rapport au business, une souplesse et un certain dynamisme dans les travaux sont bien présents dans les rapports ; ce qui ajoute une réelle valeur à ceux-ci.

L'interlocuteur n°5 met l'accent sur le détail des rapports rendus par ces auditeurs. En effet, selon lui, ils sont toujours très clairs, avec une description riche sur le périmètre, l'objectif, les chiffres-clés et sont accompagnés d'un tableau récapitulatif (voir dans l'annexe). Ceux-ci sont, de plus, toujours discutés sur les actions et les délais attendus. L'auditeur, selon lui, ne juge en aucun cas et met aussi l'accent sur les points positifs. Quant au n°6, il n'est pas du tout de cet avis. Il juge les recommandations parfois trop génériques ; il a le sentiment que les auditeurs ne veulent pas, selon ses mots, « se mouiller ». De plus, il trouve que la tendance actuelle est plutôt la mise en évidence des points négatifs. Il serait donc mieux de valoriser aussi les aspects positifs dans les rapports, afin que règne un meilleur climat.

1.3 : Importance

Ces intervenants ont tous témoigné de l'intérêt qu'ils accordent aux travaux rendus par les auditeurs. En effet, les missions d'audit sont particulièrement utiles car elles peuvent aider le management à avoir une autre vision de ce qui est fait et de ce qui pourrait être fait dans le cadre d'amélioration des processus. Les sujets n°1 et n°5 disent même ne jamais rien prendre comme une remarque négative, et, qu'au contraire, l'ensemble des recommandations et des points d'amélioration proposés sont toujours constructifs. Selon leurs mots, c'est une manière très efficace si l'on veut performer ; les auditeurs posent un regard externe.

« Avoir moins la tête dans le guidon et... pouvoir prendre de l'altitude, d'avoir du recul et de regarder cela avec d'autres yeux ». (Interlocuteur n°1)

« Moi, personnellement, j'attache énormément d'importance à ce que l'auditeur me dit. Parce qu'il n'est pas là pour nous fliquer, il est là pour qu'on respecte les règles et pour améliorer les process ». (Interlocuteur n°5)

Quant à l'interlocuteur n°2, l'audit fait partie intégrante de la gouvernance.

« C'est un contrôle à posteriori, et si cela est bien fait, ça doit être un vecteur de changement ».

Néanmoins, celui-ci ainsi que le manager n°6, nuancent ces propos affirmant que la multiplication de ces audits, que ce soit l'audit interne, externe, certifications ISO, etc.

peut parfois devenir trop intense. Selon leurs mots, « trop d’audit, tue l’audit ». Cela peut donc, selon eux, détériorer le business à fortiori.

En ce qui concerne le suivi des recommandations, tous y consacrent une importance suffisante afin que celles-ci puissent être mises en œuvre et que les délais soient bien respectés. Une fois que les managers se sont donc mis d’accord avec les auditeurs sur le plan d’action et sur les délais, ces premiers se doivent donc de les respecter ; « c’est comme un jugement » selon le n°1. Selon le n°5, au plus les délais sont courts, au mieux le suivi est fait. Les managers suivent de près leur équipe et intègrent ces recommandations dans leurs objectifs. Seul le manager n°2 déclare ne pas avoir toujours le temps de les suivre et délègue alors ce rôle à l’auditeur.

Tous, à l’exception de l’interlocuteur n°3, ont un contrôle régulier, une vérification faite par les auditeurs, de manière manuelle ou via un outil intégré, pour s’assurer que les délais soient bien respectés. Quant au n°3, il a témoigné du manque d’outils de suivi dans son entreprise afin d’évaluer le suivi des procédures.

1.4 : Valeur ajoutée

Par les différents témoignages, tous ont pu nous donner des exemples clairs et concrets sur la valeur ajoutée de l’audit. Ceux-ci illustrent la détection des discordances de fonctionnement, la divulgation d’anomalies, la détection de fraude, et surtout les conseils sur tel nouveau processus ou telle alternative. Le manager n°5, par exemple, nous a fait part de son expérience dans la gestion des conditions de prix de transport. Un auditeur avait mis le doigt sur une grosse faiblesse au niveau d’une des politiques, permettant à l’interlocuteur de mettre en place, avec l’auditeur, un fichier avec des explications claires lui évitant de reproduire les mêmes erreurs. L’intervenant n°2, quant à lui, trouve que l’audit lui a apporté de la valeur lors de la mise en place d’un nouveau département. Les conseils de l’auditeur l’ont aidé à voir plus clair, et l’ont soutenu dans la compréhension du contrôle de risque. D’autres témoignages, comme ceux qui suivent, illustrent tout autant la réelle valeur ajoutée de l’audit.

«... en « réinterviewant » mon équipe, a détecté certaines discordances de fonctionnement au sein de mes cellules en détectant par exemple, dans la cellule « property management », dans la

préparation d'un paiement, qu'on ne faisait pas les mêmes contrôles qu'au niveau des cellules « propriétaires », et donc elle a pu encore détecter ce genre d'éléments ». (Interlocuteur n°3)

« Dans un processus qui était un processus financier et de transactions financières, il y avait les approbations d'opérations financières qui se faisaient par fax et on a décortiqué le processus et on s'est rendu compte que c'était un processus plus que dangereux. Dès lors sous l'impulsion de l'audit, on a « électronisé » cette opération et plus rien ne se fait par fax mais via un système intégré. Voilà une valeur ajoutée de l'audit... ». (Interlocuteur n°1)

Aucun manager audité ne conteste donc la plus-value que les auditeurs apportent à leur société. Tous sont unanimes pour reconnaître que l'auditeur apporte un regard externe et neutre, sans pour autant être arrogant, prétentieux, en identifiant les maillons faibles et qu'il s'assure de la qualité de la gestion des processus. Leur bon esprit de synthèse et leurs connaissances extrêmes du risque leur permettent de créer de la valeur à l'entreprise ; c'est un support complémentaire et une aide précieuse dans l'amélioration des procédures.

« Lui le fait dans notre intérêt et celui de la société ! C'est un plus pour moi ». (Interlocuteur n°5)

« Je ne dis pas que... chacune de ces recommandations se discute, et je ne dis pas qu'après discussion, tout est intégré mais je trouve que cela a une plus-value car on a quelqu'un d'externe qui remet les choses en question, vu qu'on a tout le temps le nez dans le guidon et qu'on n'a pas toujours la solution la plus idéale ! Donc certainement une plus-value ». (Interlocuteur n°3)

« Avoir un tiers qui a une tête bien faite et qui discute avec vous de processus et de choses que vous faites et des choses à vérifier, qui connaît très bien où se trouvent les goulets d'étranglement... cela peut être très utile pour le manager ». (Interlocuteur n°1)

« Ca permet d'adapter nos procédures, de réformer éventuellement, donc c'est vraiment une bonne chose mais ça demande un investissement important mais nécessaire ». (Interlocuteur n°4)

La majorité des interviewés ajoute également que toutes les recommandations ne sont pas réalisées. Selon les managers, il arrive, en effet, suite à une mauvaise interprétation des faits ou à un manque de budget et de temps, que certaines de ces recommandations ne sont pas efficaces. Selon les n°2 et 4, certains auditeurs ne maîtrisent pas toujours correctement le métier des managers, vu la complexité des processus.

Néanmoins, malgré cette plus-value incontestable, selon les interlocuteurs n°1 et 5, encore beaucoup de personnes perçoivent les auditeurs comme des gendarmes, des flics, et non comme des personnes qui peuvent apporter une plus-value. La fonction d'audit devrait être plus valorisée de manière à changer les mentalités. Le n°5 insiste en

disant que cette fonction rassure réellement sur le travail accompli et donne une sécurité à la société. Selon ses dires, « je dois l'accueillir, les bras ouverts ».

Section 2 : Membres du Comité de Direction

Les sujets n°7 à 12 sont des membres du comité de direction. Les n°7, 9, 10 sont des directeurs généraux ; les deux premiers dans le secteur bancaire et le dernier dans le secteur de la santé. Les n°8 et 12 sont des directeurs financiers travaillant respectivement dans le secteur de la technologie et dans le secteur de la santé. Quant au n°11, il est directeur du béton dans le secteur industriel.

2.1 : Relations

De part l'ensemble des témoignages, nous pouvons dire que les relations entre les membres du comité de direction et les auditeurs sont à la fois formelles et informelles. Formelles par les réunions généralement trimestrielles, comme me l'ont précisé les n° 8 et 9, avec les autres membres du comité de direction ainsi qu'avec le comité d'audit. Lors de ces réunions, chacun prend le temps nécessaire pour faire un bilan sur le plan des missions et sur l'ensemble des plans d'actions et recommandations. L'interviewé n°9 (président du comité de direction) nous a en outre précisé qu'une fois par an, afin de préserver l'indépendance de l'auditeur, ce dernier était convoqué seul par le comité d'audit. Par contre, le n°8, nous a fait part de ce manque de rigueur ; en effet, ce directeur financier est toujours présent lors des comités.

A coté de ces relations formelles, tous les interlocuteurs nous confient l'importance des relations informelles qu'ils entretiennent avec les auditeurs. En effet, ce sont de véritables échanges transparents qui se déroulent le plus souvent une fois par mois et au cours desquels ils discutent de l'importance de certaines missions, du contenu des rapports et de la véracité des recommandations émises.

« ...et on passe le temps nécessaire pour pouvoir relire les rapports avec lui, et trouver les solutions, points d'amélioration et plans d'actions nécessaires. » (Interlocuteur n°11)

« Je vois ** une fois par mois et il me fait le point sur les différents sujets.... ; il me fait les feedbacks des rapports de contrôle interne » (Inerlocuteur n°10)

« Mais pour tout le reste, avec le chef du département, j'ai une relation informelle avec lui dans tout ce qui est exécutif pur (ex : quels sont les risques importants selon toi? comment ça se passe ? Quelles sont les évolutions ? Ne vois-tu pas un accroissement dans le digital ?,...)... ». (Interlocuteur n°9)

Les discussions les plus sensibles, selon les témoignages n°7, 10 et 11, ont trait à l'interprétation des faits. En effet, ils ne peuvent en aucun cas discuter sur le fond des rapports, sur les faits, étant donné que ces rapports sont censés avoir été validés par les responsables audités préalablement. Mais c'est l'interprétation des constatations qui est parfois objet de discussions. Ces dernières concernent la forme, la manière dont le rapport est rédigé mais aussi le niveau d'importance des recommandations. Car selon les mots du directeur général n°7, la problématique des rapports porte toujours sur le choix de termes qui peuvent parfois être utilisés à mauvais escient et qui peuvent donc être mal interprétés. Ils souhaitent avant tout que les rapports reflètent la réalité.

« Ca marche assez bien comme ça chez nous. On va dire qu'il y a très peu de volonté de notre part de s'immiscer dans le contenu. C'est plus sur la forme que j'ai tendance à dire, ..., je veux que ça reflète la réalité, je veux que le message qui soit lu, reflète la réalité et les constatations effectuées. Pas qu'on fasse d'une souris un éléphant, ça c'est ma plus grande préoccupation. Sur le reste, je suis très factuel,... » (Interlocuteur n°7)

Après, il va de soi que vu l'indépendance de l'auditeur, c'est à lui de mettre ce qu'il entend dans le rapport et au membre du comité de direction d'assumer le risque.

« Je lui dis : « oui, mais ce risque là... » et là il les distingue, ... c'est toute la difficulté de l'audit. Il doit être indépendant, critique, juste. » (Interlocuteur n°10)

Tous les interlocuteurs sont d'accord pour dire que leurs auditeurs actuels sont tous ouverts d'esprit et assez compréhensifs. Le n°11 insiste même sur l'ouverture de dialogue qu'il a avec son auditeur. Selon lui, celui-ci est fort passionné, il parle toujours avec beaucoup de ferveur et il aime partager.

Tous trouvent que c'est un réel échange de confiance et de transparence, une communication facile, un dialogue intelligent car les auditeurs arrivent toujours à trouver l'équilibre nécessaire en comprenant la complexité du business et en sachant prendre du recul sur des recommandations pertinentes mais surtout envisageables.

« Donc en effet, il faut savoir qu'il y a des risques, il faut savoir prendre des actions pertinentes pour pouvoir les étudier, mais sans que ça coûte en ressources humaines et en perte de flexibilité par rapport à la clientèle ». (Interlocuteur n°11)

« Oui, c'est utile mais il faut trouver un bon équilibre entre la charge de travail que cela représente et la plus-value que ça génère... » (Interlocuteur n°10)

Toutefois, selon les intervenants n°7 et 10, il existe des auditeurs qui ne font, selon leurs mots, que des rapports « sanguinolents » avec des recommandations beaucoup trop coûteuses et inadaptées au business. C'est pourquoi ils sont heureux d'avoir une telle relation ouverte et transparente avec leurs auditeurs de manière à pouvoir trouver des solutions aussi pragmatiques que possible. De plus, cette transparence encourage les auditeurs à notifier les aspects positifs, et non pas uniquement les aspects négatifs dans leurs rapports.

« C'est un peu le rôle de l'auditeur de pouvoir balancer l'exigence d'avoir un contrôle interne, la complexité de la mise en œuvre, et surtout le coût de la mise en œuvre. Et ça dépend de l'auditeur, ici on a quelqu'un d'assez pragmatique et ouvert à la discussion, mais je suis convaincu qu'il y a certains auditeurs qui n'ont peut être pas la même déontologie que ** peut avoir. On s'apprécie, on s'entend bien donc ça facilite le travail. » (Interlocuteur n°11)

2.2 : Travaux

L'ensemble des missions effectuées par les auditeurs sont au départ déterminées dans un plan d'audit, fait de telle sorte que toutes les matières et toutes les activités sont passées en revue dans un délai de deux à trois ans selon les entreprises. Celui-ci dépend d'une analyse de risques, de réglementations et d'obligations légales, que l'on appelle selon l'interlocuteur n°8, « l'univers d'audit ». Ensuite, ce plan est présenté au comité de direction pour certaines adaptations et approuvé par les membres du comité d'audit. Les membres du comité de direction peuvent, en effet, demander d'ajouter certaines missions plus importantes qui sont ponctuelles en fonction de divers événements comme par exemple des conseils sur la mise en place d'une nouvelle plateforme ou sur une fusion entre deux entités demandant à l'auditeur de réaliser une analyse des micro risques.

« C'est clairement une mission ponctuelle mais qui a de la valeur pour nous, et on a un regard externe critique qui dit: « ça, vous auriez pu faire mieux, etc. ». C'est assurément intéressant, avec des recommandations et qu'on peut utiliser parce qu'on a une nouvelle fusion technique maintenant, à la fin de l'année, qui est en cours ». (Interlocuteur n°10)

Il est certain que parfois les membres du comité de direction ne sont pas en accord parfait avec les membres du comité d'audit. Selon le directeur financier n°8, ces derniers

sont parfois fort déconnectés du business. En effet, ils proposent certes de grands principes mais ceux-ci sont peu pragmatiques. Le directeur général n°9 ajoute que les seules discussions qu'il a eues n'ont été que pragmatiques ; en aucun cas, celles-ci n'ont porté sur la suppression de missions dans le but de réduire les risques, vu les années de crise.

Tous les sujets sont d'accord pour dire que le métier d'audit présente deux aspects. Le premier étant le rôle d'assurance, d'analyse de contrôle interne et des processus. Les directeurs se sentent donc rassurés d'avoir quelqu'un d'externe qui vérifie les éventuels points de dysfonctionnement dans les différents processus et qui réalise une analyse systématique du travail effectué.

« ...que si on fonctionnait sans contrôle, on ferait tout et n'importe quoi. On travaille dans un secteur fort réglementé et on doit s'assurer qu'on fait bien les choses. » (Interlocuteur n°7)

Les auditeurs détectent aussi les éventuelles fraudes et s'occupent également de projets spéciaux et transversaux.

Le deuxième rôle de l'audit est celui de conseil. Les n°7 et 8 affirment d'ailleurs que c'est réellement à travers ce rôle de conseil que l'audit ajoute de la valeur à l'organisation. En effet, il est enrichissant pour une société qui conçoit de nouveaux processus que cet auditeur les examine transversalement, conseille, donne un avis extérieur et critique sur la gestion du flux dans le but d'une amélioration.

« ...comme ça a été une société en construction, c'était de m'assurer que ce qu'on dessinait dans l'architecture tenait la route. C'est toujours bien d'avoir un regard externe sur les « process » ». (Interlocuteur n°7)

Même si, selon la majorité des interlocuteurs, ce second rôle ne constitue pas encore le rôle principal des auditeurs, le n°8 y a vu une réelle valeur ajoutée. En effet, l'auditeur a été présent pour donner des conseils opérationnels et financiers, pour juger de la pertinence et de l'efficacité des actions entreprises par les managers, et pour accompagner le suivi et la résolution des problèmes sur l'ensemble de ses filiales. Il trouve donc ce rôle de conseil plus efficace que le premier.

« ... Quelqu'un qui est solide et qui a une grande maîtrise dans les systèmes informatiques et des «process » et donc quelqu'un qui peut vraiment aider les filiales »..... « il y a le côté où on retrouve ses manches et on aide à résoudre les problèmes. » (Interlocuteur n°8)

En ce qui concerne les recommandations émises dans le rapport final, il est certain que les directeurs peuvent de temps à autre être en désaccord avec l'importance et la gradation de celles-ci. Comme dit précédemment, dans la majorité des cas, les auditeurs arrivent, grâce au dialogue, à trouver un équilibre et un compromis. Certaines sont postposées par manque de temps et d'autres réalisées en urgence. Cependant, le directeur n°10 nous a confié que dans le cas où un accord n'est pas convenu, il devait assumer les risques et prendre ses responsabilités par rapport aux écrits de l'auditeur.

2.3 : Importance

Sans aucun doute, l'audit est un outil d'amélioration et les interviewés attachent énormément d'importance au travail effectué par ces auditeurs. Leurs rapports, après débats avec les managers audités, donnent une vision en profondeur du fonctionnement des procédures et des risques liés en y ajoutant des recommandations pertinentes. L'audit fait donc réellement partie d'un ensemble de gouvernance.

« Donc, est-ce que l'audit est intéressant pour moi ? En tant que dirigeant d'une boîte comme celle-ci, la réponse est clairement oui, car ça me rassure d'abord. » (Interlocuteur n°10)

« J'ai eu l'impression en tant que CFO que je n'avais pas toujours la maîtrise de tous les risques, j'avais l'impression que cela m'échappait... donc j'ai eu envie d'avoir un œil de Moscou et c'est moi qui ai demandé, ai proposé au comité d'audit de créer une fonction d'audit interne... » (Interlocuteur n°8)

« Le rôle de l'auditeur est à mes yeux fort important. Car cela permet de s'assurer que les consultants et développeurs informatiques et la direction ne sont pas partis dans le mauvais sens. » (Interlocuteur n°7)

En ce qui concerne le suivi des recommandations, cela est assez mitigé. Certains le suivent de très près comme les n°7, 9 et 10 grâce à des tableaux récapitulatifs et des réunions régulières, et d'autres avouent ne pas y attacher une importance suffisante, par manque de temps et d'outils, comme le n°11. En effet, cela demande énormément d'énergie de s'assurer que les plans d'actions soient bien suivis par les managers.

« C'est pour moi le plus délicat, c'est le suivi du plan d'actions et faire en sorte qu'on arrive à boucler les plans d'actions et qu'on n'ait pas une accumulation de nouvelles actions qui arrivent alors que les anciennes ne sont pas encore finies. »

Dans l'idéal, selon ce dernier, il faudrait un outil qui impose aux managers de faire un compte-rendu sur les actions en fonction de la fréquence des mises à jour de manière à obtenir un cycle d'évaluation en vue d'une boucle d'amélioration continue.

Pour terminer, il est indispensable que les directeurs donnent le ton et que la culture d'entreprise soit propice au contrôle. En effet, ceux-ci m'ont fait part de l'importance de défendre l'image de l'audit auprès des managers. Il faut surtout les convaincre, selon les propos du n°7, que les auditeurs ne sont pas là pour critiquer des gens, mais plutôt attaquer des procédures dans un but constructif. Les managers doivent réaliser que l'objectif de l'audit est de s'assurer que l'organisation du contrôle interne telle que définie par le conseil et mise en place par le comité, fonctionne. Le n°9 intègre d'ailleurs le respect des délais dans leurs évaluations, afin qu'ils saisissent toute l'importance de suivre les plans d'actions.

« Comme toujours, dans l'esprit de la maison, ce n'est pas la police. Donc on essaie que les choses se passent bien et il y en a toujours qui prennent ça mieux que d'autres mais il y a une culture financière ici qui fait qu'il y a du respect pour la fonction financière donc ça se passe plutôt bien. »
(Interlocuteur n°8)

2.4 : Valeur ajoutée

Les membres du comité de direction ne contestent en aucun cas la plus-value d'un audit. Les organisations ont toutes un département d'audit interne efficace et qui apporte de la valeur en matière de risque et en matière d'efficience. L'interlocuteur n°9, notamment, nous a développé de par son exemple, que, depuis la digitalisation, le niveau de risque a clairement augmenté à la fois à travers les systèmes, mais aussi à travers le personnel soit par un mauvais encodage ou par la multitude de tâches faites à divers endroits, ce qui réduit l'efficience. C'est pourquoi l'avantage de l'audit consiste à décortiquer de manière verticale et transversale les processus et à donner un autre angle de vue au management. Les auditeurs ne se limitent donc pas seulement à une fonction de contrôle mais ils donnent aussi un avis critique sur les processus, grâce à leur regard externe.

« Par exemple, lorsqu'on a mis en place notre agence virtuelle, on a vu que beaucoup de « process », copiés sur les agences, n'étaient pas adaptés à cette agence virtuelle. L'audit nous a donc fortement aidé à mettre en place les procédures ; à décrire les dossiers de contrôle interne ; et à dire comment cela se passait, et non pas en copiant. »

Ce point de vue est complété par celui du n°7. Lors de l'analyse systématique des procédures, il est rassuré de savoir que le personnel exécute son travail de manière efficace. Néanmoins, il estime que les auditeurs ajoutent une réelle valeur ajoutée de part leurs conseils. Dans son exemple, l'auditeur a d'ailleurs remis en question l'ensemble des procédures établies préalablement par ce directeur général lors de la création de l'organisation, et a proposé par la suite des recommandations pertinentes, sans pour autant nuire à son indépendance.

« ...mais les findings sont plus sensibles dans la phase de développement de process que dans l'exécution de process dans le temps. » (Interlocuteur n°7)

Le directeur financier n°8, quant à lui, abonde dans ce sens en nous confiant que cette fonction d'audit était souhaitée par lui-même dans le but premier de conseiller et d'améliorer l'ensemble de ses filiales. Les nombreux exemples cités, montrent que les auditeurs ont pu éclaircir de vraies problématiques comme celles de potentiel dérapage au niveau des inventaires mais aussi sur des fraudes.

« Comprendre réellement la source, le fond du problème, proposer des solutions, animer des groupes inter-départements pour travailler dessus et faire du suivi à posteriori. Donc très opérationnel mais extrêmement important ! » (Interlocuteur n°8)

Les n°10 et 11 se disent, quant à eux, rassurés par les multiples contrôles effectués par les auditeurs en soulignant moins l'importance des conseils. Le n°11 nous a donné un exemple, sur la logistique ; les auditeurs ont pu détecter des dysfonctionnements sur l'absence de contractualisation. Le n°10 signale que dans le domaine des cotisations, ils ont fait plusieurs suggestions pertinentes qui ont modifié certains processus.

« Quand on n'a pas le temps de voir où sont les contrats etc... Avoir quelqu'un qui va dire : « y-a-t-il des contrats avec tel ou tel transporteur... Est-ce qu'il y a des conditions spécifiques, claires sur les coûts gasoil, est-ce qu'il y a des règles claires sur l'utilisation de 1-2-3- véhicules... ». Donc, ** a en tout cas, clarifié la situation. Donc, oui, la plus-value était évidente. C'était remettre noir sur blanc une image de la situation, et de pouvoir dire ce qui va et ce qui ne va pas. » (Interlocuteur n°11)

En conclusion, tous sont donc d'accord pour dire que l'audit crée de la valeur en améliorant la sécurité et l'efficacité des processus et en donnant des conseils pertinents. Cependant, ils ajoutent qu'il est essentiel que les auditeurs soient perçus comme de réels accompagnateurs et non comme des inspecteurs. Il est nécessaire que les managers comprennent que les auditeurs sont là pour améliorer et donner un avis externe aux processus ; le contrôle vient compléter l'opérationnel. Les directeurs soulignent notamment que cela dépend en partie des qualités de l'auditeur.

« La qualité d'un auditeur n'est pas du tout le nombre de recommandations, pour moi c'est sa capacité à bien s'entendre avec tout le monde pour avoir toute l'information nécessaire, et sa capacité à bien comprendre les process et les métiers. »

« J'estime que c'est un organe très important, ce n'est pas un métier facile car il y a des contraintes avec l'accès à l'information, comprendre ce qu'on vous raconte,... ce qui fait partie de la règle du jeu. » (Interlocuteur n°7)

« ...mais la clé, c'est l'importance que j'attache à ça, mais c'est aussi la capacité de la personne qui s'occupe de cette fonction, de l'occuper de manière intelligente. » (Interlocuteur n°10)

En effet, le métier d'auditeur est loin d'être facile. Un bon auditeur est défini, selon eux, d'une part, par ses compétences multiples pour comprendre l'ensemble des processus et des métiers, et d'autre part, par ses compétences relationnelles afin de créer un espace de dialogue et de confiance avec le management. Une relation et une collaboration entre les auditeurs et les managers sont donc indispensables pour que l'audit puisse réellement apporter de la valeur. L'auditeur doit donc trouver sa « juste place » et un bon équilibre au sein de l'organisation. L'interlocuteur n°10 ajoute également que le plus gros challenge pour les auditeurs est de pouvoir expliquer comment ils vont créer de la valeur ; ce qu'ils devront faire par une approche stratégique. Selon ses mots, c'est un « cercle vertueux ».

« Donc c'est vrai, que, par nature, la ligne hiérarchique n'aime pas l'audit interne mais on a la chance d'avoir quelqu'un qui a réussi à créer cet espace de dialogue. Créer de la plus-value tout en créant des contrôles. » (Interlocuteur n°10)

Section 3 : Membres du Comité d'Audit

Les interviewés n°13 et 14 sont des membres du comité d'audit. Le 13 est un spécialiste du monde industriel ; il est passé par les fonctions de directeur général, puis administrateur délégué dans le secteur de l'énergie, pour terminer en tant qu'administrateur indépendant dans le domaine bancaire.

Le 14, quant à lui, est plutôt un spécialiste des banques d'affaires et d'investissement. Il est actuellement administrateur indépendant dans cinq sociétés, notamment l'immobilier, l'agroalimentaire et le secteur bancaire.

3.1 : Relations

Tout d'abord, c'est le président du comité d'audit qui rencontre l'auditeur préalablement avant chaque réunion pour faire un premier débriefing. Ensuite, trois à quatre fois par an, lors des réunions, tous les membres du comité d'audit reçoivent le rapport d'activité de l'audit interne qui reprend une quantité d'informations telles que le planning envisagé pour l'année suivante, l'état d'avancement du planning de l'année en cours, la situation des recommandations avec celles dont le délai serait dépassé, la liste des missions finalisées avec leur rating global, les conclusions avec la mise en avant des principaux risques identifiés.

Ensemble, ils discutent plus spécifiquement de l'opinion que l'audit a sur la qualité du contrôle interne. En effet, grâce à leur opinion objective et indépendante, ils abordent les principaux risques identifiés par domaine d'activités ainsi que les plans d'actions élaborés par le management. C'est lors de ces discussions également que les membres du comité s'assurent que les auditeurs exécutent correctement les missions et qu'ils possèdent surtout les moyens nécessaires pour les remplir. Ils s'informent également des éventuelles formations que les auditeurs ont suivies pour s'assurer qu'ils possèdent les connaissances nécessaires et suffisantes.

« il faut plutôt se poser comme question : « Quelles sont les compétences nécessaires dans les différents domaines de risques? » Avec des gens expérimentés, un bon mélange, les faire bouger, ... oui c'est un aspect ! Et ici, ils témoignent vraiment d'un effort de formation et du nombre d'effectifs pour arriver au résultat attendu ! » (Interlocuteur n°13)

Il est à préciser que lors de ces réunions, le directeur général est présent. Il peut donc se tenir directement au courant de certains événements qui auraient pu lui échapper et il peut, dès lors, régler les problèmes plus aisément et plus rapidement.

Cependant, une fois par an, l'auditeur a l'occasion d'exprimer en toute liberté, sans les membres du comité de direction, et particulièrement sans le directeur général, son sentiment quant à son indépendance d'action et d'opinion.

3.2 : Travaux

L'intervenant n°13 définit les travaux de l'audit interne autour de l'assurance, du conseil et de l'encouragement de la prise de conscience. De plus, l'audit doit examiner l'efficacité et l'efficience des processus de contrôle interne, de gestion des risques et de la « compliance », et ce en collaboration avec le management pour ainsi apporter une plus-value certaine. C'est le troisième niveau de contrôle dans le contexte bancaire (référence aux circulaires). Cet ensemble de missions est donc défini et décrit dans un planning annuel qui est ensuite aussi adapté par des ajouts prioritaires demandés par les membres du comité d'audit. Le n°14, en tant que président du comité, doit s'assurer que le comité d'audit prend les bonnes décisions, notamment lors de l'ajout de missions ponctuelles. Il nous a fait part d'une situation où il a sollicité une demande particulière sur les « circularisations clients ». En effet, pour l'année prochaine, il désire que cette mission soit réalisée dans un délai plus court qu'actuellement.

Dans le secteur bancaire, aucun des membres du comité d'audit ne s'est jamais heurté à un quelconque conflit avec le directeur général vu les contrôles de l'univers bancaire. Cependant, l'interlocuteur n°14, nuance cette réponse en précisant que dans le secteur industriel, beaucoup moins réglementé, il faut parfois, par l'argumentation et le raisonnement, convaincre de la nécessité de missions supplémentaires.

C'est donc lors de ces trois comités, comme expliqué dans le point précédent, qu'ils reçoivent les rapports d'activités des différentes missions effectuées par l'audit interne.

Selon l'administrateur indépendant n°14, ces rapports sont assez imposants ; c'est plus d'une centaine de pages avec un « exécutif summary ». Ceux-ci, toujours bien structurés et validés, reprennent toutes les informations pertinentes du dernier trimestre.

« C'est un reporting très formel ! C'est un rapport détaillé ! Je peux vous dire combien de comptes ont été fermés et comment, et combien dû au fait que le compte était à 0, ... Et cela n'a pas d'intérêt si on ne va pas dans le détail car la réalité est complexe ! » (Interlocuteur n°14)

L'interviewé n°13 insiste particulièrement sur le rôle de conseil dont l'auditeur doit faire preuve. En effet, ce dernier doit garder sa place, son indépendance d'une part, mais d'autre part, il doit assister, aider, et conseiller les opérationnels en suggérant des recommandations et des améliorations dans les différentes procédures ; c'est un juste milieu à trouver.

« Si non, si ce n'est que du « check », ça ne va pas non plus ! C'est plus que ça ! C'est entre autres ça, bien sûr, il faut du suivi et des vérifications mais l'efficacité et l'efficience sont importantes aussi. Il faut que les managers locaux perçoivent aussi cette valeur et cet apport par l'audit. Il faut faire briller les processus, les faire autrement et on gagnera. » (Interlocuteur n°13)

Donc, certes, l'indépendance est essentielle mais si l'auditeur est convaincu qu'il peut améliorer un processus du contrôle, il ne doit pas hésiter à le faire.

3.3 : Importance

Avoir un département d'audit au sein du secteur bancaire est certes une obligation. Mais selon les interlocuteurs, ce département est réellement d'un grand intérêt. Il est important de l'avoir au sein de la banque et non d'externaliser cette fonction car une bonne connaissance du business est requise. Il ajoute même que la réputation et l'autonomie de la banque sont dues à l'existence de cette fonction.

Il en va de même dans le secteur industriel, où, sans cette fonction d'audit, de trop gros risques sont pris en laissant des procédures non sécurisées et inefficaces. Le n°14 nous a d'ailleurs signalé que dans son groupe agroalimentaire, l'évaluation du contrôle interne avait fortement évolué depuis la création de l'audit interne.

« Dans le groupe agroalimentaire, on peut facilement voir qu'il y a une réelle évolution avec une évaluation du contrôle interne. 66% des filiales en « red » en 2004, n'avaient pas un niveau de contrôle interne adéquat. Et maintenant on est tombé à 12% en 2016. Mettre des KPI en place : « Qu'est-ce qu'on veut voir évoluer ? » » (Interlocuteur n°14)

Les deux administrateurs indépendants accordent tous deux une grande importance au suivi des recommandations. Lors des réunions, ceux-ci vérifient que celles-ci, classées par ordre d'importance et donc de priorité en fonction du risque, sont bien réalisées dans les délais impartis. Dans le cas où ces derniers seraient dépassés, par le principe même de l'escalier, ils remontent l'information au conseil d'administration qui décidera de la suite.

« Nous accordons une grande importance aux conclusions et aux recommandations de l'audit parce qu'il s'agit de l'entité qui a certainement une vision la plus globale de la qualité du contrôle interne, de la gestion des risques et du dispositif de gouvernance au sein de la banque et parce que son indépendance garantit, pour nous, une réelle objectivité. Et c'est pourquoi j'admire réellement cette fonction. » (Interlocuteur n°13)

« Sans ce râteau de mesure des améliorations du contrôle interne, alors le département et le comité d'audit ne servent à rien ! Parce qu'alors, on constate des choses et tout le monde reste comme ça ! » (Interlocuteur n°14)

3.4 : Valeur ajoutée

Selon les sujets, il est incontestable que l'audit apporte de la valeur à une organisation et constitue une aide pour les directeurs généraux. C'est par une réflexion en profondeur, une analyse fine anticipant le changement, que les auditeurs créent une plus-value. L'interlocuteur n°13 nous a fait part de son expérience passée dans le secteur industriel où le département d'audit, par ses contrôles, a permis d'apporter une structure, de la recadrer et de reconstituer de la valeur à une entreprise qui allait selon lui à la dérive. La plus-value se mesure à la satisfaction de la clientèle et des réviseurs ainsi qu'aux résultats obtenus.

« Mon idée, est que je me sens rassuré par ce département et son fonctionnement et la qualité de ses travaux. Je suis convaincu et je vous garantis qu'il apporte de la valeur. » (Interlocuteur n°13)

De par le n°14, la plus-value de l'audit réside dans l'augmentation de valeur apportée à une entreprise par une minimisation des risques. En effet, cette dernière génère plus d'argent par l'alignement parfait de contrôle interne apporté par la structure d'audit. Selon ses mots, « désorganiser coûte de l'argent ». Les exemples donnés par celui-ci résident essentiellement dans le rôle d'assurance, notamment via le processus de « circularisations ».

« Et même chose dans le secteur agroalimentaire où il n'y a pas d'obligations, alors on explique aux actionnaires qu'ils ont intérêt à avoir une entreprise en ordre pour avoir de la valeur. Quand on cède une entreprise, la transmission, la qualité de l'organisation est aussi importante que la transmission de la qualité du portefeuille client. Donc le raisonnement qu'on doit avoir auprès des actionnaires, c'est que ça baisse le niveau de risque et augmente la valeur de votre entreprise. » (Interlocuteur n°14)

De plus, un comité d'audit est indispensable pour que la voix de l'auditeur porte au sein de l'entreprise et que ce dernier puisse travailler avec tout le professionnalisme et l'indépendance requise.

Il est toutefois important, voire indispensable, que les managers perçoivent cette valeur et cet apport de manière à ce qu'il règne un véritable échange entre eux et les auditeurs. Selon les mots de l'interlocuteur n°14, l'audit doit être perçu comme un outil d'amélioration continue et non pas comme une inspection. Dans le cas contraire, les managers ne seront pas convaincus ; ils ne verront aucun intérêt à suivre les recommandations émises. Il ajoute qu'une collaboration entre le management, les auditeurs et le comité d'audit s'avère indispensable ; c'est par le raisonnement et l'argumentation qu'ils parviendront à un consensus. Ceci se vérifie davantage dans le secteur industriel que dans le secteur bancaire où la pression des autorités de contrôle est maximum.

« ...s'il y a des choses que l'auditeur a détectées et qui sont essentielles, on doit le faire ! Il faut que l'opérationnel ait aussi une certaine ouverture d'esprit et comprenne que ce soit dans le but d'améliorer son « process » et que ça porte avantage dans sa fonction. » (Interlocuteur n°13)

« L'audit ce n'est pas de la police, c'est un outil d'amélioration continue. A partir du moment où vous faites comprendre ça aux gens, la machine risque se met en place. » (Interlocuteur n°14)

De façon à impliquer les managers aux processus, les auditeurs leur transmettent les rapports avant d'envoyer ceux-ci au conseil d'administration. Ils doivent approuver les faits et sentir que les auditeurs visent à les aider. C'est pourquoi, selon le n°14, les rapports doivent être objectifs, incontestables et irréfutables afin d'éviter un maximum de conflits.

L'administrateur indépendant termine en ajoutant, qu'à l'opposé du secteur bancaire, arrivé à un stade extrême de contrôles, dans le secteur industriel, les managers comprennent petit à petit, par le dialogue et par les argumentations, toute la nécessité

d'avoir un département d'audit au sein de l'entreprise ; depuis 10 à 15 ans, il constate que les mentalités ont énormément changé et progressé.

Section 4 : Les auditeurs internes

Les interviewés sont des auditeurs internes aux statuts parfois différents. Plus spécifiquement, les n°15 et 16 sont des directeurs et le n°20, un auditeur interne, tous dans le secteur bancaire ; le n°17 est un auditeur interne à temps partiel vu la taille relativement petite de l'entreprise immobilière ; les n°18 et 21 sont des directeurs d'audit dans le secteur de la santé ; le n°22 est un directeur d'audit dans le domaine automobile ; et le n°23 exerce dans le secteur de l'industrie lourde.

4.1 : Relations

Les nombreux témoignages mettent en évidence la réelle collaboration entre ces auditeurs et les managers audités, du début jusqu'à la fin de la mission d'audit. Une réunion au préalable permet de définir l'objectif et le périmètre de cette mission mais la discussion s'instaure surtout avant la finalisation du rapport afin de trouver des compromis quant aux plans d'actions à exécuter. D'après les auditeurs, ces dialogues sont sains bien que parfois contradictoires ; ils prétendent, en effet, faire attention aux remarques émises par les managers, et tiennent compte de la complexité du business.

L'objectif est de collaborer pour tendre vers une meilleure gouvernance et non de travailler l'un contre l'autre. Ils définissent leurs relations comme un travail d'équipe et non pas comme une inspection. C'est donc un véritable échange bénéfique car d'un côté, les managers ne gèrent pas le risque au quotidien, ce n'est pas leur priorité, ce rôle est dévolu aux auditeurs; et d'un autre côté, ces derniers sont certains d'avoir saisi et compris certains aspects techniques parfois fort complexes. Comme le dit le n°18, « nous ne pouvons pas être spécialisés dans tous les domaines ».

« Pour moi, un élément fort important, est la communication. La communication avec les gens est capitale car si on n'a pas cette communication, cela est dramatique....mais la dimension humaine en matière de communication est critique par rapport à tout cela. Si une personne n'a pas le bon profil à ce niveau-là, elle aura de grosses difficultés à pouvoir s'intégrer avec les gens.»
(Interlocuteur n°18)

« C'est essentiel pour éviter l'isolement. Il faut un dialogue et après il faut confronter notre rapport avec des preuves, ... Ca c'est notre rôle mais l'idéal est d'avoir des discussions continues, formelles mais surtout informelles. » (Interlocuteur n°19)

Comme nous l'ont précisé les membres du comité de direction, les relations avec le directeur général sont à la fois formelles et informelles. Celles avec les membres du comité d'audit, ne sont que formelles, avec une fréquence de trois à quatre sur l'année. L'objectif de toutes ces réunions, est de rendre compte des missions effectuées.

Les avis sont partagés quant à la place centrale qu'occupe l'auditeur par rapport au comité de direction et au comité d'audit. En effet, il est certain que les particularités, les perceptions et les besoins entre ces deux parties prenantes sont différents. Le directeur général veut avant tout gérer sa société alors que les membres du comité d'audit, moins soucieux des opérations et du business, veulent s'assurer que les risques sont minimisés. Ces administrateurs ont, en effet, des connaissances générales sur le monde des entreprises mais sont parfois éloignés de la réalité, selon le n°22. Cependant, tous les auditeurs nous ont affirmé n'avoir jamais été dans une situation délicate étant donné que les membres du comité de direction et d'audit ont toujours pu s'accorder sur la priorisation et les ajouts de missions. Les attentes sont plutôt en ligne.

« Donc, je n'ai jamais rencontré de relations, de situations conflictuelles entre d'une part les attentes du comité d'audit via notre bureau du conseil d'administration et la direction générale...Je n'ai jamais eu de situations délicates où je me retrouvais assis entre deux chaises. » (Interlocuteur n°18)

De plus, aucun n'a fait allusion à un quelconque problème d'indépendance vis-à-vis du directeur général. En effet, beaucoup ont l'occasion de rencontrer une fois par an, le président du comité d'audit, et ce sans la présence du directeur, afin de débattre cette problématique. L'interlocuteur n°23, actuellement sans comité d'audit, voit son indépendance remise en question et souligne donc le rôle indispensable de ce comité d'audit.

« Donc le rôle du comité d'audit rien que pour ça, ça vaut déjà la peine ! Le rôle du comité assurait l'indépendance qu'il fallait. Ici je dépends que du CEO... Quand j'avais le comité, j'avais une plus grande indépendance, ça c'est clair ! Donc, ici, c'est le support du CEO, plus la personnalité de l'auditeur aussi, qui est déterminante. » (Interlocuteur n°23)

4.2 : Travaux

Les auditeurs internes ont décrit l'élaboration du planning d'audit de la même manière que les membres du comité de direction. Ce plan, une fois finalisé et approuvé par le comité d'audit, sert donc de ligne conductrice. Si ce dernier ainsi que les membres du comité exécutif désirent par la suite ajouter ou modifier certaines missions ponctuelles, de par l'évolution de la société ou des événements externes, ce plan s'en trouvera donc adapté. En effet, les auditeurs internes font passer ces missions ponctuelles en priorité.

« Il y a un an, on a eu des plaintes de certains ** qui trouvaient qu'on ne traitait pas bien un type de demande de remboursement. Et donc des plaintes qui sont arrivées très haut dans la direction ; et on a eu cette demande ! Donc, on a fait un audit sur ce sous-processus. Donc aucune discussion possible car le risque « réputationnel » était important. » (Interlocuteur n°21)

Leurs missions de consultance, ne constituant qu'une partie de leurs activités, revêtent néanmoins une importance auprès des managers audités, et ce à côté de leurs missions d'assurance. Ces missions peuvent être très diverses ; par exemple, revue de l'efficacité sur le fonctionnement et l'évolution de processus, conseils sur la maîtrise de nouveaux projets et nouvelles procédures, etc. De plus, aucune d'elles n'a remis en cause l'indépendance de ces auditeurs, selon les n° 15 et 16, étant donné qu'ils ne s'impliquent jamais dans l'opérationnel. Cependant, comme le précise le n°19, dans ce genre de missions, il faut toujours garder sa place mais il est clair que le statut d'indépendant peut être controversé. Selon eux, ces missions de conseil viennent s'ajouter aux missions de contrôle et ajoutent ainsi une plus-value. L'interlocuteur n°18 prétend même que sans ce rôle de conseil, il serait « aveugle », c'est-à-dire qu'il ne tiendrait pas compte de la réalité.

« Je dois m'impliquer, participer avec le management pour construire un modèle leur permettant de collaborer à cette qualité, à cette maîtrise des processus, à ce contrôle. Et tout cela dans le respect d'un budget...Je dois garantir que les contrôles que je mets en place vont apporter de la valeur car, sinon, cela ne sert à rien. Cela reflète donc toute la problématique d'aujourd'hui, du positionnement de l'audit interne dans les organisations. » (Interlocuteur n°18)

« Une bonne part de mes activités est aussi des activités de conseil. Donc quand je fais un rapport d'audit, on critique en positif et en négatif, mais aussi pour aider les gens à se dépasser, aller plus loin et améliorer les processus ! Il ne s'agit pas de dire que c'est mal fait, ça c'est facile mais faut aussi proposer quelque chose. » (Interlocuteur n°23)

« Notre objectif est d'aider le groupe, donner une expertise, des ressources, une méthodologie sur les thématiques données. Par exemple, on l'a fait sur une revue organisationnelle, donc il y avait

un plan de transformation et il y avait aussi de l'humain derrière. Et dans ce cas, une mission de conseil était mieux qu'une mission d'audit, ...» (Interlocuteur n°19)

C'est pourquoi il est du devoir de l'auditeur de prendre le recul nécessaire en s'impliquant dans l'amélioration et l'augmentation de la qualité des processus, tout en gardant sa place.

4.3 : Importance

De manière générale, tous les auditeurs internes sont d'accord pour dire que les parties prenantes leur accordent une grande importance pour des raisons diverses.

Certains trouvent, comme les auditeurs n°15, 20, 21 et 23, que la présence du comité d'audit qui fait pression, incite le directeur général à suivre les recommandations et les plans d'actions élaborés. Ce comité d'audit est un organe de surveillance du fonctionnement général de la société et ses membres doivent peser sur l'organisation interne. Le n°23 constate d'ailleurs un certain relâchement au niveau du suivi et de l'importance accordée à ses travaux depuis le départ du comité d'audit au sein de son entreprise.

« Quand on présente nos conclusions au comité d'audit, là tu vois clairement que les administrateurs se dirigent vers le CEO pour savoir ce qu'il va faire. Donc dans ce cas, on reçoit toujours l'importance qu'on doit recevoir. » (Interlocuteur n°15)

D'autres trouvent, que l'importance accordée par les managers dépend du support venant du directeur général. En effet, la pression et le ton de celui-ci exercent un poids sur l'application du plan d'action. En effet, comme l'affirme le n°20, les auditeurs donnent l'assurance, aux membres du comité de direction et au comité d'audit, quant au bon fonctionnement des processus mis en application par les managers. En retour, il est du devoir du directeur général de veiller à la bonne implication du management. Les n°18 et 20, notamment, le rencontrent souvent afin de faire le point sur les recommandations toujours ouvertes et de donner une justification claire et précise sur le retard de celles-ci.

« A tel point que chaque mois, il y a un comité au niveau Belgique avec toutes les entités du groupe, où on demande au président du comité de direction si toutes les recommandations ont bien été faites. Ils font tout pour ne jamais avoir de points ouverts. Et forcément, cette pression se répercute au responsable de chaque département... » (Interlocuteur n°16)

« Cela est fort important dans la mesure où cela doit démontrer un soutien inconditionnel de la direction par rapport aux missions qui sont données et donc je n'hésite pas à faire intervenir Monsieur ** lorsque j'ai besoin de son appui pour faire avancer soit une mission d'audit soit l'exécution de certaines recommandations. » (Interlocuteur n°18)

Toutefois, certains ont le sentiment que leurs recommandations ne sont pas toujours prises en considération et n'ont, par conséquent, que peu d'impact. Les directeurs se sentent soulagés et contents d'être mis au courant de ces risques éventuels mais sans pour autant suivre les actions préconisées par ces auditeurs. L'auditeur n°17 a même déclaré que selon lui, sa fonction n'était pas assez mise en évidence vis-à-vis du personnel ; sans doute, suite à un manque de pression du top management.

« Je sais qu'ils trouvent la fonction d'audit interne fort importante mais j'ai le sentiment que comme je n'ai jamais découvert de grandes choses, ils se disent que tout va bien. Ils n'ont pas le sentiment qu'on doive changer quelque chose. »
 « Mais, ici chez **, l'audit interne n'est pas leur priorité, c'est la priorité du comité d'audit mais pas des managers. » (Interlocuteur n°17)

L'auditeur n°19 partage le même point de vue que le n°17 ; il se sent utile et faisant partie de la gouvernance mais il pense que ses rapports d'audit ont rarement changé la vision du management. Selon lui, l'audit interne est un service, une fonction de support qui aide le management mais en aucun cas, les auditeurs ne doivent prendre de décisions. C'est totalement l'inverse dans le secteur bancaire où cette fonction est stratégique. C'est pourquoi la culture d'entreprise est déterminante. Il ajoute, qu'en certaines circonstances, il a pu influencer et renforcer une dynamique sur des problématiques mais son rôle s'est limité à cela. L'auditeur doit être humble et connaître sa place.

« Mais dans un groupe, c'est un leurre de dire que l'audit interne... on doit connaître sa place, cette fonction est importante mais c'est pas une place de décision. L'audit met le doigt sur les soucis mais après le management peut s'asseoir dessus. »
 « L'intérêt est que collectivement ce risque soit bien perçu, que toutes les options ont bien été envisagées, et que le responsable le sache ! Faut pas voir l'audit interne comme un monde d'opposition. C'est clair qu'il y a un débat contradictoire mais qui est sain et qui fait partie de la démarche d'audit. » (Interlocuteur n°19)

Le support du directeur se révèle donc fort important mais la culture de l'entreprise doit aller de pair. Toute la structure hiérarchique doit se sentir impliquée et ceci nécessite une culture qui se prête au contrôle. Prenons le cas de l'entreprise n°22, au sein de laquelle règne un climat de confiance et une culture familiale axée sur l'oralité. Cet

auditeur interne a conscience de la lourdeur « administrative » qui n'est guère propice à favoriser l'esprit d'initiative et la vitesse de réaction. Néanmoins, la culture d'entreprise est le fruit d'un long processus ; il faut du temps pour rendre les mentalités perméables aux changements.

Une majorité d'auditeurs énonce qu'il est de leur devoir de s'assurer, par des missions d'audit de suivi et/ou des outils de suivi, que les recommandations et les plans d'actions sont bien mis en place et que les délais sont bien respectés. Beaucoup témoignent, qu'en fonction de la classification des recommandations, les managers, de leur côté, s'alignent sur ces constats.

« C'est un processus assez interactif aussi, c'est-à-dire que si les recommandations sont urgentes, avant que le rapport soit écrit et finalisé, de manière informelle, le CEO peut déjà les mettre en place aussi. Donc pour les recommandations qui sont relatives à des risques élevés, il est sûr que le CEO met tout en place pour le faire le plus vite possible et je suis certain qu'il y accorde une grande importance évidemment. » (Interlocuteur n°15)

« Mais maintenant avec **, on a une méthodologie plus spécifique, c'est qu'on doit aussi accepter la clôture. Donc on a formulé des points d'attentions, et d'actions et c'est à nous de clôturer cette recommandation! Si non, cela reste formellement ouvert et elle peut avoir avec une deadline, une « overdue »! Donc c'est à notre niveau qu'on fait la clôture des recommandations. » (Interlocuteur n°20)

Cependant, selon les auditeurs n°17 et 23, même si la collaboration avec les managers audités se passe très bien et qu'ils sont assez ouverts aux améliorations, les recommandations sont très peu suivies. L'auditeur n°17 signale qu'il ne peut les suivre avec toute la rigueur voulue de part un manque de temps et/ou un manque d'outils. Quant au 23, il souligne la faute d'outils sophistiqués ainsi que l'absence d'un comité d'audit pour appuyer le suivi.

« Ici, cela se passe très bien ! ... Ils me demandent mon avis et on réfléchit ensemble pour avancer et faire les choses ! Donc, c'est assez valorisant mais je pense que ma mission se limite à cet audit interne car une fois que les recommandations sont décrites, alors il y a très peu de suivi ! Je devrais parcourir tous les ans et voir où on n'en est ! » (Interlocuteur n°17)

En outre, il est certain que les auditeurs donnent également le maximum afin de garder toute l'attention du middle management. En effet, selon les mots du n°21, les recommandations doivent toujours être formulées de façon à ce qu'elles soient transformables en actions, c'est-à-dire des plans d'actions réalisables en tenant compte du business. Conscients du temps et de l'énergie nécessaires pour s'aligner sur les

nombreux plans d'actions, les auditeurs préviennent toujours pour que les managers ne soient pas pris au dépourvu. De plus, les rapports leur sont envoyés au préalable afin de les impliquer au maximum et afin que ces rapports ne soient qu'un compte rendu des accords entérinés.

4.4 : Valeur ajoutée

Tous ont illustré, par des exemples très représentatifs, la plus-value qu'ils apportent au sein des sociétés. Certains nous ont parlé d'une minimisation de risques « réputationnels » ; d'autres d'une remise en question de l'efficacité de certains processus en posant un regard plus critique. L'interviewé n°19 évoque l'audit transverse qu'il a réalisé notamment sur la gestion d'un projet de « méthanation ». Le n°20, quant à lui, voit plutôt une réelle valeur ajoutée dans les certifications. Le n°22 cite en exemple un nouveau système de certification dans un cas de fraude, qui a donné une certaine rigueur au processus.

« Un exercice que nous avons fait c'est au niveau de la gestion électronique des documents. Lors de l'audit de ce processus, on a constaté un manque de pilotage général au niveau de l'ensemble du processus et on a d'ailleurs pu mettre en évidence des problèmes en matière de communication, des problèmes dus à l'utilisation de différents types d'outils qui s'emboîtaient mal. Et donc cela a permis d'ajouter de la valeur via une meilleure maîtrise du processus comme tel.... cela a permis la création d'outils beaucoup plus spécifiques pour assurer un meilleur pilotage. » (Interlocuteur n°18)

Cette valeur ajoutée est cependant assez controversée. Il faut arriver à faire comprendre au middle management que le rôle des auditeurs est de les aider en améliorant les processus et donc en ajoutant de la valeur aux sociétés. Dans la majorité des cas, comme expliqué précédemment, un équilibre est toujours trouvé grâce aux discussions entre ces deux parties. Cependant, les auditeurs doivent parfois faire appel au soutien du directeur général pour faire exécuter certaines recommandations.

« Donc si on n'a pas le support du middle management, très souvent, on l'a du CEO. Ça ne crée pas vraiment de souci mais ce n'est pas vraiment agréable. Le plus souvent, on essaie d'avoir un dialogue avec eux ! Et dans la plupart des cas, le middle management nous appelle pour nous demander un peu comment mettre la chose en place, ou parfois si c'était possible de le faire autrement, ... donc il y a vraiment un dialogue. Il y a eu une prise de conscience du personnel sur notre valeur ajoutée au sein de la société. » (Interlocuteur n°15)

Toutefois, les auditeurs n°18, 21 et 23 nuancent les propos précédents ; c'est aux auditeurs qu'incombe la tâche de se faire respecter. C'est l'approche et les « softs skills » des auditeurs qui sont primordiaux afin qu'ils soient perçus comme une aide et non pas comme une inspection. En effet, selon eux, c'est à l'auditeur interne de démontrer sa plus-value par une communication constante dans une réelle dynamique pour construire un modèle de qualité au sein de l'organisation. C'est par une maîtrise en continu des processus, l'implication de personnes concernées et une grande facilité d'adaptation de l'auditeur face aux changements, que l'audit apportera réellement de la valeur.

« il ne faut pas percevoir l'audit simplement comme un élément de conformité mais également comme un élément de valeur ajoutée par rapport à l'organisation ... Percevoir l'audit uniquement comme un service qui réalise une photo annuelle où on espère que l'on sera tous bien faits sur la photo pour pouvoir la présenter au bureau du conseil d'administration, c'est une erreur. C'est une grave erreur parce que tôt ou tard, cela dérape parce qu'il n'y a plus cet apport de valeur, il n'y a plus cet apport de qualité. » (Interlocuteur n°18)

Cependant, beaucoup mentionnent une réelle prise de conscience des managers audités sur la valeur ajoutée de l'audit interne. En effet, selon l'interlocuteur n°16, les départements internes n'accordaient pas toute l'importance voulue aux recommandations formulées. Or, depuis cinq à six ans, selon ses propres mots, « c'est presque devenu sacrilège » de ne pas implémenter la recommandation avant la date d'échéance.

Pour terminer, certains auditeurs nous ont fait part de certaines aspirations. Ils souhaiteraient, entre autres, que le comité d'audit leur consacre plus de temps afin de pouvoir aborder certaines problématiques. D'autres aimeraient plus d'effectifs afin d'améliorer l'expertise et minimiser également la rotation du personnel, facteur de perte de temps et de connaissances. C'est un défi au quotidien de pouvoir assurer une bonne vision des processus avec moins de budget, tout en exigeant plus d'expertise et de compétences. En effet, certains sont certifiés CIA, CICA, comme le n°17, 20, 23 ; d'autres agréments de la FSMA, de la BNB, ou d'autres, encore, ont le statut de réviseur d'entreprises comme le n°15. Enfin, les n°18, 21, et 22 ont suivi quelques formations données par l'IIA.

En dehors de ces formations, l'apprentissage sur le terrain est capital. Tous admettent qu'il n'est pas évident d'être à la pointe vu la complexité du métier et que

l'apprentissage sur le terrain et la connaissance du business se révèlent essentiels. Dans le secteur de l'énergie, le responsable d'audit a mis l'accent sur le besoin d'avoir une équipe à la pointe, des experts en IT, en gestion de projets de constructions, en problèmes environnementaux, etc. Quant au n°20, il mentionne un autre challenge, celui de l'évolution et du changement notamment dans la digitalisation et la régulation qui s'accélèrent, affectant et influençant dès lors les processus.

Chapitre 5 : Deuxième niveau d'analyse

Ce deuxième niveau d'analyse consiste en la comparaison des propos et des points de vue des quatre groupes interrogés toujours autour des quatre thématiques qui sont les relations, les travaux, l'importance et la valeur ajoutée. Par cette confrontation des perceptions des différentes parties prenantes, nous nous efforçons donc de nous approcher du « Moment de vérité » de l'audit interne à savoir si cette fonction apporte oui ou non une plus-value à la société et par quel moyen.

Section 1 : Relations

Les témoignages recueillis nous informent que les auditeurs ont, au sein de l'entreprise, des relations totalement différentes selon les divers intervenants. En effet, ces relations sont à la fois formelles avec le comité de direction, vu leurs réunions en présence du comité d'audit ainsi qu'informelles par les multiples entretiens entre le directeur de la fonction d'audit et le directeur général. Par ailleurs, les relations sont strictement formelles avec le comité d'audit, alors qu'elles sont de nature informelle avec les managers audités. Cette différence résulte du fait qu'avec les managers, des discussions ponctuelles et plutôt impromptues s'avèrent nécessaires.

En effet, ce qui prête surtout à discussion, ce sont les nombreux échanges post observations, avant la finalisation du rapport. Les managers audités et les auditeurs sont amenés à trouver un consensus sur l'élaboration des plans d'actions. C'est à cette étape que l'auditeur peut se distinguer, prouver sa qualité ainsi que son ouverture d'esprit.

Les membres du comité de direction pensent de même, et confirment, que lors de leurs rencontres mensuelles, la discussion porte sur l'interprétation et les éléments d'appréciation. Ils se préoccupent, en effet, surtout de la véracité des rapports. De plus, ces derniers ainsi que les managers audités controversent toujours avec les auditeurs quant à la pertinence, la faisabilité et le degré d'importance des recommandations. Celles-ci sont de temps à autre inadéquates, parfois trop générales et mettent l'accent surtout sur les aspects négatifs du département audité. Des auteurs comme Elliot,

Dawson et Edwards (2007), cités dans la littérature, avaient déjà mentionné ces propos. C'est pourquoi les directeurs généraux jugent important qu'il y ait une bonne collaboration entre les auditeurs et les managers et, qu'ensemble, ils s'accordent sur les faits pour ensuite trouver un équilibre entre le contrôle, l'efficacité des processus et le business, et ceci sans compromettre l'indépendance des auditeurs.

En revanche, pour le comité d'audit, la discussion porte davantage sur les risques éventuels et sur les ajouts de missions.

Nous en concluons que les membres du comité de direction ainsi que les managers audités semblent juger l'efficacité et la plus-value de l'audit sur base de l'exactitude des rapports ainsi que des résultats et des recommandations qui en découlent. Les managers audités et les directeurs généraux s'inquiètent du contenu des rapports et des interprétations des faits. Alors que le comité d'audit n'a pas du tout les mêmes préoccupations ; il évalue l'efficacité par les risques examinés par les auditeurs et la pertinence des recommandations établies. Ceci rejoint les conclusions de l'étude de Trotman (2013) sur les différents besoins et attentes des parties prenantes.

De plus, lors de l'analyse des interviews, nous avons pu établir ce que managers et auditeurs attendent les uns des autres. Les dires des managers audités et ceux des auditeurs internes corroborent. Les managers jugent la qualité d'un bon auditeur à sa capacité à écouter, à entendre et à communiquer. Les auditeurs confirment leurs propos ; ils estiment qu'il faut avant tout éviter l'isolement et que la communication est cruciale pour être un bon auditeur. Les managers et les membres du comité de direction confirment ce que les auditeurs internes prétendent quant à leur valeur. Ils constatent effectivement que les auditeurs savent prendre le recul nécessaire et sont ouverts au dialogue afin de trouver un compromis. Plus précisément, ils comprennent la complexité du business et sont capables de mettre en parallèle les exigences de contrôle et les contraintes managériales, tout en restant humbles. Tous les managers audités et membres du comité de direction, à l'exception d'un seul, soulignent en effet la souplesse dont les auditeurs font preuve dans la rédaction de leurs rapports grâce au dialogue et à leurs qualités.

Nous pouvons donc en déduire qu'une collaboration fructueuse et des échanges transparents en toute confiance sont une condition d'efficacité afin que l'auditeur soit perçu positivement, que les rapports soient pertinents et que les managers se sentent

impliqués. Tout dépend donc des qualités de l'auditeur ; c'est à lui de démontrer la plus-value qu'il apporte et de convaincre quant à la valeur ajoutée. Roussy (2015) avait déjà mis l'accent sur l'importance d'une bonne entente avec les managers audités. Cohen et Sayag (2010) avaient, quant à eux, souligné l'importance d'une bonne interaction entre les auditeurs et les membres de l'organisation.

En ce qui concerne la position de l'auditeur entre le comité de direction et le comité d'audit, alors que ces deux comités n'ont pas les mêmes préoccupations, ils parviennent à aligner leurs attentes, évitant toute situation conflictuelle dans le chef des auditeurs. Certains auditeurs et directeurs généraux témoignent du décalage dont le comité d'audit fait parfois preuve sur le business, conduisant ainsi à des propositions peu pragmatiques. Néanmoins, les réunions entre les membres du comité d'audit, le directeur général et le directeur du département d'audit leur permettent de trouver un consensus sur l'appétit au risque, que ce soit lors de l'ajout de missions ou lors de l'établissement du plan. Nous constatons en outre une nette différence entre le secteur bancaire et celui de l'industrie. Le consensus est en effet plus vite atteint dans le secteur bancaire alors que, dans l'industrie, le comité d'audit doit davantage argumenter et convaincre de la nécessité de missions de contrôle supplémentaires.

Lors de ces réunions, toutes les parties prenantes abordent l'état d'avancement des missions, des recommandations et des délais, et établissent un compte-rendu quant aux risques pris. Les membres du comité d'audit s'assurent également que les auditeurs disposent de tous les moyens nécessaires pour assurer le contrôle. Ce comité permet d'assurer l'indépendance dont l'auditeur a besoin pour travailler avec toute l'efficacité requise. Ceci est illustré par le témoignage d'un auditeur qui nous a expliqué que, depuis la suppression du comité d'audit, son indépendance est remise en question. Il ne peut rapporter actuellement qu'à son directeur général.

D'ailleurs, les deux membres du comité d'audit interviewés s'entretiennent annuellement avec l'auditeur en toute intimité afin de discuter de son indépendance. Des interactions informelles viennent donc compléter les réunions formelles.

En résumé, ceci reflète toute la problématique quant au positionnement adéquat de l'audit au sein des organisations. Il s'avère que répondre aux attentes des différentes parties prenantes ne réduit en aucun cas la rigueur du travail des auditeurs et ne crée

aucune ambiguïté quant à leurs missions ou à leur indépendance. Cela contredit plutôt les constats de Mat Zain et Subramaniam (2007) qui avaient souligné la vulnérabilité de l'auditeur face à des attentes conflictuelles entre les membres du comité de direction et les membres du comité d'audit, menaçant dès lors son indépendance et son objectivité ; dans notre étude, il semblerait que ce genre de conflit n'entre pas en ligne de compte. Quant à l'accès du directeur du département d'audit au comité d'audit, cela tend à rendre la fonction plus fiable. Les rapports sont donc établis sans tenir compte d'une quelconque pression du top management. Nous comprenons dès lors que l'existence du comité d'audit est primordiale afin d'avoir la certitude d'une évaluation indépendante du contrôle interne. Cette dernière constatation rejoint les propos d'autres auteurs comme ceux de Baudet, Colmant, Lenz, Sarens, D'Silva, etc. démontrant la nécessité des relations entre le comité d'audit et l'auditeur interne ; la présence du comité d'audit renforce la position de la fonction ainsi que son efficacité, comme le prétendaient également Goodwin et Yeo (2001).

Section 2 : Travaux

Toutes les parties prenantes font une distinction nette entre le rôle d'assurance et le rôle de conseil. Le premier est indispensable et fait partie intégrante de l'activité principale de l'auditeur mais le rôle de conseil, de support donne une plus-value à cette fonction pour beaucoup d'entre eux.

Les managers audités et les membres du comité de direction demandent souvent avis aux auditeurs lors de la conception d'un nouveau processus. Ils se sentent rassurés quant à l'efficacité et à l'amélioration des procédures de par les techniques, les spécificités et l'ouverture d'esprit dont font preuve les auditeurs. Il est plus sensé de demander conseil aux auditeurs, avant l'implémentation des processus, au lieu de les mettre en place et de devoir les modifier par le contrôle de l'audit à posteriori, obligeant dès lors le personnel à changer ses habitudes. Ceci est conforté par l'avis de certains directeurs interrogés qui estiment que seul le rôle de conseil ajoute de la valeur à la société. Il faut que l'auditeur juge de la pertinence et de l'efficacité des processus, conseille et accompagne les managers, une fois les dysfonctionnements repérés. Ils ne

doivent pas s'arrêter à la constatation des faits mais créer une vraie dynamique positive pour faire évoluer les procédures.

Bien que cela dépasse la fonction propre de l'auditeur, tous sont unanimes pour reconnaître la nécessité de ce rôle de conseil.

Toutefois, alors que tous les managers ainsi que la plupart des directeurs semblent privilégier celui-ci, quelques directeurs ont un avis plus mitigé ; ils attribuent encore la priorité au rôle d'assurance. Ils se sentent rassurés par une analyse systématique de contrôle et perçoivent la plus-value derrière cette fonction d'assurance, tout en étant conscients de l'importance du rôle de conseil.

Quant aux membres du comité d'audit, ils accordent autant d'importance au rôle d'assurance qu'au rôle de conseil. Les auditeurs doivent, en effet, contrôler, aider et conseiller les opérationnels, en gardant toutefois leur juste place.

Toutes ces constatations nous amènent à déduire que le rôle attribué aux auditeurs est un facteur déterminant quant à la perception de la plus-value de l'audit. Le rôle de conseil est primordial et indispensable pour beaucoup d'interviewés. Cependant, nous ne pouvons tirer de conclusion sur un quelconque rôle prépondérant étant donné la disparité des résultats ; le rôle d'assurance et le rôle de conseil sont, si on peut dire, complémentaires. Néanmoins, nous remarquons que ce facteur installe une sorte de « tension » entre deux groupes qui sont les managers audités et les membres du comité de direction. En effet, alors que tous les managers audités perçoivent la plus-value de l'audit par le rôle de conseil, certains membres du comité de direction, sans négliger celui-ci, donnent encore la préférence au rôle d'assurance.

Toutes les parties prenantes ont cependant débattu du statut indépendant des auditeurs, lequel est difficile à définir et est sujet à controverse. La majorité des parties prenantes reconnaissent que les auditeurs restent impartiaux tant qu'ils ne prennent pas part au niveau opérationnel. Ils donnent des conseils mais ne s'impliquent pas dans la mise en place des processus, préservant ainsi leur indépendance. Dans la littérature, cette notion d'indépendance a maintes fois été abordée par Mutchler, Chang et Prawitt (2001), notamment en raison des diverses menaces qui la concernent. Néanmoins, il est ressorti de ces entretiens que cette menace n'en est pas une. En effet, il faut passer par ces activités de conseil pour que les managers perçoivent la valeur des auditeurs, peu importe le degré d'impartialité qu'on peut leur attribuer.

Nous pouvons en conclure que les auditeurs sont face à une certaine dualité quant à leurs rôles ; celui de l'assurance et celui de conseil. Ceux-ci sont tous deux importants et il est clair que ces missions de conseil ne peuvent en aucun cas leur être enlevées. Cette dualité n'engendre aucune ambiguïté, ni de remise en question concernant l'indépendance des auditeurs. Le dilemme entre le maintien de son indépendance au détriment de son rôle de conseil n'est pas du tout à l'ordre du jour. Cette conclusion entre donc en opposition avec l'étude de Coetzee et Lubbe (2014) ainsi que celle de Bou-Raad (2000) et celle de Hoos et al. (2015) qui valorisaient uniquement le rôle d'assurance au détriment de celui de conseil, réduisant ce dernier à un facteur perturbateur. Il ressort de notre analyse que l'auditeur doit avant tout s'impliquer dans l'amélioration et l'augmentation de la qualité des processus par ses contrôles et ses conseils, tout en gardant son statut d'indépendant.

Section 3 : Importance

L'intérêt de la fonction d'audit n'a jamais été contesté par les différentes parties prenantes. Les missions d'audit sont, selon elles, très utiles et leur donnent une vision autre des processus. En effet, les managers audités, étant constamment plongés dans leur métier, sont heureux d'avoir un regard externe sur leurs processus. Celui-ci est assuré par les auditeurs qui permettent d'améliorer les processus et d'en augmenter l'efficacité. De plus, l'audit donne aux directeurs généraux la possibilité de garder un œil sur le travail effectué par les managers ainsi que sur leur efficacité. Les membres du comité d'audit ajoutent que, par leur indépendance, les auditeurs fournissent une vision objective des risques et de la qualité des contrôles internes. L'audit fait donc réellement partie intégrante de la gouvernance, comme le disaient Cohen et Krishnamoorthy ou encore Gramling. Néanmoins, certains managers trouvent que les contrôles sont parfois trop nombreux et que cela peut rapidement affecter le business et la rentabilité. Un juste milieu doit donc être trouvé.

Toutes les parties prenantes prennent très au sérieux l'ensemble des recommandations et des plans d'actions que les managers ont élaborés avec les auditeurs. Toutefois, il existe une nette différence quant à la manière d'effectuer le suivi, entre ces différentes

parties prenantes. En effet, c'est avant tout aux managers audités d'intégrer, dans leurs objectifs, le suivi des recommandations. Ils doivent s'assurer que les délais soient respectés et que leur équipe suive le plan d'actions. Ensuite, c'est aux auditeurs, par des outils et leur mission de suivi, de veiller à ce que les managers s'alignent sur les constats. Par la suite, comme a témoigné la majorité des membres du comité de direction, ils peuvent, grâce à des tableaux récapitulatifs et des réunions avec l'auditeur, se tenir, eux aussi, au courant du suivi. Cependant, quelques-uns ne s'assurent pas toujours que le suivi est fait de manière adéquate, vu l'énergie et le temps que cela nécessite. C'est pourquoi il est fondamental d'avoir un outil performant pour gagner en temps et en efficacité.

De plus, les directeurs généraux estiment qu'ils doivent donner le ton, en défendant l'image des auditeurs auprès du personnel. Il faut, en effet, que la culture d'entreprise soit propice au contrôle afin que tous les niveaux de gouvernance s'investissent dans le suivi.

Certains auditeurs soulignent, eux aussi, que c'est par le soutien inconditionnel de la part du directeur général qu'une pression est exercée sur les responsables de chaque département afin que les plans d'actions soient réalisés.

D'autres auditeurs ont le sentiment que c'est plutôt grâce à l'appui du comité d'audit qu'ils reçoivent toute l'attention nécessaire ; le directeur général et les managers suivent plus rigoureusement les délais. En effet, lors des réunions, les membres du comité d'audit vérifient que le directeur général prend toutes les mesures nécessaires pour fournir le suivi.

Cependant, il est à signaler que deux auditeurs estiment que leurs recommandations ne sont pas assez prises en considération. Selon eux, n'étant pas dans le secteur bancaire, leur fonction d'audit n'est pas stratégique et pas suffisamment mise en avant. Ils se sentent utiles et importants mais leurs recommandations n'ont pas le poids qu'ils souhaiteraient. C'est la raison pour laquelle ils nous ont indiqué qu'un auditeur doit avant tout garder sa place et rester humble. En d'autres mots, ils établissent des rapports et émettent des recommandations mais ne doivent pas se sentir frustrés si celles-ci n'aboutissent pas.

Dans cette optique, la culture d'entreprise semble régir et conditionner les rapports relationnels et communicationnels entre les différents acteurs de l'entreprise. Cette dernière doit idéalement être propice au contrôle afin que toute l'organisation interne

se sente impliquée. Les auditeurs essaient d'ailleurs, de leur côté, de faciliter les choses ; selon eux et selon les managers, les plans d'actions sont toujours élaborés en fonction de la complexité du business et les recommandations sont toujours classées et priorisées. De plus, les managers sont avertis suffisamment tôt pour prendre leurs dispositions.

Nous pouvons donc affirmer deux choses. Premièrement, le suivi consciencieux, décrit ci-dessus, est un gage de l'utilité et du rôle essentiel que l'audit possède actuellement au sein des organisations ; ce qui avait été démontré dans l'étude de Lenz, Sarens et D'Silva (2014) ainsi que celle de Sarens et De Beelde (2006a). Deuxièmement, la culture d'entreprise, le support et le soutien du comité de direction et du comité d'audit sont des facteurs prépondérants quant à l'efficacité de l'audit. Les études de Cohen et Sayag (2010) et de Leung, Cooper et Robertson (2004) l'avaient d'ailleurs également démontré. Enfin, ces deux constatations vont de pair car ce suivi ne peut se faire sans une culture d'entreprise qui soutient le contrôle.

Section 4 : Valeur ajoutée

Managers audités, directeurs généraux et membres du comité d'audit, tous ont illustré la valeur ajoutée de l'audit par des exemples différents et contextuels, livrés dans le premier niveau d'analyse. Les auditeurs s'acquittent d'une grande diversité de missions afin de satisfaire toutes ces parties prenantes.

Les managers audités nous ont fait part de cas où l'auditeur, à travers l'analyse de procédures existantes ou nouvelles, a suscité des idées sur la sécurité des processus et leur efficacité en décortiquant ceux-ci et en réinterrogeant l'ensemble des équipes. Leurs connaissances parfaites des risques permettent, en effet, d'identifier les maillons faibles par leur fonction de contrôle mais donnent surtout des avis et des conseils sur de nouveaux processus, sur des alternatives ou sur des projets ; les résultats en sont beaucoup plus pertinents.

Quant aux situations relatées par les membres du comité de direction, celles-ci passent du simple contrôle de dysfonctionnement des processus, donnant une certaine assurance quant à leur efficacité, à des exemples plus enrichissants éclairant les directeurs généraux de part les conseils des auditeurs. Certains intervenants soulignent

notamment que les auditeurs anticipent dans leurs analyses les évolutions et les changements du monde économique. Depuis la digitalisation et le développement rapide de la technologie, le niveau de risque a fortement grimpé au sein des processus. C'est à ce niveau que les auditeurs ont un rôle à jouer. En effet, par leur objectivité, ils donnent un autre aperçu au management en décortiquant ces processus sous différents angles. Cependant, d'autres membres du comité de direction ainsi que les deux membres du comité d'audit interrogés, axent encore leurs exemples autour du simple contrôle.

Nous pouvons en déduire que les moments de vérité les plus « poignants » résident dans le rôle de conseil des auditeurs. Contrairement à ce que disaient Coetzee et Lubbe (2014), ce rôle perturbateur est pour les managers audités d'une grande aide. C'est par ce rôle que l'audit apporte une plus-value à l'organisation. Il serait donc judicieux de mieux le valoriser et ne pas craindre que les auditeurs deviennent pour autant juge et partie. De cette manière, les auditeurs seront perçus comme de véritables partenaires.

Par ailleurs, la perception des parties prenantes quant à la plus-value de l'audit dépend des qualités de l'auditeur. Celui-ci doit être perçu comme un véritable partenaire au sein de la société, capable de s'ouvrir au dialogue afin d'exercer sa profession sans arrogance. De plus, il est indispensable que les auditeurs aient une bonne connaissance des risques mais surtout du business et des processus qu'ils auditent. Sarens et Abdolmohammadi (2011) définissent les atouts d'un auditeur par sa compréhension de la culture et du business de l'organisation. Encore beaucoup d'auditeurs ne comprennent pas totalement le métier et les processus, ce qui conduit à des recommandations peu pertinentes. Tous ont d'ailleurs suivi des formations assez diverses, conséquentes pour certains et moins pour d'autres. Celles-ci donnent une certaine crédibilité et permettent aux auditeurs de se tenir à la pointe des nouveautés, ce qui avait été ultérieurement recommandé, dans la littérature, par l'IIA. Cependant, être certifié CIA n'ajoute pas une plus-value à la fonction d'audit ; seuls quelques auditeurs interrogés sont certifiés mais ne sont pas pour autant plus compétents que d'autres non certifiés et ayant suivi des formations différentes. C'est plutôt la combinaison de l'apprentissage sur le terrain, de la compréhension du business et de quelques formations qui se révèle primordiale. Le métier d'auditeur n'est donc pas évident et il est clair que l'évolution rapide du monde des entreprises ajoute une difficulté supplémentaire à laquelle les auditeurs doivent faire face, comme le disait Arena et Sarens (2015) ainsi que Nuijten et al. (2015).

Si le monde de l'audit connaît une profonde évolution depuis plusieurs années, l'audit reste, de temps à autre, encore perçu comme une inspection. Même si l'ensemble des intervenants ont témoigné de la considération qu'ils ont pour cette fonction, ils ont précisé que ce n'est pas le cas de tous les membres de l'organisation. C'est pourquoi un travail doit être réalisé au niveau de l'image de l'auditeur ; celle-ci doit être revalorisée afin de percevoir l'auditeur comme un accompagnateur et la fonction d'audit comme un outil d'amélioration ; le contrôle vient compléter l'opérationnel.

Nous en déduisons que ce métier n'est pas à la portée de tout le monde car il présente beaucoup de challenges tant au niveau interne qu'externe à l'entreprise. L'auditeur lui-même doit démontrer sa valeur ajoutée en expliquant par le dialogue, pourquoi il est indispensable mais aussi en la prouvant par des rapports pertinents et irréfutables. Mais la culture d'entreprise doit encore être propice au contrôle et le directeur général doit apporter son soutien. Soulignons toutefois un facteur distinctif : celui du secteur. En effet, dans le secteur bancaire, étant donné le nombre imposant de contrôles déjà requis, l'audit ne doit pas démontrer sa plus-value, il n'en va pas de même dans le secteur industriel. Dans ce dernier, l'audit, par la structure de contrôle qu'il apporte, permet à la société de générer des profits plus importants et de garantir une sécurité supplémentaire aux actionnaires.

Avoir des auditeurs compétents possédant de multiples connaissances dans divers domaines nécessite plus de personnel avec des formations supplémentaires, qui ont un coût. Les auditeurs se heurtent souvent à un manque d'effectif et à un budget insuffisant attribué à leur fonction. Or, comme le disaient Sarens et De Beelde (2006a), au plus la fonction d'audit est armée de personnes qualifiées avec des compétences variées, demandant dès lors un budget plus conséquent, au plus celle-ci sera efficace.

Conclusion et Discussion

Au terme de son étude, Lenz (2013) s'interrogeait quant à la façon dont l'audit interne pouvait améliorer la valeur apportée à ses principales parties prenantes. Nous nous sommes appropriés ce questionnement et avons tenté d'y répondre. A cette fin, nous avons tout d'abord examiné ce concept de plus-value de l'audit au travers d'une revue de la littérature en abordant l'efficacité de l'audit autour de quatre dimensions qui sont les facteurs organisationnels, les ressources, les procédures et les facteurs relationnels. Sur base de ces connaissances, nous avons réalisé vingt-trois entretiens de membres du comité de direction, membres du comité d'audit, managers audités ainsi que des auditeurs internes afin de déterminer comment tous ces répondants jugent la valeur apportée par cette fonction. Avoir l'avis de ces différentes parties prenantes est important étant donné que l'audit fait partie intégrante du système de gouvernance de l'entreprise (Cohen et al., 2004).

Nous avons procédé à une analyse empirique en deux temps afin d'avoir une certaine rigueur quant à l'analyse et à l'interprétation de ces entretiens.

Le premier niveau nous a permis d'appréhender les relations entre auditeurs et parties prenantes ainsi que les missions accordées aux auditeurs. Il s'agissait également de percevoir l'importance et les attentes des parties prenantes face à l'audit. Par ce premier niveau, nous avons traité et présenté les données brutes des entretiens en nous attardant sur les quatre thématiques suivantes: les relations, les travaux, l'importance et la valeur ajoutée illustrée par des mises en situation. Nous avons donc pu constater qu'au sein de chaque groupe, ces parties prenantes accordent un grand intérêt à l'audit et ont de grandes attentes par rapport à ce service. Certes les besoins sont quelque peu différents en fonction de la partie prenante, mais, en nous basant sur les témoignages recueillis, nous avons pu remarquer que l'audit n'était pas qu'une fonction dissociée de l'organisation mais bien un service rendu à tous les départements internes.

Suite à cette première étape, nous avons pu approfondir l'analyse des données à travers le deuxième niveau ; ce dernier avait pour objectif de répondre à notre question de recherche à savoir dans quelle mesure l'audit interne apporte une plus-value et ce en comparant les points de vue de ces différentes parties prenantes. Nous sommes arrivés à

la conclusion que l'audit interne apporte effectivement une plus-value aux entreprises puisqu'elles bénéficient non seulement d'une analyse critique complète et détaillée mais également d'un regard externe et objectif de la part des auditeurs internes. Ces derniers répondent aux différentes attentes des parties prenantes en fonction des besoins et de l'évolution rapide de l'environnement. Cependant, la perception de la plus-value par ces parties prenantes diffère en fonction de divers paramètres. En effet, nous avons pu dégager **quatre facteurs** (voir figure 4) qui se révèlent essentiels afin que l'auditeur soit perçu comme un partenaire indispensable au sein de la gouvernance et que l'existence de sa fonction ne soit plus remise en question.

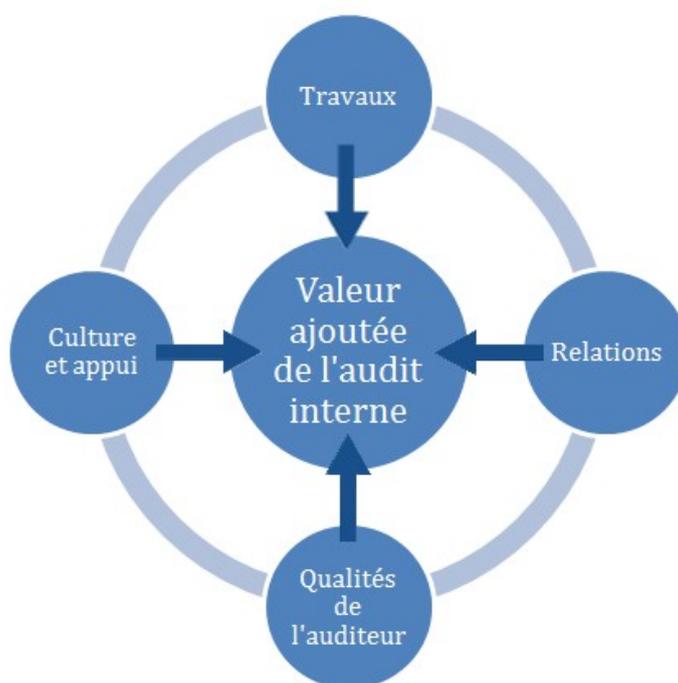


Figure 4 : les quatre facteurs interdépendants agissant sur la valeur ajoutée de l'audit

Ces quatre facteurs sont premièrement, **les travaux**, par la distinction des deux rôles (conseil et assurance) attribués aux auditeurs ; deuxièmement, **les relations** entre les auditeurs et les parties prenantes ; troisièmement, **les qualités de l'auditeur**, de par sa capacité à communiquer ainsi que ses connaissances diverses dans le domaine du risque et celui du business de l'entreprise ; et quatrièmement, **la culture d'entreprise et le ton** donné par le directeur général et le comité d'audit.

L'essentiel de notre étude démontre que ces quatre facteurs sont intimement interconnectés et interdépendants. C'est par la combinaison de ceux-ci que l'audit sera perçu à sa juste valeur. En effet, les relations entre les auditeurs et les parties prenantes ne peuvent être enrichissantes que si, d'une part, l'auditeur possède une bonne capacité à communiquer et d'autre part, que la culture d'entreprise soit propice au contrôle. Les managers audités ne se sentiront impliqués dans le processus d'amélioration que si l'auditeur arrive à prouver son potentiel ; tout l'art est de mettre en parallèle les exigences de contrôle et la réalité du terrain. De ce fait, les managers pourront, eux aussi, être ouverts au dialogue et entamer alors une discussion bénéfique. En contrepartie, le directeur général et les membres du comité d'audit doivent donner le ton afin d'appuyer les recommandations et le suivi des plans d'actions élaborés par les auditeurs ; le but est d'encourager et de souligner toute l'importance de ce service d'audit. Enfin, il est indispensable que les auditeurs aient le champ libre dans ce rôle de conseil afin de pouvoir accompagner et donner des avis pertinents aux managers audités ainsi qu'aux directeurs généraux. De la sorte, les rapports et les constats s'en trouveront plus pertinents en trouvant le juste équilibre entre contrôle, efficacité et complexité du business.

Nous retrouvons, au sein de notre analyse, les thèmes abordés par Lenz, Sarens et D'Silva (2014) qui avaient étayé l'efficacité de l'audit interne autour de quatre dimensions qui sont les facteurs organisationnels, les procédures, les ressources et les facteurs relationnels. Néanmoins, notre étude offre un regard nouveau, plus positif sur cette problématique en mettant en évidence les propos des managers audités, jusqu'ici sous-exploités dans la littérature. Ainsi, notre recherche amène une nouvelle approche, dans laquelle une « tension » inattendue a été étudiée. En effet, il semblerait que les managers audités et les membres du comité de direction ne s'accordent pas tous sur la priorité du rôle, celui de conseil, à attribuer aux auditeurs ; à contrario du discours habituel mentionné dans la littérature où la tension se situe plutôt entre les membres du comité de direction et les membres du comité d'audit.

Au vu de cette découverte, notre étude suggère donc qu'il serait judicieux de mieux valoriser ce rôle de conseil au lieu de le placer en second rôle, comme préconisé dans la littérature. L'intérêt et l'importance de ce rôle aux yeux des managers audités interrogés ont été révélateurs. Pour répondre à ces attentes, l'audit doit aller au-delà du simple contrôle, et l'auditeur doit accompagner et s'impliquer dans l'amélioration des processus, sans pour autant participer à l'opérationnel. Grâce à la réunion de ces quatre facteurs, cette fonction d'audit interne pourrait être perçue à sa juste valeur. L'auditeur devrait de ce fait trouver le juste équilibre entre le contrôle et le business. Toutefois, c'est un challenge qui doit être relevé par, d'une part, les parties prenantes et, d'autre part, par l'auditeur. En effet, ce dernier doit faire preuve d'un esprit vif, compréhensif et ouvert afin de comprendre la complexité des différentes activités internes. En contrepartie, il est du devoir, d'une part, des membres du comité de direction, de faire régner un environnement propice au contrôle et, d'autre part, des managers audités de voir la fonction d'audit avec un œil nouveau.

Les résultats de notre étude doivent être considérés à la lumière de certaines limites. Premièrement, concernant l'échantillon, nous aurions souhaité interroger le même nombre d'intervenants dans chacun des groupes. Or, vu la disponibilité de ces personnes, nous n'avons pas pu rencontrer autant de membres de comité d'audit, que de membres du comité de direction ou managers audités. Deuxièmement, il faut souligner que notre échantillon est en partie biaisé. Les managers audités interrogés, ayant été désignés par les auditeurs internes, sont peu enclins à dresser une critique objective de l'audit. Pour terminer, il nous semble important de noter le caractère subjectif inhérent aux données ainsi qu'à l'interprétation élaborée.

De futures études sont nécessaires afin de valider les résultats de notre recherche, d'en approfondir les constats et d'en dégager de nouvelles pistes en se basant sur des méthodes de recherches alternatives. Il conviendrait de disposer par exemple d'un échantillon plus imposant et d'ajouter le critère organisationnel, notamment en tenant compte de la taille et du secteur. En outre, cette étude permet d'ouvrir la voie à de nouvelles investigations qui s'articuleraient essentiellement autour des managers audités.

Bibliographie

- Abbott, L. J., Parker, S., & Peters, G. F. (2010). Serving two masters: The association between audit committee internal audit oversight and internal audit activities. *Accounting Horizons*, 24(1), 1–24. doi : 10.2308/acch.2010.24.1.1
- Adams, J., Khan, H. T., Raeside, R., & White, D. I. (2007). *Research Methods for Graduate Business and Social Science Students*. India: SAGE Publications. doi : 10.4135/9788132108498.n10
- Allegrini, M., D'Onza, G., Melville, R., Sarens, G., & Selim G. (2011). *What's Next for Internal Auditing? A Component of the CBOK Study*. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation. En ligne <https://na.theiia.org/iia/PDF/Public%20Documents/2010-CBOK-Whats-Next-for-IA.pdf>
- Anderson, U. (2003). *Assurance and Consulting Services*. Altamonte Springs, FL. : IIA Research Foundation. En ligne <https://global.theiia.org/iia/PDF/Public%20Documents/Chapter%204%20Assurance%20and%20Consulting%20Services.pdf>
- 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
- Arena, M., & Sarens, G. (2015). Editorial: Internal Auditing: Creating Stepping Stones for the Future. *International Journal of Auditing*, 19(3), 131–133. doi: 10.1111/ijau.12053
- Audit & Risk. (2015). *Adapt or disappear: internal audit must lead the way to navigate disruption*. En ligne sur le site web the Audit & Risk, Chartered Institute of Internal Auditors <http://auditandrisk.org.uk/features/adapt-or-disappear-internal-audit-must-lead-the-way-to-navigate-disruption>
- Barbier, E., Vaurs, L., & de Lacharrière, M. L. (1991). *L'audit interne : pourquoi ? comment ?*. Paris : Les Editions d'Organisation.
- Baudet, J., & Colmant, B. (2007). *L'audit interne à la croisée des chemins*. En ligne sur le site web de l'institut des Experts comptables et des Conseils fiscaux, Accountancy & Tax <https://www.iec-iab.be/fr/membres/publication/accountancy-tax/Pages/2016.aspx>
- Beasley, M. S., Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Neal, T.L. (2009). The audit committee oversight process. *Contemporary Accounting Research*, 26(1), 65-122. doi: 10.1506/car.26.1.3
- Belgian Corporate Governance Committee. (2004). *Belgian Code on Corporate Governance*. En ligne <http://www.commissiecorporategovernance.be>

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/files/23/140331.pdf>

Bou-Raad, G. (2000). Internal auditors and a value-added approach: the new business Regime. *Managerial Auditing Journal*, 15(4), 182-186. doi : 10.1108/02686900010322461

Burnaby, P., Abdolmohammadi, M. J., Haas, S., Melville, R., Allegrini, M., Paape, L., Sarens, G., D'Onza, G., Marais M., Sadler, E., Fourie, H., Cooper, B. J., & Leung, P. (2007). *A Global Summary of the CBOK 2006*. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

Chambers, A. (1992). *Effective Internal Audits, How to Plan and Implement*. Boston, MA : Pitman.

Chambers, A. (2008). The board's black hole – filling their assurance vacuum: can internal audit rise to the challenge?. *Measuring Business Excellence*, 12(1), 47 – 63.

Chambers, A. (2014). New guidance on internal audit – an analysis and appraisal of recent developments. *Managerial Auditing Journal*, 29(2), 196 – 218. doi: 10.1108/MAJ-08-2013-0925

Chambers, R. F., Eldridge, C. B., & Park, P. (2010). *Une âme de leader, les sept qualités personnelles qui maximisent l'impact des directeurs de l'audit interne les plus performants*. En ligne https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/pact_of_partnership_coop_UAE_French.pdf

Chambers, A. D., Selim, G. M., & Vinten, G. (1987). *Internal Auditing* (2è éd.). Edn, London: Pitman Publishing.

Christopher, J., Sarens, G., & Leung, P. (2009). A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), 200 – 220. doi : 10.1108/09513570910933942

CIIA. (2012). *Code of Professional Conduct*. En ligne sur le site web de Chartered Institute of Internal Auditors <http://www.iaa.org.uk/members/member-benefits/code-of-professional-conduct>

Coetzee, P., & Lubbe, D. (2014). Improving the Efficiency and Effectiveness of Risk-Based Internal Audit Engagements. *International Journal of Auditing*, 18(2), 115–125. doi: 10.1111/ijau.12016

Cohen, J. R., Krishnamoorthy, G., & Wright, A. (2004). The Corporate Governance Mosaic and Financial Reporting Quality. *Journal of Accounting Literature*, 23, 87-152.

Cohen, A., & Sayag, G. (2010). The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organizations. *Australian Accounting Review*, 20(3), 296-307.

DeZoort, F. T., Houston, R. W., & Peters, M. F. (2001). The impact of internal auditor compensation and role on external auditors' planning judgments and decisions. *Contemporary Accounting Research*, 18(2), 257–281.

Dittenhofer, M. (2001). Internal auditing effectiveness: An expansion of present methods. *Managerial Auditing Journal*, 16(8), 443–450. doi: 10.1108/EUM0000000006064

D'Onza, G., Selim, G. M., Melville, R., & Allegrini, M. (2015). A Study on Internal Auditor Perceptions of the Function Ability to Add Value. *International Journal of Auditing*, 19(3), 182–194. doi: 10.1111/ijau.12048

Drogalas, G., Pantelidis, P., Vouroutzidou, R., & Kesisi, E. (2011). *Assessment of corporate governance via internal audit*. Greece: Technological Educational Institute of Serres Serres. En ligne <http://apothesis.teicm.gr/xmlui/handle/123456789/1598>

Elliott, M., Dawson, R., & Edwards, J. (2007). An improved process model for internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 22(6), 552–565. doi: 10.1108/02686900710759370

El-Sayed Ebaid, I. (2011). Corporate governance practices and auditor's client acceptance decision: empirical evidence from Egypt. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, 11(2), 171–183. doi: 10.1108/14720701111121047

Fadzil, F., Haran, H., & Jantan, M. (2005). Internal audit practices and internal control systems. *Managerial Auditing Journal*, 20(8), 844–866. doi: 10.1108/02686900510619683

Fazli Aghghaleh, S., Muhammaddun Mohamed, Z., & Ahmad, A. (2014). The Effects of Personal and Organizational Factors on Role Ambiguity amongst Internal Auditors. *International Journal of Auditing*, 18(2), 105–114. doi: 10.1111/ijau.12015

Flesher, D. L., & Zanzig, J. S. (2000). Management accountants express a desire for change in the functioning of internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 15(7), 331–337. doi: 10.1108/02686900010344601

Gavard-Perret, M., Gotteland, D., Haon, C., & Jolibert, A. (2012). *Méthodologie de la Recherche - Réussir son mémoire ou sa thèse en sciences gestion* (2è éd.). France: Pearson.

Gibbins, M., & Qu., S. Q. (2005). Eliciting Experts' Context Knowledge with Theory-Based Experiential Questionnaires. *Behavioral Research in Accounting*, 17(1), 71–88.

Goodwin, J. (2003). The relationship between the audit committee and the internal audit function: Evidence from Australia and New Zealand. *International Journal of Auditing*, 7(3), 263–278. doi: 10.1046/j.1099-1123.2003.00074.x

Goodwin, J., & Yeo, T. Y. (2001). Two Factors Affecting Internal Audit Independence and Objectivity: Evidence from Singapore. *International Journal of Auditing*, 5, 107–125. doi: 10.1111/j.1099-1123.2001.00329.x

- Gramling, A. A. (2004). Role of the internal audit function in corporate governance: a synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting Literature*, 23, 194-244.
- Halbouni, S. S. (2015). The Role of Auditors in Preventing, Detecting, and Reporting Fraud: The Case of the United Arab Emirates (UAE). *International Journal of Auditing*, 19, 117-130. doi: 10.1111/ijau.12040
- Hirst, D. E., & Koonce, L. (1996). Audit Analytical Procedures: A Field Investigation. *Contemporary Accounting Research*, 13(2), 457-486. doi: 10.1111/j.1911-3846.1996.tb00511.x
- Holt, T. P., & DeZoort, T. (2006). *The effects of internal audit report disclosure on perceived financial reporting reliability*. Tuscaloosa, AL: University of Alabama.
- Holt, T. P., & DeZoort, T. (2009). The effects of internal audit report disclosure on investor confidence and investment decisions. *International Journal of Auditing*, 13(1), 61-77. doi : 10.1111/j.1099-1123.2008.00391.x
- Hoos, F., Kochetova-Kozloski, N., & d'Arcy, A. C. (2015). The Importance of the Chief Audit Executive's Councination: Experimental Evidence on Internal Auditors' Judgments in a 'Two Masters Setting'. *International Journal of Auditing*, 19(3), 166-181. doi : 10.1111/ijau.12046
- IAASB. (2013). *Norme ISA 610 (révisée en 2013), Utilisation des travaux des auditeurs internes*. En ligne <http://www.nifccanada.ca/key-terms-french-only/item21211.pdf>
- IIA. (2012). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)*. En ligne sur le site web The Institute of Internal Auditors Inc. <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Standards.aspx>
- IIA Professional Guidance. (2002). Recommendation for improving corporate governance. *Internal Auditor*, 59(3), 68.
- Institute of Internal Auditors. (2013). *International Professional Practices Framework (IPPF) 2013 Edition*. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- IIA. (2015). *Normes Internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne (les normes)*. En ligne <http://www.ifaci.com/ifaci/connaitre-l-audit-et-le-controle-interne/l-audit-interne-une-profession-normee-79.html>
- Karagiorgos, T., Drogalas, G., & Giovanis, N. (2011). Evaluation of the effectiveness of Internal Audit in Greek Hotel Business. *International Journal of Economic Sciences and Applied Research*, 4(1), 19-34.
- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. (2013). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 32, Supplement, 385-421.

- Lenz, R. (2013). *Insights into the effectiveness of internal audit* (Thèse de doctorat). Université Catholique de Louvain, Louvain-la-Neuve. En ligne <http://hdl.handle.net/2078.1/124464>
- Lenz, R., & Hahn, U. (2015). A synthesis of the empirical internal audit effectiveness literature and new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 5–33. doi : 10.1108/MAJ-08-2014-1072
- Lenz, R., & Sarens, G. (2012). Reflections on the internal auditing profession: what might have gone wrong?. *Managerial Auditing Journal*, 27(6), 532 – 549. doi : 10.1108/02686901211236382
- 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
- Leung, P., Cooper, B. J., & Robertson, P. (2004). *The Role of Internal Audit in Corporate Governance and Management*. Melbourne : RMIT Publishing.
- Lillis, A. (1999). A Framework for the Analysis of Interview Data from Multiple Field Research Sites. *Accounting & Finance*, 39(1), 79-105. doi: 10.1111/1467-629X.00018
- Lin, S., Pizzini, M., Vargus, M., & Bardhan, I. R. (2011). The Role of the Internal Audit Function in the Disclosure of Material Weaknesses. *The Accounting Review*, 86(1), 287-323. doi : 10.2308/accr.00000016
- Mat Zain, M., & Subramaniam, N. (2007). Internal auditor perceptions on audit committee interactions: A qualitative study in Malaysian public corporations. *Corporate Governance: An International Review*, 15(5), 894–908. doi: 10.1111/j.1467-8683.2007.00620.x
- Mazza, T., & Azzali, S. (2015). Effects of Internal Audit Quality on the Severity and Persistence of Controls Deficiencies. *International Journal of Auditing*, 19(3), 148-165. doi :10.1111/ijau.12044
- Mihret, D. G., & Khan, A. A. (2013). The Role of Internal Auditing in Risk Management. *Seventh APIRA Conference* (Paper No. K224). Kobe, Japan.
- Miles, A. M., & Huberman, A.M. (1994). *Analysing Qualitative Data: a Source Book for new Methods*. Beverly Hills, CA: Sage.
- Mohamed, Z., Mat Zain, M., Subramaniam, N., & Wan Yusoff, W. F. (2012). Internal Audit Attributes and External Audit's Reliance on Internal Audit: Implications for Audit Fees. *International Journal of Auditing*, 16(3), 268–285. doi: 10.1111/j.1099-1123.2012.00450.x
- Mohd Hanafi @ Omar, H., & Stewart, J. (2015). The Effect of Incentive-Based Compensation on Internal Auditors' Perceptions of Objectivity. *International Journal of Auditing*, 19(1), 37–52. doi: 10.1111/ijau.12032

- Moody, R. W. (2000). Going, going, gone. *The Internal Auditor*, 57(3), 36–41.
- Mutchler, J., Chang, S., & Prawitt, D. (2001). *Independence and Objectivity: A Framework for Internal Auditors*. Altamonte Springs, FL : The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Nagy, A.L., & Cenker, W.J. (2002). An assessment of the newly defined internal audit function. *Managerial Auditing Journal*, 17(3), 130-137. doi : 10.1108/02686900210419912
- Nuijten, A., van Twist, M., & van der Steen, M. (2015). Auditing Interactive Complexity: Challenges for the Internal Audit Profession. *International Journal of Auditing*, 19(3), 195–205. doi: 10.1111/ijau.12049
- Page, M., & Spira, L. F. (2004). *The Turnbull Report, Internal Control and Risk Management: The Developing Role of Internal Audit*. Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- Patton, M. Q. (2002). *Qualitative Research and Evaluation Methods* (4è éd.). Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Pforsich, H. D., Peterson K., Bonita K., & Just, G. R. (2006). Establishing an effective internal audit department. *Strategic Finance*, 87(10), 22–29.
- Prawitt, D. F., Smith, J. L., & Wood., D. A. (2009). Internal audit function quality and earnings management. *The Accounting Review*, 84(4), 1255–1280. doi : 10.2308/accr.2009.84.4.1255
- PwC. (2015). *La fonction d'audit interne doit évoluer pour s'adapter aux nouveaux besoins du monde des affaires, selon PwC Canada*. En ligne sur le site web de PricewaterhouseCoopers <https://www.pwc.com/ca/fr/media/release/2015-05-25-pwc-internal-audit-functions-must-evolve-to-meet-the-changing-needs-of-business.html>
- Quah, M. (2014). *Is internal audit losing value?*. En ligne sur le site The Business Times <http://www.businesstimes.com.sg>
- Quivy, R., & Van Campenhoudt, L. (2006). *Manuel de recherche en sciences sociales* (3è éd.). Paris : Dunod.
- Renard, J., & Gallois, L. (2000). *Théorie et pratique de l'Audit Interne* (3è éd.). Paris : Editions d'organisation.
- Ridley, J., & D'Silva, K. (1997). Perceptions of internal audit value. *Internal Auditing*, 2, 12–14.
- Roth, J. (2000). *Best Practices: Value-added Approaches of Four Innovative Auditing Departments*. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

- Roussy, M. (2015). Welcome to the Day-to-Day of Internal Auditors: How Do They Cope with Conflicts?. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(2), 237-264. doi: 10.2308/ajpt-50904
- Sarens, G. (2014). Editorial: Internal Audit Research at the Crossroads: Time to Turn a Page?. *International Journal of Auditing*, 18(2), 103–104. doi: 10.1111/ijau.12024
- Sarens, G., & Abdolmohammadi, M. J. (2011). Monitoring effects of the internal audit function: agency theory versus other explanatory variables. *International Journal of Auditing*, 15(1), 1–20. doi: 10.1111/j.1099-1123.2010.00419.x
- Sarens, G. & De Beelde, I. (2006a). The relationship between internal audit and senior management: A qualitative analysis of expectations and perceptions. *International Journal of Auditing*, 10(3), 219–241. doi: 10.1111/j.1099-1123.2006.00351.x
- Sarens, G., & De Beelde, I. (2006b). Internal auditors' perception about their role in risk management: A comparison between US and Belgian companies. *Managerial Auditing Journal*, 21(1), 63–80. doi : 0.1108/02686900610634766
- Sarens, G., & Lamboglia, R. (2014). The (mis) fit between the profile of internal auditors and the internal audit activities and the relationship with co-sourcing/outsourcing and turnover. *Accounting and Business Research*, 44(1), 41–62.
- Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2012). *Research Methods for Business Students* (6è éd.). England : Pearson.
- Sawyer, B. L. (2003). *Sawyer's Internal Auditing. The practice of Modern Internal Auditing* (5è éd.). The Institute of Internal Auditors.
- Solomon, J. (2007). *Corporate governance and accountability* (2è éd.). John Wiley & Sons.
- 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.
- Trotman, A. (2013). *Internal Audit Quality : a Multi-Stakeholder Analysis* (Thèse de doctorat). Bond University, Robina, Australie.
- Turley, S., & Zaman, M. (2007). Audit committee effectiveness: informal processes and behavioral effects. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20, 765-788. doi : 10.1108/09513570710779036
- Yin, R. K. (2008). *Case Study Research: Design and Methods* (4è éd.). Sage.
- Zaman, M., & Sarens, G. (2013). Informal interactions between audit committees and internal audit functions: Exploratory evidence and directions for future research. *Managerial Auditing Journal*, 28(6), 495 – 515. doi : 10.1108/02686901311329892