

## **LA RELATION ENTRE L'AUDIT INTERNE ET LE COMITE D'AUDIT**

## **THE RELATION BETWEEN INTERNAL AUDIT AND AUDIT COMMITTEE**

**Sara CHAKER**

Doctorante à l'École Nationale de Commerce et de Gestion de Casablanca

Université Hassan 2

Laboratoire de Recherches Prospectives en Finances et Gestion (LRPFG)

**Said YOUSSEF**

Professeur de l'Enseignement Supérieur à l'École Nationale de Commerce et de Gestion de

Casablanca Université Hassan 2

Laboratoire de Recherches Prospectives en Finances et Gestion (LRPFG)

**Résumé :**

Le comité d'audit en tant qu'émanation de l'organe de gouvernance constitue l'interface du conseil avec les auditeurs internes et externes, il a pour objectif de renforcer la crédibilité des états financiers, de protéger l'indépendance des auditeurs internes et externes, et de superviser les travaux de l'audit interne et du dispositif de contrôle interne. Une panoplie de recherches et études dans le cadre des rapports professionnels, académiques ou encore des commissions réglementaires ont soulevé le caractère crucial des relations entre ces trois dispositifs en vue d'une gouvernance effective. Cet article propose un cadre d'analyse de la relation et des interactions qui existent entre l'audit interne et le comité d'audit, ainsi que les conditions d'efficacité de ces organes, afin de se soutenir mutuellement et de répondre efficacement aux attentes des différentes parties prenantes de l'entreprise.

**Mots-clés :** Gouvernance, comité d'audit, audit interne et externe, contrôle interne, parties prenantes.

**Abstract :**

The Audit Committee act as a conduit between the governing body and the internal and external audit, Its purpose is to enhance the credibility of the financial statements, to protect the independence of the internal auditors and to and supervise the work of the internal audit and the internal control system. A lot of research and studies have highlighted the relationship between these three structures for effective governance, This paper provides a conceptual framework for analyzing the relationship and interactions between the internal audit and the audit committee, as well as the conditions of effectiveness of these structures.

**Keywords :** Governance, Audit committee Internal audit, external audit, Internal Control.

## Introduction

Historiquement, l'audit interne a été considéré comme une fonction de contrôle et de surveillance assimilé au policier organisationnel et chien de garde par (Morgan, 1979), c'était une fonction très peu considérée ou même non désirée au niveau des organisations, comme l'a évoqué (Renard, 2010) : « l'audit interne, c'est comme l'odeur du gaz c'est rarement agréable mais cela peut parfois éviter l'explosion ». Cependant depuis les scandales financiers qui ont marqué l'histoire de l'économie dans de nombreux pays du monde, la fonction d'audit interne a pris d'ampleur, et l'auditeur interne n'est plus un policier pour protéger les actifs de l'organisation mais devenu un partenaire stratégique incontournable.

La nouvelle définition de l'audit interne telle qu'elle est adoptée par l'IIA depuis 1999 et par le conseil d'administration de l'IFACI depuis 2002 établit un lien étroit entre la fonction de l'audit interne et la gouvernance d'entreprise ; « L'audit interne permet d'évaluer les processus de management des risques d'une organisation, de contrôles et de gouvernement d'entreprise ». Cette nouvelle approche de l'audit interne a permis la transition de la fonction d'audit interne d'une fonction d'assurance à une fonction de création de valeur ajoutée.

Plus concrètement, l'implémentation de la fonction d'audit interne s'inscrit dans le but ultime de répondre aux besoins des mandataires qui sont principalement le conseil (qui est l'organe de direction, il peut s'agir d'un conseil d'administration, de surveillance, du comité d'audit), la direction générale (Président Directeur Général ou président du directoire), ou encore l'encadrement (les directions de l'entreprise et filiales), qui peuvent solliciter l'intervention de l'audit interne sur certains sujets afin de leur procurer l'assurance raisonnable sur le degré de maîtrise des risques y afférents. L'audit interne est également un moyen d'évaluation du dispositif de gouvernance de l'entreprise comprenant les processus et les structures mis en place par le Conseil afin de diriger, de gérer et de piloter les activités de l'organisation.

Le conseil étant le niveau le plus élevé des organes de gouvernance que ce soit au niveau d'une structure de gouvernance moniste ou dualiste, a des besoins spécifiques auxquels seul l'audit interne peut répondre, c'est ainsi que parmi les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, nous retrouvons la norme<sup>1</sup> 1111 "Relation directe avec le conseil" qui a évoqué la nécessité d'un dialogue et d'une communication directe entre la direction audit interne et le conseil.

---

<sup>1</sup> Normes professionnelles de l'audit interne élaborées dans le CRIPP (Cadre de référence internationale des pratiques professionnelles) par The Institute of Internal Auditors Global

Lorsqu'il existe un comité d'audit qui est l'émanation du conseil, ce dernier lui délègue généralement ses responsabilités de supervision et de surveillance des activités d'audit interne et externe (légal) de contrôle, de la gestion des risques, de la conformité ou encore de la déontologie, de ce fait il constitue la principale interface du conseil avec l'audit interne, d'où l'institution d'une relation interactive entre l'audit interne et le comité d'audit.

A cet effet, quels sont les interactions qui existent entre le comité d'audit et l'audit interne ? À quel point la fonction audit interne répond aux besoins du comité d'audit ? Comment et sous quelles conditions le comité d'audit peut améliorer le fonctionnement de l'audit interne et vice versa ?

Au niveau de cette contribution, nous allons présenter de prime abord le fonctionnement et le rôle de l'audit interne et du comité d'audit et ce à travers une revue de la littérature, Ensuite, afin de mieux appréhender la relation entre ces deux organes, une synthèse sera faite de l'enquête du CBOK effectuée en 2015 (Commun Body Of Knowledge) sur la pratique de l'audit interne, cette enquête est considérée comme la plus importante et récente étude consacrée à la profession à l'échelle mondiale, puis pour conclure une discussion des résultats et des limites de ces travaux sera effectuées.

## **1 Revue de littérature de l'audit interne**

### **1.1 Eléments de définition**

Il faut dire que la fonction d'audit interne est une ancienne fonction qui a pris plusieurs formes et qui s'est développée au fil des années, mais qui a été officiellement institutionnalisée au début des années 40 aux USA avec la création de l'IIA qui est un institut qui régit la profession d'audit interne et suit de près son évolution au niveau mondial.

L'audit interne a également été longtemps lié au contrôle, d'abord par (Candau, 1985), qui considérait l'audit comme le contrôle des contrôles, ou encore un moyen de voir si dans les entreprises, ceux qui décident disposent des éléments nécessaires à la gestion des entreprises.

D'autres auteurs comme (Mikol, 2000) estime que l'audit interne a pour mission la vérification comptable et financière, afin de s'assurer de la réalité et la sincérité des comptes, et il a ajouté qu'outre le volet comptable qui concerne principalement la certification des comptes annuels ou consolidés, l'audit interne peut avoir d'autres objectifs comme l'amélioration des performances de l'entité auditée ou encore l'évaluation de la qualité de gestion des opérations, A cet effet, l'audit interne fournit aux membres de l'organisation des

analyses, appréciations, recommandations, conseils, et informations sur les activités examinées.

Jacques Renard (2007) a également défini l'audit interne d'un point de vue comptable et financier, comme un dispositif interne à l'entreprise qui vise à :

- Apprécier l'exactitude et la sincérité des informations comptables ;
- Assurer la sécurité physique et comptable des opérations ;
- Garantir l'intégrité du patrimoine ;
- Juger l'efficacité des systèmes d'informations.

A partir de l'année de création de l'IIA (The Institute of Internal Auditors) l'audit interne n'a cessé d'évoluer et de prendre de la place pour s'enrichir et s'étendre, d'abord au-delà de l'audit financier pour assurer des missions d'audit opérationnel, pour ensuite devenir un instrument stratégique au service des différentes parties prenantes de l'organisation.

Partant de là, en 1989 l'IIA a accordé une première définition de l'audit interne comme une fonction de conseil et d'accompagnement, qui aide les membres de l'organisation à exercer efficacement leurs responsabilités, à travers une appréciation indépendante et objective des activités. Cette définition a été actualisée en 1999 et a permis d'élargir le champ d'intervention de l'audit interne qui est devenu : «Une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité »

Cette définition a été également adoptée par le conseil d'administration de l'IFACI ; l'Institut Français des Auditeurs et Contrôleurs Interne, depuis 2002.

Alberto (SILLERO, 2002) a complété la définition de l'IIA en détaillant encore plus les activités pouvant faire l'objet d'audit « On peut définir l'audit comme étant une démarche d'analyse et de contrôle, qui s'applique désormais à l'ensemble des fonctions de l'entreprise. Ainsi, Ya-t-il des audits de production, de force de vente, de qualité, des ressources humaines et des états comptables et financiers d'une société. »

Dans leur ouvrage intitulé : Audit Opérationnel: Entrepreneuriat, Gouvernance et Performance, (Becour & Bouquin, 2008) ont également défini l'audit interne comme « une activité qui veille à l'application des procédures cohérentes et des normes, et qui permet par

conséquent d'évaluer le degré de maîtrise et de fonctionnement de tout ou partie des actions menées dans une organisation ». Selon les mêmes auteurs « C'est un outil de management qui s'applique aussi bien à la gestion stratégique qu'aux processus et systèmes de contrôle et de pilotage ».

Dans une définition plus large accordée par (Weber, 2008) dans son ouvrage Internal Audit Handbook : l'audit interne est « un processus systématique d'objectivité et d'évaluation des preuves concernant l'état actuel de l'entité, région, processus, compte financier ou le contrôle et en la comparant aux prédéterminé, critères acceptés et communiquer les résultats aux utilisateurs prévus. Les critères auxquels l'état actuel est comparé peut être une norme légale ou réglementaire ou générés en interne des politiques et procédures".

D'après le « Manuel d'Audit Interne : Améliorer l'efficacité de la gouvernance, du contrôle interne et du management des risques » Publié par l'Institute of Internal Auditors/ Research Foundation en 2011 et traduit par l'IFACI, l'audit interne est :

- Un outil d'aide à l'atteinte des objectifs de l'organisation ;
- Un moyen d'évaluation et d'amélioration de l'efficacité des processus de management des risques, de contrôle interne et de gouvernance d'entreprise ;
- Une source de création de la valeur ajoutée à travers les activités d'assurance et de conseil ;
- Une activité indépendante et objective qui se base sur une approche systématique et méthodique.

L'ensemble des définitions se complètent et conviennent sur le rôle de l'audit interne dans l'évaluation de la pertinence et l'efficacité du dispositif de contrôle, portant sur le gouvernement d'entreprise, les opérations et les systèmes d'information de l'organisation, cela revient à dire que le socle du métier reste l'activité d'assistance et d'assurance et dont la valeur ajoutée se mesure principalement par : l'approche systémique orientée vers les risques, le degré d'indépendance et d'objectivité dans l'exercice de la fonction, et la pertinence des recommandations émises.

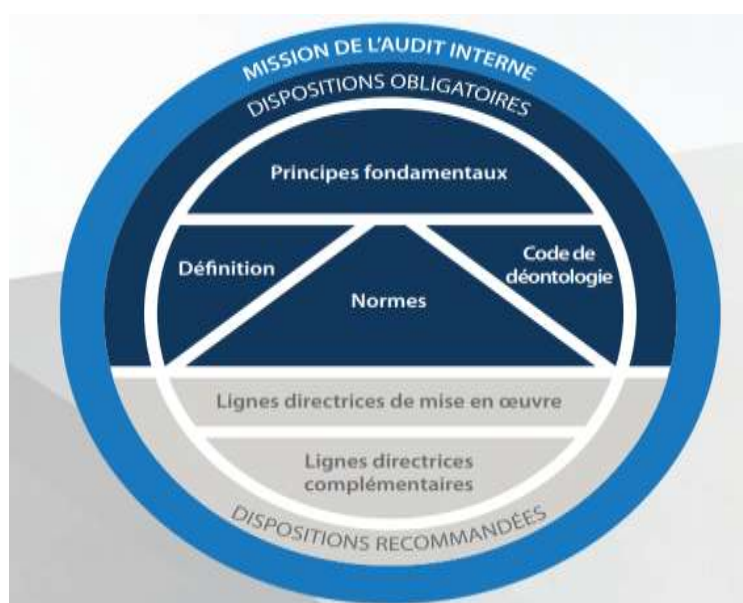
## **1.2 Cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne**

Les changements qu'ont connu l'audit interne au fil du temps en terme d'application, d'interprétation et d'appréhension, conjugués à la pratique de l'audit interne qui est exercée dans différents environnements juridiques et culturels dans des organisations dont l'objet, la taille, la complexité et la structure sont divers, tous ces éléments ont poussé l'IIA à

s'interroger sur la possibilité d'uniformiser la pratique de cette fonction au niveau mondial, d'où la mise en place du CRIPP qui a été initié en 1970 par l'IIA, la dernière révision a été effectuée en 2012, avec date effet janvier 2013.

Le CRIPP comme son nom l'indique, c'est un cadre de référence dont l'objectif principal est de présenter et cerner de manière claire les lignes directrices de la pratique de la fonction d'audit interne, « Globalement, un cadre de référence fournit une structure schématique permettant de comprendre la relation entre un corpus de connaissances et une ligne directrice. En tant que système cohérent, le cadre de référence permet d'uniformiser l'élaboration, l'interprétation, l'application des concepts et des méthodologies ainsi que les techniques utilisées dans un domaine ou une profession donnée » (CRIPP, 2013).

**Figure 1 : Schéma du CRIPP**



Source : CRIPP 2011 publié par l'IIA Global et révisé en 2012 avec date d'effet Janvier 2013

A la lecture du schéma du CRIPP (voir ci-dessus), deux dispositions se font ressortir principalement :

**Disposition Obligatoires :** Définit les lignes directrices nécessaires et obligatoires à la pratique de l'audit interne, ce sont les piliers fondamentaux de la profession, il s'agit de :

- **Les principes fondamentaux** de la pratique de la profession d'audit interne ;
- **La définition de l'audit interne**, son application, interprétation et champ d'intervention ;
- **Le code de déontologie** qui recense les principes et les exigences qui cadrent la conduite de l'audit interne, au niveau comportemental et méthodologique ;

→ **Les normes internationales** pour la pratique de l'audit interne, c'est la feuille de route pour chaque auditeur interne, elles visent à uniformiser et harmoniser l'exercice de la profession au niveau mondial.

**Dispositions recommandées :** Ces dispositions proposent des outils d'aide à la mise en œuvre effective des dispositions obligatoires et émettent des lignes directrices complémentaires pour une meilleure pratique de la profession, et une meilleure maîtrise des dispositions obligatoires par une approche et une méthodologie indicatives.

## **2 Revue de littérature du comité d'audit en tant qu'organe de gouvernance**

### **2.1 La gouvernance d'entreprise : Eléments de définition**

La notion de gouvernance ou gouvernement d'entreprise est un concept d'origine américaine apparu dans les années 1970 suites aux différents scandales financiers qui ont secoué les Etats unis, c'est le sujet qui a suscité le plus de débat au cours de ces dernières années dans le monde des affaires économiques, politiques, et académique, ainsi afin de mieux comprendre ce qu'implique le concept de la gouvernance d'un point de vue opérationnel, nous devons nous doter dans un premier temps d'une compréhension théorique du concept.

A l'origine la gouvernance remonte aux premières pratiques de capitalisme quand la direction et la propriété d'une entreprise était sous contrôle d'une seule personne, alors toute la gestion et rentabilité de l'activité de l'entreprise étaient orientées de façon à servir les intérêts du propriétaire dirigeant. Peu à peu, l'avènement de la mondialisation, l'ouverture des marchés et les impératifs de survie et de croissance des entreprises, ont donné lieu à l'apparition de nouveaux besoins de financement, cette nécessité se concrétisait par le recours aux capitaux externes, chose qui a provoqué une séparation entre l'actionnaire propriétaire et la direction, et c'est ainsi que l'actionnaire déléguait la gestion de l'entreprise à des dirigeants.

Avec cette séparation de pouvoir, on s'aperçoit que le dirigeant qui administre l'entreprise pour autrui (les actionnaires) peut faire passer ses intérêts au détriment de ceux des actionnaires. Quelle en est la conséquence ? Des distorsions et des conflits d'intérêts entre actionnaires et dirigeants, et donc, la question décisive est celle du contrôle de la compatibilité et la conformité entre les décisions des dirigeants et les intérêts des actionnaires.

Il faut dire également qu'à l'origine, la gouvernance d'entreprise s'inscrit dans une perspective d'agence, comme expliqué par (Jensen & Meckling, 1976) un contrat par lequel une ou plusieurs personnes (la principale) engagent une autre personne (l'agent) pour



accomplir quelques services en leur nom, impliquant la délégation d'une partie de l'autorité de prise de décision à l'agent.

Dans ce sens, les cadres théoriques mobilisés pour expliquer le concept de la gouvernance ont majoritairement privilégié les approches actionnariales et partenariales initiées par la théorie d'agence, comme (Charreaux, 1997) et (Gomez, 2006) conviennent à considérer la gouvernance comme un ensemble de mécanismes qui permettent de délimiter les pouvoirs des dirigeants ainsi que leurs espaces discrétionnaires

Dans une autre définition plus complétée, l'organisation de coopération et de développement économique (OCED, 2004) a défini la gouvernance d'entreprise comme étant l'ensemble des relations entre la direction, son conseil d'administration, ses actionnaires et autres parties prenantes, elle fournit le cadre au sein duquel les objectifs de l'entreprise sont fixes, définit les moyens de les atteindre et de surveiller les performances, et garantit la fiabilité et la diffusion de toutes les informations concernant l'entreprise.

L'IIA a également abordé la question de la gouvernance en 2009 « la combinaison des processus et des structures mise en œuvre par le conseil d'administration afin d'informer, de diriger et de surveiller les activités de l'organisation en vue de réaliser ses objectifs ».

Partant de ces définitions, il paraît clairement que le concept de la gouvernance est apparu dans un premier lieu dans la sphère privée, mais il faut ajouter qu'il n'a cessé d'envahir plusieurs domaines, dès lors nous parlons de « gouvernance d'entreprise », de « gouvernance publique » de « gouvernance environnementale », de « gouvernance territoriale », de « gouvernance urbaine », de « gouvernance mondiale » ou encore de « e-gouvernance ». De ce fait, la polysémie du terme de gouvernance n'est pas de nature à faciliter l'établissement d'une définition unique.

Toutefois, le recensement des différentes contributions théoriques, semble présenter des convergences quant à la définition à accorder à la gouvernance qui se résume en un dispositif mis en place basé sur des normes éthiques et de transparence, et ce afin de répondre aux préoccupations des différentes parties prenantes de l'entreprise, de consolider la confiance entre eux, et de prévenir par conséquent tout comportement opportuniste, l'objectif ultime étant la création de la valeur ajoutée pour l'entreprise et ses parties prenantes.

## 2.2 Le comité d'audit en tant qu'organe de gouvernance

Parmi les instances de gouvernance formant le gouvernement d'entreprise nous retrouvons le Comité d'Audit qui est l'émanation du conseil d'administration « il a pour mission d'examiner le projet d'arrêté des comptes sociaux et d'évaluer les risques. Il joue donc un rôle central dans la transparence des comptes des entreprises et dans leur capacité à informer les actionnaires, les associés et les parties prenantes sur l'ensemble des risques économiques, financiers et opérationnels auxquels elles sont confrontées. »<sup>2</sup>

Le comité d'audit a également été appréhendé dans une perspective d'agence, initialement par (Pincus, et al., 1989) ensuite par (Kalbers & Fogarty, 1998) qui estiment que la mise en place d'un comité d'audit permet de réduire les coûts d'agence et l'asymétrie de l'information entre l'agent et le principal.

Le rôle et le champ et responsabilité de cette structure a également fait l'objet d'une panoplie de recherches et études dans le cadre des rapports professionnels ou encore des commissions réglementaires au niveau national et international, notamment le code marocain de bonne pratique de gouvernance en 2008 qui a énuméré 3 principaux rôles du comité d'audit :

- Vis-à-vis de l'arrêté des comptes : Le comité d'audit veille à l'intégrité et à la fiabilité de l'information financière, ainsi qu'à la pertinence et à la permanence des méthodes comptables utilisées lors de l'arrêté des comptes ;
- Vis-à-vis des auditeurs externes : Le comité d'audit veille à l'objectivité et l'indépendance des auditeurs externes, et peut émettre des recommandations à l'organe de gouvernance sur la nomination ou encore la rémunération des auditeurs externes.
- Vis-à-vis des auditeurs internes : Le comité d'audit surveille l'efficacité de la fonction de l'audit interne et les systèmes de contrôle interne, il veille également à l'indépendance des auditeurs interne.

En 2009, (Piot & Kermiche, 2009) ont effectué une synthèse internationale des recherches empiriques qui s'intéressent aux contributions du comité d'audit, il en ressort deux champs de contribution du comité d'audit :

- Qualité du processus d'audit interne et externe : à travers la supervision des travaux effectués et le contrôle de leur objectivité et leur indépendance ;

---

<sup>2</sup> Code marocain de bonne pratique de gouvernance d'entreprise 2008 ;P. 19

- Qualité de l'information financière : en terme de contrôle de la fiabilité et la pertinence de l'information financière

En 2012 une étude menée par PWC sur les perspectives et les enjeux de l'audit interne a ressortit les mêmes conclusions que les études précédentes, par rapport aux missions dévolues au comité d'audit vis-à-vis de l'information financière, de l'audit interne et de l'audit externe.

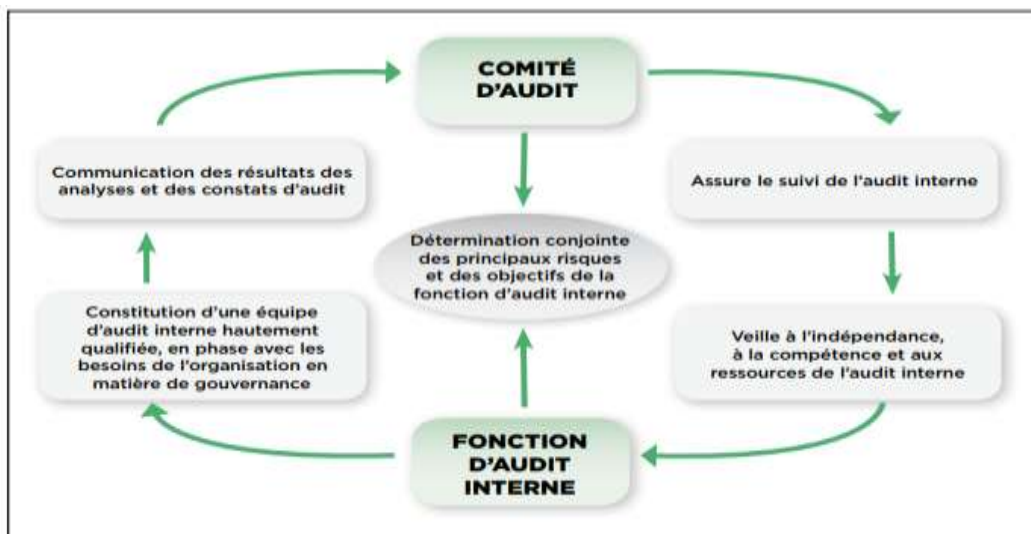
A la suite de ces différents travaux et autres, la relation entre l'audit interne et le comité d'audit et l'audit externe est mise en évidence, force est alors de constater que les études qui traitent de manière plus fine la dualité de la relation audit interne et comité d'audit, sont moins nombreuses.

Dans ce qui suit nous allons évaluer les interactions qui existent entre l'audit interne et le comité d'audit, d'un point de vue opérationnel, les documents scientifiques qui sont à la base de cette synthèse sont les rapports du CBOOK (2015) (Common Body of Knowledge) qui ont traité en partie cette thématique.

Il est à noter que ces rapports constituent le fruit de la plus grande étude actuellement menée sur l'audit interne à l'échelle mondiale. Elle comprend notamment des enquêtes auprès des professionnels et de leurs parties prenantes. Nous avons obtenu l'autorisation de la fondation de recherche de L'IIA pour reproduire et synthétiser les résultats de l'enquête. La dernière enquête mondiale sur la politique de l'audit interne examine les activités de la profession date de l'année 2015, elle constitue notre point de référence, qui va donner à notre travail une dimension internationale plus actualisée, et qui va nous permettre d'enrichir notre compréhension des rôles et attentes de l'audit interne envers le comité d'audit et vice versa.

### **3 Interactions Audit interne et Comité d'audit**

Comme il a été cité ci-dessous, il existe une relation étroite entre l'audit interne et le comité d'audit, cette relation est basée sur des échanges et des interactions résumés comme suit :

**Figure 2** : Relation entre le comité d'audit et la fonction d'audit interne

Source : Fondation de la recherche de l'IIA, 2016.

L'étude menée pour cette thématique a été effectuée auprès de 1 124 participants à travers 23 pays du monde, les parties prenantes représentées sont de 34% des administrateurs, 15% des directeurs généraux, 18% des directeurs financiers, et 33% d'autres membres de la direction. Les résultats de l'étude a ressortit 6 axes de progrès qui constituent des atouts pour les membres du comité d'audit et pour la fonction d'audit interne. Grâce à eux, l'audit interne peut améliorer sa performance (en réalisant des missions de conseil, et d'identification des risques stratégique) et son positionnement (en entrant en relation avec les membres du conseil) et par conséquent, cela permettra au comité d'audit de tirer le meilleur parti des informations transmises par l'audit interne.

### 3.1 Renforcement du positionnement et des perspectives de l'audit interne

- ✓ Avoir plus de visibilité pour la fonction audit interne

L'objectif de l'audit interne est de répondre aux préoccupations des différentes parties prenantes de l'entreprise, il se trouve des fois, que l'audit interne soit sollicité sur différentes thématiques, et donc il devra prioriser et traiter des demandes parfois concurrentes. C'est là que le comité d'audit devra intervenir afin d'aider la direction audit interne à répondre efficacement à ces différentes attentes, et ce en se penchant sur la question de savoir si le positionnement et les perspectives de l'audit interne ont besoin d'être renforcés.

L'étude a démontré qu'en plus du rattachement de la direction audit interne au comité d'audit, une interaction directe avec le conseil d'administration constituent les clés d'un positionnement plus élargi et d'une visibilité plus globale. 55% des membres du conseil et

44% des membres de la direction considèrent qu'une participation régulière aux réunions du conseil, permettra à la direction audit interne de :

- Entrer en relation avec les administrateurs et par conséquent mieux comprendre leur position sur le traitement des différentes priorités d'audit ;
- Etre considéré comme une source de point de vue utile ;
- Porter les éléments importants à l'attention du comité d'audit, de la direction générale et du conseil.

Donc ce mécanisme d'escalade de l'audit interne pour qu'il soit impliqué dans les réunions du conseil, permettra à l'audit interne d'une part de renforcer son positionnement et sa place au sein de l'entreprise, d'être attentif et à jour par rapport aux différentes préoccupations des différentes parties prenantes, et d'autre part de fournir au comité des informations à forte valeur ajoutée.

✓ *Rendre la direction audit interne en phase avec les attentes des parties prenantes*

La question qui se pose à ce niveau est comment le comité d'audit peut-il aider la direction l'audit interne à être en phase avec les attentes des parties prenantes ? Et quelles sont les retombées de cet alignement sur le comité d'audit ?

Pour mieux répondre à cette question, il faut d'abord prendre connaissance des attentes des parties prenantes envers l'audit interne ;

L'étude a ressortit 4 facteurs clés de succès pris en compte par les parties prenantes pour l'évaluation de la performance de l'audit interne.

**Tableau 1 : Facteurs d'évaluation de la performance de l'audit interne**

Facteurs clés de succès	Pourcentage recensé
Recommandations ciblant les causes premières des problèmes	84%
Qualité des travaux sur les principaux risques	83%
Communication en temps opportun des risques	72%
Conseils sur les risques émergents	63%
Perception de l'audit interne au sein de l'organisation	44%
Activité liée à des attentes particulières des parties prenantes	36%
Indicateurs quantifiés de valeur ajoutée	31%

Source : élaboré par les auteurs

Prendre connaissances de ces facteurs clés de succès, va permettre d'une part à l'audit interne de mieux répondre aux attentes des parties prenantes, en les intégrant dans leur plan et missions d'audit, et d'autre part ça va faciliter au comité d'audit le contrôle et l'examen des travaux d'audit.

✓ *Donner la priorité aux communications efficaces et de qualité*

Il est clair que des communications efficaces sont sans conteste une condition indispensable à la satisfaction des impératifs des différentes parties prenantes, les communications ne doivent pas porter uniquement sur les résultats des missions d'audit en termes de constats et recommandations, mais également sur la méthodologie et les objectifs de base de l'audit interne. Cette communication servira pour impliquer et rapprocher les différentes parties prenantes du métier d'audit, et consolider par conséquent la position de l'audit interne au sein de l'entreprise. Sur une échelle de un à dix, une large majorité des administrateurs ont attribué une note élevée aux communications de qualité (83%) et régulières (81%) réalisées par l'audit interne.

Ces communications concernent également le comité d'audit dans sa relation en tant qu'interface de l'audit interne avec le conseil, en terme de communication des résultats et des conclusions de l'audit interne au conseil, et intervient également entre le comité d'audit et l'audit interne, sous la forme d'un dialogue en continu afin d'orienter et d'éclairer l'audit interne sur les perspectives d'amélioration. Il est à noter que ces communications sont transverses, et interviennent dans tout le processus d'audit, entre l'audit interne et les différentes parties prenantes (Comité d'audit, membres de la direction, conseil...) elles doivent avoir lieu sans craindre d'éventuelles représailles de la part du management ou d'autres membres de l'organisation.

### **3.2 *Elargissement du champ d'interventions de l'audit interne***

✓ *Inciter une réflexion qui va au-delà du plan d'audit*

Le comité d'audit approuve le plan d'audit annuel proposé par la direction audit interne, c'est à ce niveau-là que le comité d'audit devra challenger l'équipe d'audit interne, et leur rappeler que les missions d'audit interne ne doivent pas se limiter uniquement au plan d'audit mais doivent avoir une vue d'ensemble et une vision globale sur les conséquences de leurs constats, ainsi que la valeur ajoutée de leurs recommandations, l'objectif est d'être en ligne avec ce que les parties prenantes recherchent et rendre l'audit interne au service d'intérêts communs. Dans

ce sens 21 % des répondants expliquent que l'audit interne n'indique pas quels risques ou activités ne figurent pas dans le plan d'audit.

Le comité d'audit tire également profit de cette réflexion, puisque ça renforce le dialogue continu entre le comité d'audit et les auditeurs internes, et le contrôle du comité d'audit ne se limite plus à approuver le plan d'audit ou encore les constats et recommandations formulées, mais à pousser des réflexions qui peuvent avoir un étendu stratégique.

✓ *Orienter les missions d'audit interne vers des missions qui vont au-delà de l'assurance*

Afin d'accompagner les différents changements organisationnels, la fonction audit interne devra envisager d'étendre son champs d'intervention pour aller au-delà de l'assurance, vers des missions de conseil, d'efficacité et d'efficience, ceci s'inscrit également dans l'objectif de mieux répondre aux attentes des différentes parties prenantes, qui eux même en ont fait état détaillé ci-dessous :

**Tableau 2 : Domaines à traiter par l'audit interne**

Domaines à traiter par l'audit interne	Pourcentage
Améliorer les processus opérationnels à travers des missions de conseil	73%
Faciliter et surveiller la gestion des risques	71%
Alerter le management sur les enjeux émergents, réglementaires, et les scénarios de risque	66%
Identifier les risques connus et émergents	65%
Identifier des référentiels et des pratiques de gestion des risques	64%

**Source** : élaboré par les auteurs

Le comité d'audit devra aider la direction audit interne à assurer l'équilibre entre les activités d'assurance et de conseil, sans pour autant nuire à l'objectivité ou l'indépendance des auditeurs internes. La direction audit interne doit de sa part montrer sa volonté à suivre la cadence des différents changements qui s'opèrent.

✓ *Soulever la question des risques stratégiques*

Le comité d'audit doit aider la direction audit interne à mener une réflexion plus globale, et ce à travers une implication de l'audit interne dans l'identification des risques qui pourraient entraver l'atteinte des objectifs stratégiques fixés par l'entreprise, et habiliter l'audit interne à faire part aux parties prenantes de son point de vue.

L'implication de l'audit interne dans l'identification des risques suppose un positionnement efficace de l'audit interne au sein de l'entreprise lui permettant de jouir d'un laissez-passer pour rencontrer régulièrement les propriétaires du risque, D'après l'enquête, les administrateurs ont soulevé deux principaux axes permettant de consolider le positionnement de l'audit interne en matière de risques stratégiques :

**Tableau 3 : Moyens de consolidation du positionnement de l'audit interne**

Moyens de consolidation du positionnement	Pourcentage
Mettre l'accent, lors des missions d'audit, sur les risques stratégiques, opérationnels, financiers et de conformité	86%
Evaluer périodique et communiquer les risques majeurs au Conseil et à la direction générale	76%

Source : élaboré par les auteurs

La mise en place de ces moyens va appuyer le plan d'audit interne et par conséquent les travaux d'audit qui auront désormais une base orientée vers les risques que ce soit stratégiques, opérationnels, financiers, et de conformité, et va permettre aussi à l'audit interne d'éclairer principalement le comité d'audit sur les zones de risques inhérents aux différentes activités. Pour réussir cette nouvelle orientation, les auditeurs internes devront se focaliser davantage sur la trajectoire de l'organisation, et investir dans des talents et des outils pour mieux répondre aux besoins du comité d'audit, de la direction générale et du Conseil.

### Discussion et conclusion

Les développements qui précèdent mettent en évidence qu'audit interne et comité d'audit constituent un ensemble de dispositif complémentaires, interagissant et organisé. L'audit interne comme mécanisme de contrôle et de conseil au service de la gouvernance d'entreprise (comité d'audit, conseil, membres de la direction), à ce titre il rassure, consolide la confiance, et contribue indubitablement à la création de la valeur ajoutée. Le comité d'audit comme interface entre l'audit interne et le conseil, joue un rôle fondamental dans le maintien d'une fonction d'audit interne compétente, indépendante, et en phase avec les attentes des parties prenantes d'une part et les mutations au sein de l'entreprise d'autre part.

Nous avons également affirmer que l'audit interne et le comité d'audit se soutiennent mutuellement, le comité d'audit aide l'audit interne à améliorer sa position et sa performance



afin de fournir des constats et des recommandations solides, pratiques et percutantes, orientés risques, ces résultats constituent une base sur laquelle s'appuie le comité d'audit pour se forger sa propre appréciation de l'efficacité du système de contrôle interne et de management des risques. De surcroît pour réussir et enrichir ces interactions, les travaux recensés font ressortir trois grands traits :

- L'indépendance et surtout le positionnement de l'audit interne et du comité d'audit au plus haut niveau de l'organisation (au niveau du conseil) leur permettant d'interagir avec les différentes parties prenantes et donc de mieux répondre à leurs attentes ;
- L'élargissement du champs d'intervention de l'audit interne pour couvrir en plus des missions d'assurance, des missions de conseil, d'efficacité et d'efficience, pour améliorer sa proposition de valeur ;
- L'intégration d'une réflexion stratégique et globale lors de la planification et la réalisation des missions d'audit, ainsi qu'au niveau des comptes rendus et reportings adressés aux différentes parties prenantes.

Toutefois, les traits de synthèse ainsi dégagés ne permettent pas d'aborder l'intensité de la relation audit interne et comité d'audit. Il importe donc d'examiner plus en profondeur et simultanément la relation et l'interaction entre ces deux types d'acteurs afin de construire des modèles et scénaris d'interaction, tout en élargissant le spectre des théories mobilisées et en ayant une vision contextuelle plus fine de ces interactions. Il serait utile également d'intégrer des mesures d'indépendance du comité d'audit et de l'audit interne comme paramètres pouvant biaiser l'efficacité des échanges entre eux.

### **Bibliographie indicative**

- **Article de revue :**

- Benjamin Coriat, Olivier Weinstein, Les nouvelles théories de l'entreprise, Edition Librairie Française, 1995
- Charles Piot, Lamy Kermiche 2009 « A quoi servent les comités d'audit, un regard sur la recherche empirique »
- Darine BAKKOUR 2013«Un essai de définition du concept de gouvernance »ES n°2013-05 ;
- Idrissi Nabaoui & Loulid Adil 2018 « Effet des mécanismes de gouvernance sur la performance des sociétés marocaines cotées en bourse » RCCA n°4-Mars 2018

- Kalbers L., J.T. Fogarty 1998, “Organization and economic explanations of audit committee oversight”, Journal of Managerial Issues n° 10: 2 (summer), pp. 129-150.
- Pierre-Yves Gomez 2006 « Information et conventions » le cadre du modèle général, Revue française de gestion, Lavoisier
- Pincus K, M. Rusbarsky et J. Wong, 1989, “Voluntary formation of corporate audit committees among NASDAQ firms”, Journal of Accounting & Public Policy, n° 8

- **Livre**

- ADAMS Pat, CUTLER Sally, Mc CUAIG Bruce, RAI Sajay, ROTH James, SAWYER'S 2012 GUIDE FOR INTERNAL AUDITORS, volume 1: Internal Audit Essentials, IIA, P 14 & 15;
- Alberto sillero, 2000 audit et révision légale, Edition Eska ;
- Bécour J.C, Bouquin H., 2008, “Audit Opérationnel: Entrepreneuriat, Gouvernance et Performance”, 3ed, Economica, Paris ;
- CANDAU Pierre 1985 – L’audit social. Vuibert ;
- Charreaux G. (Ed.). (1997), Le gouvernement des entreprises – Corporate Governance – Théories et Faits, Paris, Economica ;
- Mikol Alain, 2000, “ forme d’audit : L’audit interne » encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit”, Economica, Paris ;
- Renard J., 2010 “Théorie et pratique de L’audit interne”, 7ème édition, Eyrolles, Paris ;
- The Institute of Internal Auditor 2009. “International Professional Practices Framework (IPPF)”;
- Weber C.P, Kagermann H, Küting K, Kinney W., 2008, “Internal Audit Handbook”, Springer, Berlin.

- **Documents électroniques**

- Code marocain de bonne pratique de gouvernance d’entreprise 2008 ;
- CRIPP Cadre de référence internationale des pratiques professionnelles - The Institute of Internal Auditors, 2017 Global, Edition 2017 ;
- CBOK 2015 (Commun Body of Knowledge) enquête sur la pratique de l’audit interne ;
- Manuel d’Audit Interne : Améliorer l’efficacité de la gouvernance, du contrôle interne et du management des risques, The Institute of Internal Auditor/ Research Foundation 2011
- Principe de gouvernance d’entreprise de l’OCDE 2004 ;
- PWC “ les perspectives et les enjeux de l’audit interne en 2012”, lettre de l’audit interne, n°11 par PriceWaterHouse coopers.