

Jacques **Renard**

Préface de Louis Gallois

Références

THÉORIE ET PRATIQUE DE
**L'AUDIT
INTERNE**

7^e édition

EYROLLES
Éditions d'Organisation



- ▶ **Un guide méthodologique** pour les équipes d'auditeurs en activité.
- ▶ **Un vade-mecum** pour tous les responsables opérationnels, les sensibilisant aux risques et au contrôle interne.
- ▶ **Un manuel d'apprentissage** pour les étudiants et auditeurs débutants.
- ▶ **Pour tous** : la solution aux problèmes sémantiques et aux difficultés d'interprétation.

La fonction d'audit interne, pour s'adapter à des secteurs d'activité de plus en plus nombreux, affine et développe ses techniques et méthodes. Cette 7^e édition prend en compte les innovations les plus récentes, en particulier :

- la mise à jour des Normes professionnelles (édition 2009) et des statistiques (enquête CBOK) ;
- la réaffirmation de l'indépendance de l'audit interne ;
- les nouveaux développements sur l'audit du gouvernement d'entreprise ;
- la généralisation de la notion de risque ;
- le rôle accru des contrôleurs internes ;
- le nouveau rôle de l'auditeur interne en matière de fraude ;
- le développement du rôle de consultant ;
- les nouvelles définitions du contrôle interne (Turnbull et AMF).

Aussi les concepts fondamentaux (audit interne, contrôle interne, qualité...) font-ils l'objet de développements approfondis intégrant les dernières avancées de la recherche et des innovations de la pratique.

Jacques RENARD, docteur en droit et expert-comptable, a été contrôleur général de Shell France et vice-président de l'IFACI où il a assumé la responsabilité de la recherche et de la formation professionnelle. Il est actuellement consultant en management et audit interne et intervient dans plusieurs universités et écoles supérieures de commerce. The Institute of Internal Auditors lui a décerné le Bradford Cadmus Award en mai 2004.

Théorie et pratique de l'audit interne

Éditions d'Organisation
Groupe Eyrolles
61, bd Saint-Germain
75240 Paris cedex 05

www.editions-organisation.com
www.editions-eyrolles.com



Le Code de la propriété intellectuelle du 1^{er} juillet 1992 interdit en effet expressément la photocopie à usage collectif sans autorisation des ayants droit. Or, cette pratique s'est généralisée notamment dans l'enseignement provoquant une baisse brutale des achats de livres, au point que la possibilité même pour les auteurs de créer des œuvres nouvelles et de les faire éditer correctement est aujourd'hui menacée.

En application de la loi du 11 mars 1957, il est interdit de reproduire intégralement ou partiellement le présent ouvrage, sur quelque support que ce soit, sans autorisation de l'Éditeur ou du Centre français d'exploitation du droit de copie, 20, rue des Grands-Augustins, 75006 Paris.

© Groupe Eyrolles, 2010
ISBN : 978-2-212-54497-8

Jacques Renard

Théorie et pratique de l'audit interne

Préface de Louis GALLOIS
Président d'EADS

Prix IFACI 1995 du meilleur ouvrage sur l'audit interne

Septième édition

EYROLLES

Éditions d'Organisation

REMERCIEMENTS

À la communauté des auditeurs internes et singulièrement à l'Institut de l'audit interne et à ses membres les plus actifs sans lesquels l'histoire ne s'écrirait pas.

SOMMAIRE

Préface	17
Avant-propos	19
Introduction	23

Première partie Naissance d'une fonction

Chapitre 1

La dimension historique et culturelle	35
Audit interne : fonction nouvelle	35
<i>Des situations hétérogènes</i>	<i>37</i>
<i>Un vocabulaire instable</i>	<i>38</i>
<i>Des divergences doctrinales</i>	<i>39</i>
Audit interne : fonction universelle	40
<i>Application à toutes les organisations</i>	<i>40</i>
<i>Application à toutes les fonctions</i>	<i>42</i>
<i>Activités non auditables</i>	<i>45</i>
Audit interne : fonction périodique	45

Chapitre 2

Le champ d'application	47
L'évolution reconnue	48
<i>L'audit de conformité</i>	<i>48</i>
<i>L'audit d'efficacité</i>	<i>49</i>
L'évolution en question ou l'audit de management et de stratégie	50
<i>L'audit de management</i>	<i>51</i>

<i>L'audit de stratégie</i>	54
Le conseil	55
<i>Modalités et champ d'application</i>	55
<i>Préservation de l'indépendance et de l'objectivité</i>	55
<i>Éléments à prendre en compte</i>	56
<i>Analyse critique</i>	56
La valeur ajoutée	57
Précisons notre vocabulaire	58
<i>La géographie de l'audit interne</i>	58
<i>La fin des confusions</i>	60
 Chapitre 3	
Définitions	65
Les points d'ancrage	65
<i>Assistance au management</i>	65
<i>Sans juger les hommes</i>	67
<i>En toute indépendance</i>	68
Les définitions	72
<i>Critique de quelques définitions</i>	72
<i>Définition officielle</i>	73
<i>Un peu d'humour</i>	75
Le fondement théorique de l'audit interne	76
 Chapitre 4	
Positionnement de la fonction	79
L'audit interne et l'audit externe	79
<i>Les huit différences</i>	80
<i>Les complémentarités</i>	83
<i>Les rapprochements</i>	86
L'audit interne et le conseil ou consultant externe	90
L'audit interne et l'inspection	91
L'audit interne et le contrôle de gestion	93
<i>Les ressemblances</i>	94
<i>Les différences</i>	94
<i>Les complémentarités</i>	95
L'audit interne et les services méthodes/organisation	97
L'audit interne et la qualité	98
<i>La Qualité Totale</i>	98
<i>La certification</i>	99
L'audit interne et le contrôle interne	100
L'audit interne et le risk management	100
<i>1^{re} mission</i>	101
<i>2^e mission</i>	101

3 ^e mission	101
4 ^e mission	102
 Chapitre 5	
Les normes de l'audit interne	105
L'organisation internationale de la fonction	105
Les normes de l'audit interne	106
<i>Le code de déontologie</i>	108
<i>Les normes de qualification et normes de mise en œuvre associées</i>	110
<i>Les normes de fonctionnement et normes de mise en œuvre associées</i>	114
L'utilité des normes	121
Audit interne et fraude	122
<i>Les manifestations de la fraude</i>	122
<i>Évaluer le risque de fraude et la façon dont il est géré</i>	123
<i>Le rôle de l'auditeur interne</i>	125
Audit interne et responsabilité	126
<i>La déontologie</i>	127
<i>Le droit pénal</i>	127
<i>Dénonciation et devoir de réserve</i>	128

Deuxième partie

Le contrôle interne ou la finalité de l'audit interne

 Chapitre 1	
L'actualité du contrôle interne	133
Le concept et son évolution	135
<i>Le COSO1</i>	136
<i>Le COSO2</i>	138
<i>Le COCO...</i>	138
<i>Le Turnbull guidance</i>	138
<i>L'AMF</i>	139
Les spécificités du contrôle interne	140
<i>La dimension culturelle</i>	140
<i>La dimension universelle</i>	142
<i>La dimension relative</i>	143
Les objectifs du contrôle interne	143
<i>La protection du patrimoine</i>	145
<i>La fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles</i>	145
<i>Le respect des lois, règlements et contrats</i>	146
<i>L'efficacité et l'efficience des opérations</i>	147

Chapitre 2

Les conditions d'un bon contrôle interne	149
Un environnement interne favorable	151
<i>Une éthique</i>	151
<i>Une stratégie</i>	151
<i>Une organisation</i>	152
Une définition des objectifs stratégiques	153
Une identification des événements	154
Une évaluation des risques	155
<i>La notion de risque</i>	155
<i>La cartographie des risques</i>	157
Un traitement du risque	160
<i>Première solution : l'acceptation</i>	160
<i>Deuxième solution : le partage</i>	161
<i>Troisième solution : l'évitement</i>	161
<i>Quatrième solution : la réduction</i>	161
Des activités de contrôle	161
Une information et une communication	162
Un pilotage	162

Chapitre 3

Le contrôle interne d'une activité	165
Les préalables	166
<i>La mission</i>	166
<i>Les facteurs de réussite</i>	167
<i>Les règles à respecter</i>	168
Le cadre de contrôle	169
<i>Les objectifs</i>	170
<i>Les moyens</i>	171
<i>Les systèmes d'information et de pilotage</i>	173
<i>L'organisation</i>	175
<i>Les méthodes et procédures</i>	182
<i>La supervision</i>	184
Hiérarchie et cohérence des dispositifs	188
<i>La hiérarchie</i>	188
<i>La cohérence</i>	188

Chapitre 4

La mise en œuvre du contrôle interne	191
Appréciation des préalables	192
<i>Connaissance de la mission</i>	192
<i>Appréciation des facteurs de réussite</i>	192
<i>Identification des règles à respecter</i>	193

<i>Appréciation de l'environnement interne</i>	193
Identification des dispositifs spécifiques de contrôle interne	193
<i>Première étape : Découper l'activité ou le processus en tâches élémentaires</i>	195
<i>Deuxième étape : Identifier le ou les risques attachés à chaque tâche et les évaluer</i>	196
<i>Troisième étape : Identifier les dispositifs</i>	197
<i>Quatrième étape : Qualification</i>	198
Validation de la cohérence	200

Troisième partie

La méthode

Chapitre 1

Les principes fondamentaux de la méthodologie	205
Simplicité	205
Rigueur	206
Relativité du vocabulaire	206
Adaptabilité	207
Transparence	207

Chapitre 2

La mission d'audit et ses différentes phases	209
Définition de la mission	209
<i>Le champ d'application</i>	210
<i>La durée</i>	211
Les trois phases fondamentales de la mission d'audit interne	213
<i>Critère géographique</i>	213
<i>Définitions</i>	214

Chapitre 3

La phase de préparation	217
L'ordre de mission	217
<i>Contenu</i>	219
<i>Caractéristiques</i>	221
L'étape de familiarisation	223
<i>La prise de connaissance</i>	224
<i>Les moyens</i>	227
L'identification et l'évaluation des risques	233
<i>Le principe de la micro-évaluation</i>	233
<i>La diversité des pratiques</i>	234
<i>La méthode préconisée : le tableau de risques</i>	235

La définition des objectifs ou l'élaboration du référentiel	240
<i>Caractéristiques</i>	240
<i>Contenu</i>	241
Chapitre 4	
La phase de réalisation	245
La réunion d'ouverture	246
<i>Organisation</i>	246
<i>Ordre du jour</i>	248
Le programme d'audit	252
<i>Les six objectifs</i>	252
<i>Le contenu</i>	254
Le questionnaire de contrôle interne (qci)	256
<i>Questionnaire ou check-list</i>	256
<i>Les cinq questions fondamentales</i>	258
<i>Affinement</i>	261
<i>Les écueils</i>	262
Le travail sur le terrain	263
<i>Rappel de la démarche logique</i>	263
<i>Les observations</i>	265
<i>La FRAP</i>	267
La preuve en audit interne	282
Cohérences et validations	284
<i>Les cohérences</i>	284
<i>Les validations</i>	286
Chapitre 5	
La phase de conclusion	289
Le projet de rapport d'audit interne	289
La réunion de clôture	291
<i>Les cinq principes</i>	291
<i>L'organisation et le déroulement de la réunion</i>	293
Le rapport d'audit interne	295
<i>Les quatre principes</i>	296
<i>La forme</i>	297
<i>Les normes</i>	302
Réponses aux recommandations et suivi du rapport	306
<i>Les réponses aux recommandations</i>	306
<i>Le suivi du rapport d'audit interne</i>	309
Chapitre 6	
L'appréciation du contrôle interne	313
L'appréciation du contrôle interne par l'auditeur	314

<i>Les méthodes subjectives</i>	314
<i>Les méthodes objectives</i>	316
Les autres appréciations du contrôle interne	320
<i>Le self-audit</i>	321
<i>L'auto-évaluation</i>	325

Quatrième partie

Les outils

Chapitre 1

Les outils d'interrogation	331
Les sondages statistiques (ou échantillonnages)	331
<i>L'information statistique</i>	332
<i>Rappel de définitions</i>	333
<i>Modalités d'application</i>	334
Les interviews	335
<i>Les sept règles d'une bonne interview</i>	336
<i>Les étapes</i>	338
<i>Les questions écrites</i>	341
Les outils informatiques	342
<i>Les outils de travail de l'auditeur</i>	343
<i>Les outils de réalisation des missions</i>	343
<i>Les outils de gestion du service</i>	345
<i>L'informatique communicante</i>	345
Vérifications, analyses et rapprochements divers	346
<i>Les vérifications</i>	346
<i>Les analyses</i>	347
<i>Les rapprochements</i>	347
<i>La confirmation par des tiers</i>	348

Chapitre 2

Les outils de description	351
L'observation physique	351
<i>Que peut-on observer ?</i>	352
<i>Comment observer ?</i>	353
La narration	354
<i>La narration par l'audité</i>	354
<i>La narration par l'auditeur</i>	355
L'organigramme fonctionnel	355
La grille d'analyse des tâches	357
<i>Structure de la grille</i>	358
<i>Mode d'emploi</i>	359
Le diagramme de circulation	361

<i>Avantages et inconvénients</i>	361
<i>Mise en œuvre</i>	362
<i>Autres diagrammes</i>	367
La piste d'audit	367
<i>La conception réglementaire</i>	367
<i>La conception opérationnelle</i>	368

Chapitre 3

La mise en œuvre des outils	371
La communication	371
La curiosité	372

Cinquième partie Comment s'organiser

Chapitre 1

L'organisation du service	375
Les différentes structures possibles	375
<i>Les critères d'organisation</i>	376
<i>Les grands groupes</i>	378
<i>Les organisations moyennes</i>	383
Les auditeurs	385
<i>Le recrutement des auditeurs</i>	385
<i>Gestion et formation</i>	389
Le secrétariat	394

Chapitre 2

L'organisation du travail	397
La charte d'audit	397
Le plan d'audit interne	399
<i>Le contenu exhaustif</i>	400
<i>Les méthodes</i>	404
<i>La structure et l'élaboration</i>	412
<i>Le planning</i>	414
<i>Reporting et statistiques</i>	416
Le manuel d'audit interne	418
<i>Définir le cadre de travail</i>	418
<i>Aider à la formation de l'auditeur débutant</i>	418
<i>Servir de référentiel</i>	419
Les dossiers d'audit et papiers de travail	420
<i>Les dossiers d'audit</i>	421
<i>Les papiers de travail</i>	424

Documentation et autres moyens	425
<i>La documentation</i>	425
<i>Les moyens matériels et logiciels</i>	427
<i>Les moyens financiers</i>	428
 Chapitre 3	
L'efficacité du service	429
Conditions et défis d'une bonne efficacité	430
<i>Les conditions</i>	430
<i>Les défis</i>	433
L'application de la norme 1300	435
<i>Les évaluations internes</i>	435
<i>Les évaluations externes</i>	438
Les outils de la mesure	440
<i>Les indicateurs</i>	440
<i>Le benchmarking</i>	443
<i>L'enquête d'opinion</i>	445
 Chapitre 4	
Audit interne et gouvernement d'entreprise	447
Le gouvernement d'entreprise	447
Les comités d'audit	449
<i>L'évolution des idées et pratiques</i>	450
<i>Le rattachement de l'audit interne</i>	451
Réglementations récentes et audit interne	452
<i>Les réglementations étrangères</i>	453
<i>La réglementation française</i>	454
 Conclusion	457
Les conditions d'un bon développement de l'audit interne	458
<i>Les Instituts professionnels</i>	458
<i>Les responsables d'audit interne</i>	459
<i>Les auditeurs internes</i>	460
La reconnaissance du métier	461
<i>Spécialisation</i>	461
<i>Certification</i>	462
<i>Mondialisation</i>	463
 Index	465

PRÉFACE

Les entreprises, les organisations sont en permanence confrontées à l'amélioration de leurs performances dans un environnement qu'elles souhaitent sécuriser. Cette amélioration est de plus en plus recherchée au travers d'une décentralisation de la prise de décisions pour en assurer la pertinence et la mise en œuvre rapide. Dans ces conditions, le chef d'entreprise, le dirigeant est naturellement amené à s'interroger sur la maîtrise du fonctionnement de l'organisation, par lui-même et ses collaborateurs.

La fonction d'audit interne donne à cet égard l'assurance raisonnable que les opérations menées, les décisions prises sont « sous contrôle » et qu'elles contribuent donc aux objectifs de l'entreprise. Et si tel n'était pas le cas, elle apporterait des recommandations pour y remédier. Pour ce faire l'audit interne évalue le niveau du contrôle interne, c'est-à-dire la capacité des organisations à atteindre efficacement les objectifs qui leur sont assignés et à maîtriser les risques inhérents à leur activité. C'est donc une fonction éminemment utile aux dirigeants, quel que soit leur niveau de responsabilités, ce qui explique son développement au cours des deux dernières décennies avec une extension de son champ d'action sur l'efficacité et la performance au-delà de la simple conformité.

L'ouvrage de Jacques Renard présente l'état de l'art en la matière et constitue un excellent vecteur de promotion de l'audit interne aussi bien pour les dirigeants que pour ceux qui en font, souvent de manière temporaire, leur métier. Les uns y trouveront une clarification des concepts pour faire échec à la confusion sémantique trop souvent rencontrée ; ils y trouveront également le moyen d'utiliser l'audit interne de manière plus efficace. Les autres seront guidés sur la

voie du développement de leurs compétences professionnelles par une méthodologie rigoureuse, adaptable à leur environnement et reconnue au plan international.

Louis Gallois
Président d'EADS

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Louis Gallois', written in a cursive style.

AVANT-PROPOS

En quelques années, sous l'effet de la pression des législateurs et régulateurs, et de l'exigence des organisations, l'audit interne a profondément évolué, tout en se répandant dans tous les secteurs d'activité, et en particulier dans le secteur public.

Cette évolution s'est inscrite depuis 2002 dans les normes de la profession qui ont mis en avant le rôle majeur de l'audit interne dans l'évaluation des processus de management des risques, de contrôle et de gouvernance avec, pour objectif, de promouvoir plus d'efficacité tout en préservant les sécurités.

Il en résulte que l'audit interne n'est plus perçu comme une fonction financière, mais comme une activité s'intéressant à tous les processus et à toutes les fonctions d'une organisation, même si, ponctuellement, pour les sociétés soumises au Sarbanes-Oxley Act américain, on observe une croissance des missions à dominante comptable et financière.

Son indépendance s'est accrue par son rattachement à la direction générale, combiné à une relation étroite avec le comité d'audit ou un organisme équivalent.

Le socle du métier reste l'activité d'assurance mise en œuvre grâce à une évaluation préalable des risques et dont la valeur ajoutée se mesure à l'objectivité des constats et à la pertinence des préconisations émises.

Lieu de passage pour le plus grand nombre, l'audit interne ne peut être pleinement efficace que s'il repose sur un panachage harmonieux de personnes qui ont pratiqué un ou plusieurs métiers de l'organisation dont ils font partie et sur des professionnels de l'audit qui en font leur métier pendant une longue période, mais pas nécessairement dès la sortie de l'Université.

Cette professionnalisation de l'audit interne apparaît comme une donnée forte de ces dernières années :

- professionnalisation individuelle par une formation continue aux méthodes, techniques et outils de l'audit interne pouvant se concrétiser par le DPAI (Diplôme professionnel de l'audit interne) développé par l'IFACI, ou le CIA (Certified Internal Auditor) développé par l'IIA ;
- professionnalisation des services d'audit interne par la mise en place d'un programme d'assurance qualité portant sur tous les aspects de l'audit interne et faisant l'objet d'une évaluation externe pouvant se conclure par l'obtention du label qualité délivré par IFACI Certification.

Mais l'audit interne n'a pas achevé sa mutation. Il devra encore renforcer son rôle dans la gouvernance des organisations, fournir l'assurance que les structures et les processus y afférents sont correctement conçus et fonctionnent efficacement, et faire toutes recommandations pour les améliorer ; apparaître enfin comme une activité au service de l'organisation tout entière et non comme un simple instrument de la direction générale ou du comité d'audit.

Dans ce contexte, les auditeurs internes devront affirmer leur rôle par rapport aux acteurs du contrôle interne tels que les *risk managers*, les responsables de la conformité, les qualitiens et surtout les contrôleurs internes qui, en quelques années, ont pris une place toute particulière au sein des organisations, et également se positionner en conseiller de la direction générale pour tous les problèmes touchant à l'urbanisme du contrôle interne.

Enfin, les auditeurs internes devront faire preuve, en toutes circonstances, à côté de compétences techniques affirmées, de talent, mais surtout de courage, pour dire ce qui doit être dit, écrire ce qui doit être écrit, dans les formes, certes, qui conviennent, mais sans rien cacher de la réalité observée.

Rien de toutes ces évolutions n'échappe à Jacques Renard qui n'a de cesse que d'enrichir au fil des ans, avec compétence et pertinence, son remarquable ouvrage *Théorie et Pratique de l'audit interne*.

Ouvrage didactique par excellence, il sert de base à l'enseignement du contrôle et de l'audit interne dans les universités et les grandes écoles ; ouvrage encyclopédique, il traite de tout ce qu'un auditeur interne doit connaître pour être un vrai professionnel, mêlant harmonieusement concepts, normes et meilleures pratiques ; ouvrage de référence, il sert de guide à tout responsable d'audit interne qui veut construire un service performant, à même d'apporter valeur ajoutée à toute l'organisation.

L'immense succès que connaît cet ouvrage, depuis plus de 20 ans, en France, est également dû à la clarté de sa présentation, à la qualité de son écriture et à la capacité de son auteur à rendre compréhensibles les concepts les plus complexes, trop souvent mal appréhendés.

Il n'est pas étonnant, dès lors, que *Théorie et Pratique de l'audit interne* ait déjà été traduit, confirmant ainsi l'estime et le succès qu'il a déjà obtenus depuis longtemps dans les pays francophones.

Louis Vaurs
*Délégué général et
Ancien Président de l'IFACI*

INTRODUCTION

Dès 1941, J. B. THURSTON, Président du jeune Institut International des auditeurs Internes, déclarait avec une étonnante prescience que les perspectives les plus brillantes de l'audit interne seraient dans l'assistance au management¹. Plus de 50 ans après, Joseph J. MORRIS, Président de l'Institut des auditeurs Internes du Royaume-Uni lui fait écho, en des termes plus précis : « *Il n'est pas douteux pour les professionnels de l'audit interne que celui-ci a un rôle vital à jouer en aidant les dirigeants à venir serrer la bride du contrôle interne.* »²

Et de fait, tout au long de ces années, les auditeurs internes n'ont eu de cesse d'aller dans cette direction, construisant pierre à pierre un édifice dont la forme, les composants et la finalité sont maintenant bien visibles, même s'il est encore en partie inachevé.

Ces propos, figurant en tête des précédentes éditions sont toujours d'actualité. Mais en dépit des évolutions vers plus d'implication dans l'assistance au management, la fonction d'audit interne offre encore des contradictions.

Bien connue de ses différents acteurs, organisée au niveau international, de mieux en mieux maîtrisée par des spécialistes dont le nombre ne cesse de croître et dont le champ d'investigation s'élargit sans cesse, elle souffre néanmoins d'un double handicap :

-
1. « *It is as an arm of Management that internal auditing has its most brilliant future.* »
 2. Conférence de la Confédération Européenne des Instituts d'Audit Interne, avril 1992 – RFAI n° 112.

- Le premier handicap tient à l'excès de médiatisation du mot « audit », vocable magique, utilisé à des usages et des fins divers ; mot à la mode qui valorise celui qui l'utilise, fait savant et donne à penser que l'on est à l'avant-garde du progrès et des techniques. Le plombier ne vient plus réparer les robinets, il fait l'audit de la plomberie !

La fonction est ainsi paradoxalement victime de son succès et de son propre développement : aspirant faire parler d'elle, organisant conférences et colloques, multipliant articles et ouvrages, elle entre dans l'univers médiatique et en subit les inconvénients, d'autant plus qu'elle reste fondamentalement peu connue.

Pour dépasser les exagérations journalistiques, se comprendre et se faire comprendre, les professionnels ont dû signifier clairement que le mot pouvait avoir plusieurs sens, et pour ce faire le qualifier. On parle alors d'audit interne, d'audit externe, d'audit opérationnel ou d'audit social. On n'en finirait pas d'aligner les qualificatifs qui ont fait florès. Nous reviendrons ultérieurement sur ces problèmes sémantiques qu'il convient de résoudre avant toute étude sur le sujet. Mais il s'ensuit que la fonction est mal connue et que beaucoup reste à faire pour lui donner une image précise et des contours bien définis. Un micro-trottoir organisé sur le sujet révélerait à coup sûr une ignorance profonde du métier, de ses objectifs, du profil de ceux qui l'exercent.

- Le second handicap est de même nature. Il tient à ce que l'audit interne ne se nomme pas toujours « audit interne ». D'autres dénominations sont encore utilisées selon les habitudes, les cultures, le poids de l'histoire : inspection générale, contrôle général, vérification interne, contrôle interne peuvent recouvrir le même concept. Il s'ensuit pour le commun des mortels une difficulté à percevoir ce dont il s'agit et à s'imaginer que l'on parle bien de la même chose, sous des vocables différents. Et puis *horresco referens*, le mot lui-même recouvre parfois d'autres réalités : l'hérésie flirte encore avec le dogme !

L'évolution rapide et constante de la fonction ajoute encore à ces confusions, les objectifs n'étant pas toujours clairement perçus par tous – ou plus précisément, les objectifs ont rapidement évolué – et évoluent encore – et certains sont restés en route. Les plus récentes orientations de la fonction sont souvent méconnues et cette méconnaissance est parfois le fait même de certains dirigeants d'entreprise. Ancien président de l'IFACI, Louis VAURS a fort juste-

ment souligné l'évolution du concept d'audit interne en observant que « *la mutation bien intégrée par la majorité des auditeurs, n'a pas été réellement perçue par nos managers* »¹. Ce propos reste largement d'actualité.

En dépit de ces handicaps, et en partie à cause d'eux, l'audit interne est aujourd'hui :

- une fonction importante et organisée ;
- encore largement diversifiée ;
- et dont l'évolution constante permet d'esquisser les perspectives.

UNE FONCTION IMPORTANTE ET ORGANISÉE

L'importance actuelle de l'audit interne se traduit dans la représentativité de l'Institut international d'audit interne² lequel fédère tous les instituts nationaux et représente aujourd'hui plus de 160 000 membres répartis dans 165 pays.

La représentation de la fonction est également significative en France où elle s'exprime par l'intermédiaire de son Institut national : l'Institut français de l'audit et du contrôle internes (IFACI), à ce jour près de 3 600 membres représentant plus de 600 entreprises et organisations. Par l'entremise de cet institut, dont nous tracerons l'évolution significative, les auditeurs internes français ont une activité multiforme et contribuent grandement au rayonnement de la fonction : groupes de recherche, formation professionnelle, relations avec les universités et grandes écoles, conférences et colloques, relations avec l'IIA, relations privilégiées avec les Instituts francophones d'audit interne, les organismes professionnels et l'administration... À ces objectifs traditionnels se sont ajoutés récemment une activité de certification des services d'audit interne conforme à la MPA 1312-3 (*via* « IFACI Certification », *cf.* 5^e partie, chapitre 3, § « Les évaluations externes ») et la délivrance d'un diplôme professionnel, toutes choses dont nous parlerons ultérieurement dans le chapitre consacré à la formation des auditeurs internes. Au total les responsables d'audit interne sont partout où leur présence est nécessaire, ils collaborent entre eux, développent méthodes et outils, ne cessent de défricher et d'étendre leur influence, appliquant pleinement la devise de l'IIA : « Le progrès par le partage ».

1. Louis VAURS, RFAI n° 109.

2. The Institute of Internal Auditors : IIA.

Cette organisation touche aujourd'hui tous les secteurs d'activité, marchand et non marchand : industrie et commerce, services, banques, assurances, secteur public, secteur associatif, hôpitaux, professions libérales, universités... L'audit interne ne concerne donc pas, tant s'en faut, que les grandes entreprises, même si c'est par elles que le mouvement a commencé. Aujourd'hui les organisations de moyenne importance sont de plus en plus nombreuses et constituent un groupe important au sein de l'Institut de l'audit interne. On a certes calculé en 2005 un chiffre moyen de 2,85 auditeurs pour 1 000 personnes. Mais il s'agit là d'une moyenne arithmétique, recouvrant des réalités bien différentes et dont le spectre va de 0,5 ‰ à 8,5 ‰. Et ce sont la plupart du temps les grandes entreprises multinationales qui ont le ratio le plus faible alors que dans certaines entreprises moyennes et dans le secteur bancaire on trouve un auditeur pour 500 personnes, voire moins. Le critère de la taille n'est donc plus un critère essentiel, exception faite de la petite entreprise. La nature de l'activité semble bien être le critère le plus discriminant, même au niveau mondial (cf. enquête CBOK) : ainsi, dans la plupart des pays, le ratio du secteur bancaire est parmi les plus élevés, quelle que soit l'importance de la banque.

On peut s'interroger sur les causes de cette expansion. En fait la progression continue de l'audit interne n'est que la réplique de l'exigence de plus en plus pressante d'une bonne maîtrise des risques au sein des organisations, d'où l'importance croissante donnée au concept de contrôle interne. Les études les plus récentes¹, les réglementations contemporaines portent témoignages des préoccupations sur le sujet et dont l'actualité s'est fait écho.

Et c'est pourquoi l'audit interne s'affirme de plus en plus dans sa méthodologie comme une approche par les risques. C'est pourquoi également dans l'entreprise elle-même, la fonction s'étend de plus en plus. Elle s'étend de plus en plus, même si certains grands groupes sont contraints d'alléger leurs structures et, par voie de conséquence, réduisent, ou parfois suppriment, les services d'audit interne, encore que ces tentations aient tendance à se réduire. Et même dans ces cas extrêmes il ne semble pas que ceci puisse être considéré comme une remise en cause de la fonction :

- il s'agit de mesures souvent conjoncturelles, dictées par la nécessité mais ne traduisant pas une volonté politique d'élimination de la fonction d'audit interne ;

1. Ifaci : *Le management des risques de l'entreprise*, Éditions d'Organisation, 2005.

- *a contrario*, la fonction continue, en effet, de s'étendre dans des secteurs où elle n'avait pas encore pénétré : secteur public, PME, etc.

Une série d'enquêtes, réalisées par l'Institut de l'audit interne, permet de voir à quoi ressemblent ces services, encore largement diversifiés.

UNE FONCTION DIVERSIFIÉE

L'Institut de l'audit interne (IFACI) a réalisé successivement des enquêtes sur la fonction en 1987, 1991, 1995, 1999, 2002 et 2005 ; celles-ci ont été complétées en 2007 par une enquête internationale de l'IIA sur la pratique de l'audit interne dans le monde, le *Common Body of Knowledge* (CBOK) (91 pays interrogés) et, en 2009, par une enquête IFACI/Robert HALF. On peut ainsi mesurer les évolutions et les principales caractéristiques de la fonction dans son état actuel. Le panorama hétérogène de 1987 subsiste encore largement : il faut y voir les conséquences du caractère récent de la fonction qui fait coexister des organisations pratiquant l'audit interne depuis plusieurs décennies et d'autres qui viennent tout juste de la découvrir. Cette hétérogénéité se traduit à la fois dans le profil de la fonction et dans celui des auditeurs.

Le profil de la fonction

Fonction encore jeune et récente avec la création constante de nouveaux services d'audit interne : un tiers des services a moins de 5 ans en 2005 (24 % dans le monde en 2007, selon le CBOK, et seulement 13 % de plus de 20 ans). Dans ces services, et en dépit des normes régissant la fonction, on trouve encore de façon significative des auditeurs internes qui ne se consacrent pas exclusivement à leurs travaux d'auditeurs : ils étaient 61 % en 1987, ils étaient encore entre 45 et 50 % en 1999. L'évolution est en progrès, mais n'est pas parvenue à son terme. *A contrario*, les missions de conseil suggérées dans la nouvelle définition de l'audit interne ne sont pratiquées que par 27 % des auditeurs et concernent pour l'essentiel l'implantation du contrôle interne.

Tant en France qu'au niveau mondial, l'indépendance est une valeur essentielle. Elle s'affirme par le rattachement à la direction générale de la plupart des services d'audit et 78 % estiment qu'ils ont un accès approprié au comité d'audit (92 % au niveau mondial selon le CBOK). Enfin, des documents aussi importants que la charte d'audit et le plan d'audit sont maintenant bien entrés dans les pratiques de l'audit interne : en France, la charte d'audit est utilisée dans 82 % des cas (72 % au niveau mondial) et le plan d'audit dans 90 % des

cas (95 % au niveau mondial). Au registre des progrès à accomplir il faut toutefois souligner la forte minorité de services d'audit interne qui ne collaborent pas comme il conviendrait avec l'audit externe. Donc une assez grande diversité qui traduit des niveaux de développement hétérogènes.

Cette diversité se retrouve dans le profil des auditeurs internes.

Le profil des auditeurs

32 % des auditeurs avaient moins de 30 ans en 1987, en 2002 ils étaient 29 % et, en 2009, 23 % : donc vieillissement de la population que traduit le recours à des spécialistes de plus en plus compétents et également l'accroissement des recrutements en interne. Ces auditeurs continuent à venir d'horizons divers : grandes écoles de commerce, écoles d'ingénieurs, universités... On constate que le nombre des diplômés de l'enseignement supérieur augmente : 59,7 % en 1987, 83 % en 2002 et 2005, 90 % en 2009 (dont 80 % au niveau master, chiffre sensiblement plus élevé que celui du CBOK : 38 %). Et dans ces chiffres, on note l'accroissement du nombre des auditeurs internes ayant une formation d'ingénieur (10 %).

La diversité des profils se traduit dans la diversité des travaux et dans la diversité des carrières. Les missions d'audit interne continuent à se diriger de plus en plus vers l'opérationnel et portent sur des thèmes de plus en plus variés et de plus en plus spécialisés. En France on relève, en 2007, que pour 49 % des services d'audit interne, les thèmes d'audit relatifs à la gouvernance sont en augmentation, tandis que pour 38 % d'entre eux, les revues de processus financiers sont en baisse. De même, alors qu'en 1987, 56 % des auditeurs internes poursuivaient leur carrière dans le secteur de la finance, ils ne sont plus que 35 % en 2002 et 33,7 % en 2005.

La diversité des origines, des formations, des profils, se confirme donc : elle traduit la richesse de la fonction et des hommes ; elle signifie que le progrès est en marche.

Et au-delà de ce progrès, on voit s'esquisser des perspectives intéressantes.

LES PERSPECTIVES

Les perspectives d'il y a 15 ans sont devenues réalité : extension du champ d'application de l'audit interne, rattachement des services d'audit interne au niveau le plus élevé, multiplication des diplômes délivrés par les universités... Mais l'évolution n'est pas stoppée pour autant, d'autres horizons se sont

ouverts sous la double influence des incidents qui ont marqué la vie des entreprises (affaires Enron et autres) et des réglementations pour partie concomitantes : lois NRE et LSF en France, Sarbanes-Oxley aux USA. Ces événements ont largement conduit au développement des **audits de conformité** et à la prise en compte par les auditeurs de la **qualité de la gouvernance** sans que, pour autant, soit remise en cause l'extension des audits au domaine opérationnel. De même, le temps consacré à la détection des fraudes s'accroît de façon significative.

Enfin, des thèmes nouveaux s'affirment qui sont amenés à se développer. Ainsi en est-il du **développement durable**, encore peu audité mais qui le sera de plus en plus si on considère qu'il est porteur de risques, des risques concernant un avenir plus ou moins lointain et sur lesquels nous n'étions pas jusqu'alors sensibilisés.

Et ainsi en est-il également de l'**audit de l'éthique**, dans la mesure où les manquements à l'éthique peuvent être à l'origine de grandes catastrophes¹.

Parallèlement à ces mouvements s'affirment deux thèmes majeurs des perspectives à venir : le rôle de consultant et l'autonomie croissante.

Le développement du rôle de consultant

La fonction de conseil, affirmée dans la définition de l'audit interne (cf. 1^{re} partie, chapitre 2, § « Audit interne : Fonction périodique » et chapitre 3) s'impose lentement mais sûrement dans les services d'audit interne ; elle représente 9 % du temps au niveau mondial selon le CBOK. Les exigences des réglementations LSF et SOX ont renforcé cette tendance.

Elle va sans nul doute perdurer sous l'influence de deux phénomènes qui, s'ils ne sont pas nouveaux, sont de plus en plus d'actualité :

- La complexité croissante de la gestion incite les managers à solliciter le concours des spécialistes face à des situations nouvelles ou difficiles, singulièrement dans les cas de développement. On imagine mal l'auditeur interne réfugié dans sa tour d'ivoire et refusant de répondre aux sollicitations au motif qu'il doit préserver son indépendance. De plus en plus il va être amené à participer, à collaborer et ce faisant à s'intégrer au management de l'organisation.

1. Cf. Marc JOUFFROY, « L'audit de l'éthique » in *La Revue Qualitative*, n° 168, juin 2005.

Mais il devra toujours veiller ce qu'en définitive le manager assume les solutions préconisées : conseiller mais non décideur. L'auditeur interne aura soin de préciser la règle du jeu.

- Ce rôle de conseil est également appelé à se développer car ne cesse de croître le rôle pédagogique de l'auditeur interne (selon l'enquête IFACI / Robert HALF précitée, 41 % des managers d'audit participent à des formations en 2009). Rôle pédagogique car il participe de plus en plus à la formation des responsables dans le domaine qui est le sien ; mais rôle pédagogique surtout dans la mise en place du contrôle interne. On a assez répété que l'auditeur interne était un spécialiste du contrôle interne pour ne pas accepter qu'il participe à sa mise en œuvre. Et de fait le mouvement se dessine qui voit les auditeurs internes apporter compétence et savoir-faire à qui veut mettre en place un contrôle interne raisonné et rationnel. Là encore le mouvement semble irréversible, mais là encore il faudra veiller à ce que ce rôle pédagogique de conseil ne remette pas en cause le principe essentiel de l'appropriation du contrôle interne par le responsable.

Vers une plus grande autonomie

L'autonomie croissante annoncée ici comme un des thèmes majeurs des perspectives à venir ne transparaît pas en première analyse dans la pratique de l'audit interne, encore que certains indices peuvent y faire penser : le rôle croissant des auditeurs dans la préparation de l'ordre de mission, leur pouvoir d'initiative dans l'élaboration du plan d'audit, leur implication dans la cartographie des risques (en 2009, 70 % des directeurs d'audit et 45 % des auditeurs participent à la cartographie des risques ou la réalisent), etc. Il s'agit de domaines où, de plus en plus, l'audit interne voit ses propositions, souvent retenues comme allant de soi, être en fait de véritables décisions.

Mais, en allant plus loin, on peut penser que la multiplication des fonctions de conseil dans l'entreprise conduisant inéluctablement à une simplification, celle-ci se réalisera au bénéfice de l'audit interne¹.

1. Cf., en ce sens, J. RENARD, *Les dernières nouvelles de demain* in *Revue Audit* n 185, juin 2007.

Ceci suppose, bien évidemment, l'existence d'une réglementation de la fonction, laquelle impliquera du même coup l'exigence de certification. La notion d'« assurance raisonnable », affirmée dans la définition de l'audit interne, va en ce sens.

Nous n'en sommes pas encore là, mais on voit bien que les perspectives d'évolution sont nombreuses et importantes.

Tels sont les axes nouveaux de réflexion à prendre en compte dans la pratique de l'audit interne que nous allons développer selon un plan en 5 parties.

ANNONCE DU PLAN

Tout commence par l'histoire, d'où :

Première partie : Naissance d'une fonction

Comment l'audit interne est apparu avec ses caractéristiques contemporaines, quels sont ses traits dominants, quel est son champ d'application, comment se positionne-t-il par rapport aux autres fonctions ? Tous ces éléments vont permettre de bien cerner la fonction et de la définir.

Deuxième partie : Le contrôle interne ou la finalité de l'audit interne

Où sont précisés et expliqués la finalité de l'audit interne et le concept sur lequel il repose : le contrôle interne. Notion fondamentale, le contrôle interne est la matière sur laquelle travaille l'auditeur interne et qui imprègne toutes les fonctions de l'organisation.

On observera que le contrôle interne n'est que l'applicatif de la gestion de risques, dont il procède.

Troisième partie : La méthode

La méthodologie de l'audit interne est spécifique et l'analyse des différentes étapes d'une mission d'audit est un des points essentiels de la pratique. De la pratique plus que de la théorie : on s'efforcera donc de décrire ce qui est plutôt que ce qui devrait être par crainte de tomber dans l'abstraction.

Quatrième partie : Les outils

Où sont décrits la plupart des outils et façons de faire utilisés par l'auditeur pour rechercher les informations dont il a besoin, conduire ses investigations et détecter erreurs, fraudes ou dysfonctionnements de toute nature.

Cinquième partie : Comment s'organiser

La connaissance des objectifs, des outils et de la méthode ne servirait à rien si l'audit interne ne s'organisait pas pour réaliser ses missions. Organisation du service, gestion des hommes, organisation des missions et place dans l'entreprise, telles sont les questions essentielles qu'il convient d'aborder.

Première partie

Naissance d'une fonction

Chapitre 1

La dimension historique et culturelle

On a déjà tout dit sur l'**audit** en général et l'**audit interne** en particulier pour expliquer son origine et son développement.

Depuis ses origines latines (*audio, audire* : écouter) le mot audit a subi bien des vicissitudes et sa médiatisation a multiplié les contresens. Mais si on le qualifie « audit interne » il se réfère à une fonction précise, dont les origines ont parfois été identifiées à des pratiques anciennes.

Depuis les *Missi Dominici* de Charlemagne et les « auditors » d'Édouard I^{er} d'Angleterre, les exemples sont nombreux qui peuvent être présentés comme des antécédents historiques ; mais en fait aucun d'entre eux ne rend pleinement compte de cette fonction telle qu'elle existe aujourd'hui dans les entreprises, car c'est en réalité une fonction Nouvelle avec des particularités singulières et qui ne se confondent avec aucun précédent historique. Et c'est également une fonction Universelle et une fonction périodique.

AUDIT INTERNE : FONCTION NOUVELLE

La fonction d'audit interne est une fonction relativement récente puisque son apparition (ou sa réapparition, diraient certains) remonte à la crise économique de 1929 aux États-Unis.

Les entreprises subissaient alors de plein fouet la récession économique et l'ordre du jour était aux économies de toute nature. Les comptes furent passés au peigne fin en vue d'une réduction des charges. Or les grandes entreprises américaines utilisaient déjà les services de Cabinets d'audit externe, organismes indépendants ayant pour mission la certification des comptes, bilans et états financiers. Là comme ailleurs, on chercha le moyen de réduire le montant des dépenses et on s'avisa que pour mener à bien leurs travaux de certification les auditeurs externes devaient se livrer à de nombreuses tâches préparatoires : inventaires de toute nature, analyses de comptes, sondages divers et variés, etc. On en vint donc tout naturellement à suggérer de faire assumer certains de ces travaux préparatoires par du personnel de l'entreprise. Les cabinets d'audit externe donnèrent leur accord sous la condition d'une certaine supervision.

Ainsi apparurent ces « auditeurs » puisqu'ils effectuaient des travaux d'audit, au sens où on l'entendait alors, mais « internes » puisque membres à part entière des entreprises. Ils participaient aux travaux courants des auditeurs externes sans toutefois en établir les synthèses et les conclusions. « Petites mains », « sous-traitants » des auditeurs externes, ils permirent d'atteindre l'objectif initialement fixé : l'allégement des charges des entreprises. Ainsi est né, non pas la fonction mais le mot.

La crise passée, on continua à les utiliser puisqu'ils avaient acquis la connaissance et la pratique de méthodes et outils appliqués au domaine comptable ; peu à peu ils en élargirent le champ d'application et en modifièrent insensiblement les objectifs. Mais longtemps encore la fonction d'audit interne va conserver dans la mémoire collective ce patrimoine héréditaire. Et ce d'autant plus aisément qu'il s'agit là d'une histoire récente. Au regard des grandes fonctions traditionnelles de l'entreprise : fonction de production, fonction commerciale, fonction comptable... qui ont toujours existé, on mesure à quel point la fonction d'audit interne en est encore à ses premiers pas.

Elle n'est apparue en France que dans les années 1960, encore largement marquée par ses origines de contrôle comptable. Ce n'est véritablement qu'à partir des années 1980 que l'originalité et les spécificités de la fonction d'audit interne commencèrent à se dégager et à se préciser. On peut d'ailleurs estimer que l'évolution n'est pas encore parvenue à son terme.

Du caractère récent de la fonction d'audit interne résultent trois conséquences :

Des situations hétérogènes

Bien que rassemblées au sein d'un même institut professionnel : l'Institut de l'audit interne (IFACI), les entreprises et organisations qui pratiquent l'audit interne en donnent un panorama assez hétérogène.

Sans doute l'IFACI traduit et contribue à promouvoir la pratique dominante qui peu à peu s'impose à tous, mais cette pratique est, par la nature des choses, fortement colorée par la culture des entreprises. Cette dimension culturelle se perçoit dans les formations, les organisations, les méthodes de travail, le vocabulaire.

Tout en se rattachant à la même philosophie d'audit, les uns vont privilégier la formation comptable, d'autres des formations plus diversifiées ; les uns vont s'organiser en audits décentralisés, les autres affirmeront que seule est efficace une fonction d'audit interne fortement centralisée. Là également toutes les nuances s'expriment : centralisation dans le pays, ou centralisation au seul niveau international, ou décentralisation dans chaque entité juridique importante. Nous analyserons, dans la cinquième partie, ces différentes situations.

Les outils de travail eux-mêmes sont influencés par la culture. Telle entreprise à dominante technique voit ses auditeurs privilégier interrogations informatiques, sondages statistiques, outils mathématiques, telle autre à dominante financière a un service d'audit utilisant de façon préférentielle les ratios, les contrôles et les rapprochements comptables.

Que dire encore des rapports d'audit dont la forme, le contenu sont bien loin d'être homogènes ? Là encore l'histoire de l'entreprise pèse de tout son poids, souvent plus lourd que l'histoire de l'audit interne. Mais c'est au niveau du champ d'application que les situations sont les plus contrastées. Dans certaines entreprises et singulièrement dans les multinationales anglo-saxonnes, la fonction est en place depuis plusieurs décennies. C'est-à-dire qu'elle est entrée dans la culture, que ces entreprises pratiquent l'audit interne dans tous ses domaines et expérimentent les dernières nouveautés.

D'autres organisations, au contraire, et c'est le cas notamment de certains organismes et administrations, découvrent la fonction et se situent au stade premier de son implantation. Si les options sont souvent les mêmes, le champ d'application est plus restreint et les objectifs plus modestes. Les plus anciens connaîtront le chemin par lequel ils sont passés. Bien évidemment, entre le stade premier et celui de l'évolution à son plus haut niveau de connaissance, on trouve toutes les situations intermédiaires possibles, d'où une diversification

assez considérable dans le panorama de l'audit interne. Certains ne pratiquent la fonction que dans le domaine financier (le poids des origines) alors que dans le même temps d'autres abordent des rivages encore peu explorés : techniques de pointe, management général, environnement...

L'évolution de la fonction, à travers les différentes entreprises, est en conséquence difficilement comparable. Elle n'est toutefois pas encore arrivée à son stade final où les plus avancés cesseront leur progression, à supposer qu'elle doive s'arrêter un jour.

Mais dans cette marche en avant les auditeurs internes disposent d'un atout incomparable : un corps de doctrine, les normes professionnelles de l'audit interne, dont l'élaboration par l'IIA a commencé il y a plus de 50 ans et qui ne cesse d'évoluer à mesure que progresse la fonction. Ces normes professionnelles permettent de réaliser l'accord sur les concepts fondamentaux ; elles permettent également d'éviter les contradictions au plan international, tout en faisant la place aux spécificités culturelles.

Un vocabulaire instable

Le vocabulaire traduit l'importance de cette dimension culturelle.

Les organisations qui n'en sont qu'au début vont utiliser un vocabulaire très largement inspiré des pratiques des auditeurs externes, l'usage imprudent d'un « mauvais mot » pouvant parfois même conduire à des divergences doctrinales. Mais plus simplement, et plus généralement, le vocabulaire est emprunté à une fonction voisine, il n'est pas spécifique : papiers de travail, référencement, ajustement, certification, conformité, reporting, etc. sont des mots antérieurs à la fonction d'audit interne et que celle-ci s'est appropriée avec une propension plus ou moins grande selon l'ancienneté du service.

Mais outre cette source de différences, il y a surtout le poids de la culture : on ne parle pas de l'audit interne avec les mêmes mots dans la filiale française d'un groupe anglo-saxon que chez EDF ou dans une association caritative.

Les exemples sont multiples : termes de référence ou rapport d'orientation, réunion de validation générale ou réunion de clôture, état des actions de progrès ou suivi des recommandations, chef de mission ou superviseur, etc. Et bien évidemment, à chaque fois, les deux termes n'auront pas tout à fait le même contenu, il y aura des nuances qu'il faudra connaître pour pouvoir comprendre et donc communiquer. Fort heureusement, la grande majorité s'accorde aujourd'hui sur les définitions fondamentales : audit interne, contrôle interne, encore que...

D'où l'importance de la Formation professionnelle si on veut aller vers l'unification – qui n'est pas l'uniformité. À l'instar de l'Académie française les organisations professionnelles œuvrent en ce sens en publiant des glossaires devant servir à la fois de référence et d'outil de communication¹.

Mais rien ne saurait remplacer les échanges où les plus anciens dans la fonction tendent la main à ceux qui sont encore sur la ligne de départ. Le progrès est à ce prix. Mais tout ce mouvement ne saurait se faire sans divergences doctrinales.

Des divergences doctrinales

Elles sont perceptibles dans les ouvrages, dans les discours, elles se traduisent dans la pratique des entreprises. Toutes ont pour fondement la conception même de l'audit interne selon que l'on considère le caractère répressif ou préventif du rôle de l'auditeur.

Dans le premier cas, on le redoute car il sert de révélateur d'erreurs, de fraudes, de malversations en tout genre. Dans le second cas, il est attendu, sollicité pour ses recommandations qui permettent aux responsables de progresser par une meilleure maîtrise de leur activité. Ces deux conceptions de l'audit interne sont divergentes, elles conduisent à la mise en œuvre d'une démarche et de techniques d'audit singulières, à l'établissement de conclusions de nature différente. Elles impliquent également des profils d'auditeurs tout à fait dissemblables, avec des psychologies spécifiques.

La conception « policière » conduit à faire fonctionner les services d'audit interne avec des cadres très confirmés, dotés de solides compétences professionnelles. Dans le second cas, au contraire, la démarche de « conseil » et de « consultant » conduit plutôt à affecter à l'audit interne de jeunes cadres à haut potentiel, qui quitteront l'audit interne dès qu'ils auront tiré le maximum de profit de l'exercice de la fonction : acquisition d'une parfaite connaissance de l'entreprise dans toutes ses dimensions et acquisition d'une méthodologie permettant d'assumer des responsabilités avec sécurité et efficacité. C'est-à-dire à quel point ces conceptions sont relativement inconciliables. À dire vrai, ce propos est un peu historique car peu à peu tous s'accordent pour ne pas confondre « audit interne » et « inspection », et de fait nous verrons que la

1. IFACI – IAS, *Les mots de l'audit*, éditions Liaisons, 2000.

grande majorité des entreprises retient aujourd'hui la conception du conseil et du consultant conformément à la nouvelle définition de l'audit interne ; ce qui n'exclut pas les tendances et les nuances.

Le sujet est donc riche et vivant, il n'a pas encore atteint sa maturité et si on connaît bien désormais la couleur de ses yeux on ne connaît pas encore tous les traits de son caractère.

Il est bien certain que l'existence d'instituts professionnels où se réunissent les praticiens a largement contribué et contribue encore à apaiser les querelles et à dégager les grandes tendances sur lesquelles tous s'accordent. L'enseignement de l'audit interne dans les universités et les grandes écoles va également dans le même sens, il permet d'apporter très tôt, à travers la pédagogie et les ouvrages, une définition et une pratique admises de la fonction d'audit interne. Et cette uniformisation de la pratique est facilitée car les instituts s'appuient sur les normes de la profession reconnues par tous.

La décennie à venir devrait, sans nul doute, apporter à la fonction apaisement des divergences et clarification des doctrines. Peu à peu, comme une tache d'huile, la pratique dominante des entreprises va s'étendre à tous. En dépit des divergences des évolutions et des querelles doctrinales, l'audit interne va vers son achèvement.

AUDIT INTERNE : FONCTION UNIVERSELLE

Ce qualificatif doit être compris dans un double sens : c'est une fonction universelle car elle s'applique à toutes les organisations, mais c'est aussi une fonction universelle car elle s'applique à toutes les fonctions là où elle s'exerce.

Application à toutes les organisations

Le terme « entreprise » est insuffisant pour qualifier le champ d'application de l'audit interne. Ainsi, les fondateurs du master d'audit interne de l'université d'Aix-en-Provence ont tenu à le nommer « Master d'audit interne des organisations », soulignant par là à quel point la fonction ne se limite pas au monde des entreprises. En effet, la fonction d'audit interne va bien au-delà.

Les entreprises sont naturellement les premières concernées, quelle que soit leur taille. Les grandes entreprises bien évidemment et singulièrement les entreprises multinationales à partir desquelles le mouvement s'est étendu.

Mais l'audit interne concerne également les petites et moyennes entreprises dans la mesure où, bien entendu, elles peuvent supporter le coût que constitue le fonctionnement d'un service d'audit interne.

Nous avons déjà signalé que la fonction ne se confond pas nécessairement avec une structure propre. On peut imaginer une fonction d'audit interne sans service spécifique, mise en œuvre par d'autres agents de l'entreprise. Quels sont ces « autres agents » qui pourraient éventuellement mettre en œuvre la fonction dans un organisme qui ne posséderait pas de service spécifique ?

- ce pourrait être le chef d'entreprise lui-même, dans ce cas juge et partie, mais qui pourrait améliorer son diagnostic, et donc sa gestion, par l'utilisation de la méthodologie d'audit. On verra que cette tendance se développe avec le self-audit ;
- ce pourrait être aussi un de ses collaborateurs directs, mais on s'éloignerait encore plus de la norme et donc des conditions de fonctionnement de l'audit interne.

Cette situation ne serait donc pas sans poser de graves problèmes d'incompatibilités éventuelles, mais l'évoquer revient à souligner à quel point la fonction peut être indépendante de la taille de l'entreprise. Et même si la dimension est souvent invoquée comme un obstacle à l'implantation d'un service d'audit interne, elle ne peut véritablement être retenue que pour les petites structures. Dans les moyennes entreprises il s'agit bien davantage d'une résistance culturelle, largement due à un manque d'information.

Si l'audit interne s'applique à toutes les tailles d'entreprises, il s'applique également à toutes les natures d'entreprises. L'entreprise à vocation commerciale est autant concernée que l'entreprise industrielle ou l'entreprise de services. C'est probablement dans cette dernière catégorie, excepté le secteur bancaire, que la fonction d'audit interne a encore le moins pénétré, et sans doute parce que la dimension multinationale qui a favorisé le développement de la fonction, s'est d'abord rencontrée dans les secteurs industriel et bancaire.

C'est souvent à la suite historique de la pénétration et du développement du contrôle de gestion, qu'allant plus avant dans leur recherche d'efficacité et de sécurité, les entreprises sont arrivées à l'audit interne. Et de fait, l'implantation du contrôle de gestion s'est historiquement et majoritairement développée d'abord au sein des entreprises industrielles, puis commerciales : le chemin du développement de l'audit interne suit les mêmes traces, des grandes entreprises vers les moins grandes, de l'industrie vers le service via le commerce.

Mais, au terme de l'évolution, tous sont touchés car tous sont concernés. Bien évidemment, le secteur parapublic, géré à l'image du secteur privé, en adopte les fonctions et donc l'audit interne car, et c'est l'un de ses plus récents développements, il concerne toutes les activités de l'économie quelle que soit la forme juridique dans laquelle elles s'expriment.

Au-delà des entreprises, les associations de toute nature, les sociétés civiles et même les organismes confessionnels ou religieux peuvent et doivent être intéressés par cette fonction dès l'instant qu'ils ont acquis une certaine dimension.

Et naturellement – *last but not least* – les administrations – toutes les administrations – adoptent progressivement l'audit interne qui doit leur permettre de faire un saut significatif vers l'efficacité, la sécurité et la qualité, qu'il s'agisse des hôpitaux, de l'Éducation nationale, des collectivités territoriales, des Armées, des Inspections générales des ministères, tous ont déjà perçu à quel point cette fonction nouvelle pouvait leur permettre de mieux maîtriser leurs activités et d'atteindre plus sûrement les objectifs assignés.

Dans chacune de ces organisations l'audit interne – et cela n'est pas encore clairement perçu par tous – s'applique à toutes les fonctions sans exclusive.

Application à toutes les fonctions

Nombreux sont encore ceux qui, lorsqu'on parle d'audit interne, pensent fonction financière et comptable. C'est que le poids de l'histoire pèse encore lourdement dans les esprits qui n'ont pas été informés sur l'évolution de la fonction. Elle a, de fait, largement débordé ses limites historiques et concerne, sinon dans la pratique, à tout le moins dans sa conception théorique, toutes les fonctions sans restriction aucune. C'est qu'en effet, les objectifs et la méthodologie de l'audit interne sont universels en ce sens qu'ils s'appliquent à toutes les activités permettant ainsi de les mieux maîtriser. On peut donc décliner toutes les fonctions de l'entreprise : l'auditeur interne va y exercer ses activités pour le plus grand profit de tous.

Fonction financière et comptable

Comptabilité, trésorerie, sont bien évidemment inscrites au plan d'audit interne, mais avec des objectifs complémentaires par rapport à ceux assignés aux auditeurs externes. Nous verrons, à l'occasion du positionnement de la fonction, en quoi ces objectifs diffèrent. Mais nous verrons aussi à quel point audit interne et audit externe sont appelés à collaborer, tant est grande la complémentarité de leur action.

Fonction commerciale et logistique

Marketing, ventes, publicité, stockage, transports, tous ces domaines doivent être explorés par l'auditeur interne. On perçoit bien que dans cette approche l'aspect financier et comptable n'est pas seul concerné. L'universalité des objectifs de l'audit interne conduit à analyser tous les autres aspects de la fonction : relations commerciales et publicité, solvabilité du client, qualité des livraisons, recherche des prospects, etc.

Fonction fabrication/production

Au sens le plus large du terme, c'est-à-dire incluant aussi bien l'examen des installations de fabrication, que celui de la production, de la maintenance, des investissements, de la sécurité industrielle, etc. Ce qui veut dire en clair que l'auditeur interne est présent aussi bien dans les usines et sur les chantiers que dans les bureaux. Sans doute la réunion d'un certain nombre de conditions est-elle nécessaire pour parvenir à cette situation, en particulier l'exigence d'une culture technique, à tout le moins pour les entreprises à haute technologie. Mais si on veut donner à la fonction la plénitude de sa dimension on comprend bien qu'il est nécessaire que l'équipe d'audit interne soit composée d'auditeurs de toutes origines et de toutes formations, ce qui est d'ailleurs préconisé par les normes professionnelles. Un certain nombre de grandes entreprises sont déjà entrées dans cette voie, c'est-à-dire que nous ne sommes plus dans le domaine des spéculations mais bien dans celui des réalités.

Fonction informatique et pas seulement l'informatique de gestion

L'auditeur informatique qui, là également – dimension culturelle oblige – est non pas un auditeur ayant appris l'informatique, mais nécessairement un informaticien formé à la méthodologie et aux outils d'audit interne, cet auditeur informatique exerce son talent dans cinq directions fondamentales :

1. L'audit des centres informatiques, et pas seulement les centres informatiques de gestion mais également l'informatique industrielle, l'informatique de « process » comme disent les Anglo-Saxons, c'est-à-dire celle qui concourt la fabrication automatisée. Bref partout où il y a du *hardware*, il y a matière à audit.
2. L'audit de la bureautique dans toute son étendue, sa diversité et sa complexité.
3. L'audit des réseaux informatiques, nécessaire complément des deux points antérieurs, lequel exige de la part des auditeurs un niveau de compétence technique assez élevé. C'est-à-dire que toutes les équipes d'audit ne sont pas en mesure d'aborder ces questions ; il leur faut alors trouver des solutions de substitution.

4. L'audit des systèmes en exploitation et des logiciels applicatifs. Ce domaine recouvre ici l'ensemble des autres fonctions de l'entreprise dans la mesure où celles-ci font largement appel à l'informatique. L'audit informatique est alors – dans ce cas particulier – une spécificité de chacune des fonctions.
5. L'audit des systèmes en développement qui présente les mêmes caractéristiques que le précédent puisqu'il se situe en amont de l'exploitation. Il faut ici souligner que le rôle de l'auditeur ne peut pas et ne doit pas se confondre avec celui des responsables en charge du développement. Là comme ailleurs, l'auditeur n'est pas celui qui « fait les choses », mais celui qui « regarde comment les choses sont faites ».

Fonctions de gestion

Nous englobons sous ce vocable tout ce qui a pu être omis dans l'énumération antérieure. Gestion du personnel, au sens le plus large et dans toutes ses composantes, logistique générale de l'entreprise, depuis le nettoyage des bureaux jusqu'à l'archivage en passant par le gardiennage et l'imprimerie, toutes ces activités doivent être inscrites au programme de travail de l'auditeur interne. Et comme il y a de plus en plus de fonctions codifiées et normalisées, le champ ne cesse de s'étendre : hier la qualité, aujourd'hui l'environnement.

Fonction audit interne

L'audit interne étant une fonction et toutes les fonctions ayant vocation à être auditées, il va de soi que l'audit interne doit également être audité et donc prendre sa place dans l'énumération ci-dessus. Mais comment réaliser cet audit de l'audit, sorte de pari impossible ? Nous l'étudierons dans la cinquième partie de cet ouvrage.

Fonction managériale

Certains affirment qu'il faut l'exclure, qu'elle constitue l'exception qui confirme la règle. Il s'agit là sans nul doute d'un repli devant la difficulté car il n'est pas douteux qu'étendre ainsi l'audit interne n'est pas chose aisée, en effet, il convient de vaincre un double obstacle :

- l'obstacle créé par la direction générale elle-même qui, si elle ne connaît pas bien la fonction, ou pire encore, si elle s'en fait une idée fausse, ne donnera pas son aval à une telle entreprise ;

- l'obstacle créé par l'auditeur interne lui-même qui aura à veiller à ne pas porter de jugement sur la nature de l'action de la direction, ce qui bien évidemment, va rendre sa tâche difficile.

Mais au plan des principes, et même de la pratique, la fonction est auditable. D'ailleurs l'exigence de l'appréciation du « gouvernement d'entreprise », figurant désormais dans la définition de l'audit interne, va en ce sens. (9,5 % des missions d'audit interne concernent en 2005 l'évaluation des processus de gouvernement d'entreprise et 6 % au niveau mondial en 2007, selon le CBOK).

Activités non auditables

Il existe bien çà et là, et pour des raisons historiques, des baronnies impénétrables dont le nombre et l'importance signent le degré de maturité de l'audit interne et la qualité culturelle de l'organisation.

Au-delà de ces cas hors normes, les activités qui, par principe, ne sont pas auditables, n'existent pas. Tout au plus peut-on lister des activités « difficilement auditables », encore que le degré d'auditabilité dépende largement de l'autorité de l'audit interne. Sous cette rubrique on peut citer :

- l'audit social (souvent réalisé par des intervenants extérieurs eu égard à la sensibilité du sujet) ;
- l'audit des dossiers médicaux et des dossiers du personnel (mais on peut auditer leur organisation) ;
- l'audit de la recherche-innovation (lorsqu'il y a un problème important de confidentialité).

Mais nous sommes bien dans le domaine des exceptions. Pour l'essentiel l'audit interne est une fonction universelle, et c'est aussi une fonction périodique.

AUDIT INTERNE : FONCTION PÉRIODIQUE

C'est une fonction permanente dans l'entreprise, mais c'est une fonction qui est périodique pour ceux qui la rencontrent. Les « audités » (chefs de service, chefs de départements, directeurs) reçoivent les auditeurs en mission pour une semaine ou deux semaines ou trois mois ; puis, mission terminée, ceux-ci s'en vont. Ils reviendront dans deux ans, dans trois ans ou dans cinq ans

selon une fréquence qui sera fonction de l'importance du risque dans l'activité auditée. Donc fonction à éclipses dans la mesure où le travail n'est pas exercé en permanence au même endroit.

Mais activités permanentes de l'audit interne qui du 1^{er} janvier au 31 décembre va tourner dans l'entreprise pour exercer ses missions dans tous les secteurs. Le plan d'audit – dont nous parlerons ultérieurement – traduit cette périodicité de l'activité en répartissant les activités sur un cycle de plusieurs années (trois ou cinq ans). Cette périodicité des missions est calculée selon le risque de chaque activité : activité à haut risque ? donc missions fréquentes. Activités à risque faible ? donc missions plus espacées dans le temps. Un service d'audit interne bien organisé doit donc impérativement disposer d'un outil de mesure du risque pour calculer la fréquence de ses missions. C'est la macro-évaluation dont nous reparlerons ultérieurement.

Il est intéressant de souligner, dès à présent, que le caractère permanent implique pour l'auditeur interne l'exclusion de toute responsabilité dans des fonctions opérationnelles en dehors de ses missions d'audit. Cette règle est à la fois une nécessité pratique et une exigence déontologique. C'est une nécessité pratique car on ne peut être à la fois juge et partie, auditeur et responsable opérationnel. C'est également une exigence déontologique car elle est imposée par la nécessité de tout auditer et de le faire sans aucun subjectivisme. Ces notions sont rappelées dans le code de déontologie (*cf.* chapitre 5) ; néanmoins nous verrons qu'elles ne sont pas toujours respectées.

Ces trois caractéristiques de la fonction d'audit interne : nouvelle, universelle, périodique sont maintenant acquises et reconnues. Cette évolution ne s'est pas produite uniformément, ni brutalement : petit à petit, la fonction s'est composée son nouveau visage. Pour ce faire, elle a progressivement étendu son champ d'application en franchissant des étapes significatives et qui ont laissé des strates qui en sont la superstructure.

Chapitre 2

Le champ d'application

Dès qu'il s'est agi d'élargir le champ d'application de l'audit interne, on a vu apparaître de nouveaux vocables pour baliser le chemin parcouru. Mais il faut du temps pour « fixer » une terminologie et ainsi qu'on l'a vu on trouve encore des interprétations divergentes sur le sens à donner aux mots. En réalité, tout est affaire de classement et dès lors que l'on est clair sur la philosophie du classement, les mots trouvent tout naturellement la place qui leur revient. Tout comme la technique comptable distingue les dépenses par nature et les dépenses par destination, critère de la distinction entre comptabilité générale et comptabilité analytique, de même l'audit interne distingue un classement par objectifs (ou par nature) et un classement par destination, l'un et l'autre pouvant être disposés dans un tableau à double entrée.

Le classement par objectifs correspond au développement historique de la fonction, laquelle s'est assignée au tout début des objectifs simples, puis les a progressivement complexifiés pour arriver à la situation actuelle. Sommes-nous au terme de cette évolution ? Certainement pas, et d'autres étapes non encore discernables sont sans doute à venir. Cette évolution des objectifs peut être schématisée en trois étapes ; trois phases essentielles de développement non encore achevées, un peu comme un monde en expansion. Retenons cette métaphore de l'évolution géologique des mondes pour parler des trois âges de l'audit interne.

L'ÉVOLUTION RECONNUE

Trois points sont à préciser avant d'aborder la description :

- Il ne s'agit pas d'une évolution dans laquelle une étape chasserait l'autre. Il s'agit d'une stratification, chaque période ajoutant de nouveaux objectifs, de nouvelles complexités à la période antérieure.
- De même qu'à un même moment de l'histoire certaines civilisations étaient encore à l'âge de pierre et d'autres à l'âge de bronze, de même toutes les entreprises ne sont pas au même niveau d'évolution. Ainsi que déjà observé, certaines ont intégré l'audit interne dans leur culture depuis de nombreuses années et sont à un stade bien avancé ; d'autres en sont encore aux balbutiements et à la mise en place de la fonction dans ses objectifs les plus simples ; mais dans tous les cas de figure, d'une façon progressive ou d'une façon accélérée, le passage par les trois étapes est dans la logique du développement.
- Enfin, si les deux premiers stades sont aujourd'hui admis, reconnus, définis par une terminologie adoptée par tous, il n'en est pas encore de même du troisième et du quatrième en cours de réalisation et donc objets de controverses et d'expériences diverses.

L'audit de conformité

C'est le point d'ancrage fondamental des stratifications ultérieures et successives. À cette période correspond la démarche simple et traditionnelle de l'auditeur et qui va consister à vérifier la bonne application des règles, procédures, descriptions de poste, organigrammes, systèmes d'information... en bref, il va comparer la règle et la réalité, ce qui devrait être et ce qui est. Autrement dit, il va travailler par rapport à un **référentiel** et c'est en cela que son travail est relativement simple. L'auditeur, s'étant informé sur tout ce qui devrait être, signale au responsable les distorsions, les non-applications (évitables ou inévitables) les mauvaises interprétations des dispositions établies ; il en analyse les causes et les conséquences et recommande ce qu'il convient de faire pour qu'à l'avenir les règles soient appliquées. Cette moisson est rapportée à l'audité qui en fait son profit, nous verrons comment ultérieurement.

Avec les manquements graves et répétés aux différentes législations et réglementations, constatés récemment, l'audit de conformité semble bien prendre une importance accrue et est toujours d'actualité. Et ce d'autant plus que les dispositions réglementaires sont de plus en plus strictes et contraignantes

(LSF en France et Sarbanes-Oxley aux États-Unis). Les évolutions dans le domaine bancaire insistent sur l'importance de cette notion (« compliance » disent les Anglo-Saxons).

Par voie de conséquence, ainsi que nous le verrons ultérieurement, le rôle de l'audit interne s'affirme et s'accroît.

Cet audit de conformité peut aussi s'appeler « audit de régularité » : les puristes distinguent que dans le premier cas on observe la conformité avec les dispositions légales et réglementaires et dans le second cas la régularité par rapport aux règles internes de l'entreprise. Mais dans les deux cas, la démarche est la même : comparer la réalité au référentiel proposé. Cette démarche, toujours essentielle pour un auditeur interne, s'est doublée d'une approche nouvelle, l'audit d'efficacité.

L'audit d'efficacité

Progressivement on est allé plus loin dans les objectifs assignés à l'auditeur interne. Étant devenu un spécialiste du diagnostic, de l'appréciation des méthodes, procédures, analyses de postes, organisation du travail, l'auditeur a pris l'habitude d'émettre une opinion, non plus seulement sur la bonne application des règles, mais également sur leur qualité. Telle procédure est-elle opportune ? superflue ? désuète ? inutilement compliquée ? inutile ? incomplète ? inexistante ? Et ce questionnement s'est peu à peu imposé au fur et à mesure que l'auditeur interne approfondissait son analyse dans la recherche des causes.

Il n'y a plus alors de référentiel clair et précis ; ou plutôt le référentiel devient une abstraction, résultante de l'appréciation de l'auditeur interne sur ce qu'il considère comme devant être la meilleure des solutions possibles, la plus efficace, la plus productive, la plus sûre. Dans cette démarche, l'auditeur interne est d'autant plus efficace que son professionnalisme, sa connaissance de l'entreprise, son savoir-faire dans la fonction auditée sont plus importants. On voit tout naturellement s'esquisser le partage des tâches : à l'auditeur junior les audits de conformité et de régularité, mais à l'auditeur senior, plus expérimenté, les audits d'efficacité.

Lorsqu'on parle d'audit d'efficacité, on va au plus simple englobant à la fois les notions d'efficacité et d'efficience. C'est pourquoi il serait plus cohérent de parler d'audit de performance, mais le vocable « audit d'efficacité » est maintenant entré dans la pratique et le langage.

Il est toutefois utile de le décomposer en rappelant le sens des deux termes :

- L'efficacité, dont le critère est l'atteinte des objectifs fixés, et plus généralement la réponse adéquate à l'attente. C'est le « doing the right things »¹ des Anglo-Saxons.
- L'efficience, qui est le « doing the things right », et dont le critère est de faire le mieux possible, ce qui exige la meilleure des qualités quant aux connaissances (le savoir), aux techniques (le savoir-faire), aux comportements (le savoir être) et à la communication (le faire savoir). L'efficience, *stricto sensu*, est donc très largement imprégnée par la culture.

C'est pourquoi l'audit d'efficacité entendu au sens large – et c'est un point sur lequel nous reviendrons souvent, singulièrement à propos des méthodes et procédures – est très coloré par la culture d'entreprise. Là où règne une expansion importante, lorsque l'entreprise est en pleine croissance et qu'il s'agit d'éliminer au maximum freins et facteurs de ralentissement, l'appréciation d'efficacité se fait le plus souvent en termes d'allègements et de simplifications, en conservant les risques considérés comme acceptables. Au contraire, lorsque l'entreprise est en position de moindre croissance, lorsque la culture est plus une culture de conservation des acquis qu'une culture de développement, et lorsqu'*a fortiori* la situation est celle de tous les dangers, l'appréciation d'efficacité se fait en termes d'affinement des règles et procédures, de meilleure définition des responsabilités, voire de substitution de règles plus strictes aux dispositions antérieures.

Ce poids culturel dans la conception et l'application de l'audit pèse encore plus lourd dans les développements ultimes, connus à ce jour, de la démarche d'audit : l'audit de management et l'audit de stratégie.

L'ÉVOLUTION EN QUESTION OU L'AUDIT DE MANAGEMENT ET DE STRATÉGIE

Source de toutes les confusions, cette dimension nouvelle de l'audit interne, constitue le stade ultime du développement de la fonction. Précisons au départ, et afin d'éviter un contresens encore rencontré çà et là, que l'on parle d'audit **de** management et non pas d'audit **du** management.

1. R. N. GREENWALD, « An internal auditor's guide to self management », *The Internal Auditor*, 1990.

L'audit de management

Il ne s'agit pas, comme certains peuvent le penser encore, d'auditer la direction générale en portant un quelconque jugement sur ses options stratégiques et politiques. En aucun cas, l'auditeur ne peut s'intéresser au fond des choses : ce ne sont pas ses objectifs et il n'a pas la compétence pour le faire. Il faut donc dire et répéter que l'existence d'un service d'audit interne n'altère en rien la liberté de choix et de décision des directions générales. En revanche, observer les choix et les décisions, les comparer, les mesurer dans leurs conséquences et attirer l'attention sur les risques ou les incohérences relève bien de l'audit interne. Pratiquer l'audit de management c'est donc toujours, et quelle que soit la définition retenue, observer la forme et non le fond.

L'audit de management (ou audit de direction pour ceux que le français effraie) peut s'apprécier aujourd'hui de trois façons différentes, c'est-à-dire que l'on peut en donner trois définitions. Cette situation s'explique et se comprend parce que ce champ d'application, encore en plein développement, est pour les acteurs objet de recherches, de tentatives, d'innovations dans un secteur où la terminologie n'est pas encore fixée. Mais parmi ces trois conceptions de l'audit de management, l'une d'entre elles est en train d'acquiescer droit de cité car elle correspond à la « pratique dominante » et on peut raisonnablement penser qu'elle s'imposera peu à peu.

- Dans cette première conception l'auditeur interne se fait présenter par le responsable du secteur audité la politique qu'il doit conduire. En d'autres termes, et l'on verra que c'est le préalable nécessaire à la démarche d'appréciation du contrôle interne, il doit solliciter son interlocuteur « *Monsieur le responsable de l'entretien, quelle est votre politique d'entretien ?* » ou « *Monsieur le responsable du recrutement, quelle est votre politique de recrutement ?* » ou encore « *Monsieur le directeur des ventes, quelle est votre politique de vente ?* » ce qui signifie en clair : « *Comment concevez-vous la **mission** qui vous est assignée ?* ».

Cet exposé de la politique permet tout d'abord de s'assurer que l'intéressé en a une et qu'il est en mesure de l'exprimer clairement. C'est-à-dire qu'il connaît parfaitement sa mission. Si tel n'était pas le cas, on pourrait déjà en tirer un certain nombre de conséquences. L'exposé étant fait et la connaissance de cette politique étant acquise, l'auditeur va regarder dans **quelle mesure cette politique est en ligne avec la stratégie de l'entreprise** ou avec les politiques qui en découlent. La politique d'entretien est-elle cohérente par rapport à la politique d'investissements ? La politique de publicité est-elle en harmonie avec la politique de marketing et celle-ci dans la

ligne stratégique définie par la direction générale, etc. ? Ainsi se définit l'audit de management : à l'occasion de chaque audit, une réflexion du type « audit de conformité » mais portant sur ce domaine spécifique et d'application délicate qu'est le domaine stratégique. Cette conception de l'audit de management apparaît donc d'une utilisation périlleuse : elle nécessite à l'évidence un grand professionnalisme, une bonne connaissance de l'entreprise et une autorité suffisante pour être écoutée des responsables quant aux recommandations susceptibles d'être formulées dans ce domaine.

C'est-à-dire que cet « audit de management » est en fait exercé par des responsables d'audit interne, des chefs de mission ou tout le moins par des auditeurs très confirmés. Il s'inscrit dans la droite ligne de l'appréciation du gouvernement d'entreprise préconisée par la définition de l'audit interne. Cet audit peut se manifester ou bien sous la forme d'une mission d'audit spécifique et portant sur un sujet fondamental d'examen de conformité entre la politique d'une fonction et la stratégie de l'entreprise. Mais « l'audit de management » peut aussi trouver à s'exercer au sein d'une mission d'audit « traditionnelle » et dans laquelle certains constats et donc certaines recommandations sont de nature « audit de management » comme d'autres peuvent être de nature « audit de conformité » ou « audit d'efficacité ».

- Cette remarque vaut également pour la deuxième conception de l'audit de management, nettement moins pratiquée que la première, mais qui n'est pas incompatible avec elle. Dans cette optique, l'auditeur interne porte son regard non plus vers le haut, mais vers le bas, non plus vers les aspects politiques ou stratégiques de l'entreprise compris dans leur globalité, mais vers la mise en œuvre sur le terrain. Dans cette démarche, en effet, l'auditeur s'étant fait expliquer, comme dans le premier cas, quelle est la politique du responsable de l'unité auditée, quelle est sa mission, il va ensuite se rendre sur le terrain pour examiner dans quelle mesure cette politique est **connue, comprise et appliquée**, et si ceux qui sont chargés de la mettre en œuvre ont bien en main les moyens pour le faire.

En vérifiant la façon dont les politiques sont connues, transmises et exécutées, tout au long de la ligne hiérarchique, l'auditeur réalise pleinement son rôle – ultérieurement décrit – d'appréciateur du contrôle interne. Là encore nous avons affaire à une sorte d'audit de conformité, mais conformité non plus entre une politique et la stratégie globale, conformité cette fois entre une politique et sa mise en œuvre.

- La troisième conception de l'audit de management est évoquée pour mémoire car elle n'est que peu pratiquée. Mais elle existe et mérite à ce

titre d'être citée. Elle existe essentiellement dans certains grands groupes internationaux dans lesquels on doit respecter un processus formalisé d'élaboration de la stratégie de l'entreprise. En d'autres termes, la direction générale locale doit suivre un certain processus de concertation, de propositions et d'approbation avec la direction générale du groupe : au terme de ce processus la stratégie à retenir est définie et approuvée.

L'audit de management – disent alors les tenants de cette troisième conception – va consister à réaliser l'audit de ce processus d'élaboration de la stratégie ; donc là également, audit de conformité mais portant sur une matière noble, dans laquelle la direction générale est impliquée au premier chef, savoir le respect des règles définies pour l'élaboration de la stratégie.

■ Illustrations

Illustration 1

Audit de management du service Publicité dans une grande entreprise (1^{re} conception)

L'auditeur va s'assurer que la politique suivie est en cohérence avec celles de la vente et du marketing :

- cibles identiques ;
- portant sur les mmes produits ;
- selon un processus prévu d'évolution analogue (augmentations ou diminutions en %) ;
- en respectant la stratégie budgétaire définie pour tous ;
- supports publicitaires adaptés aux cibles.

Illustration 2

Audit du processus d'élaboration de la stratégie (3^e conception) : Cet audit portera sur cinq points :

1. Hypothèses conjoncturelles :
 - s'assurer que la conjoncture a été analysée, que des hypothèses ont été retenues et que celles-ci sont régulièrement mises à jour en fonction de l'actualité.
2. Diagnostic économique de l'entreprise :
 - s'assurer que ce diagnostic est réalisé et qu'il prend en compte les forces et les faiblesses de l'entreprise
3. Définition des objectifs et des contraintes :
 - s'assurer que ces objectifs ont été définis et qu'il y a cohérence entre :
 - les objectifs commerciaux ;
 - les objectifs de production ;
 - les objectifs financiers

- s'assurer que ces objectifs ont pris en compte le cadre réglementaire et les règles d'éthique qui doivent être respectées
4. Définition des objectifs :
 - s'assurer de la définition des objectifs généraux de l'entreprise et de leur cohérence.
 5. Planification des actions :
 - s'assurer que ces objectifs sont pris en compte dans le cadre d'un plan régulièrement actualisé.

L'audit de stratégie

Allant au-delà, et partant de ces différentes conceptions, on commence à parler d'**audit de stratégie**, conçu comme une confrontation de l'ensemble des politiques et stratégies de l'entreprise avec le milieu dans lequel elles se situent pour en vérifier la **cohérence** globale. Cette conception confirme la pétition de principe en vertu de laquelle l'auditeur interne ne saurait en aucun cas prétendre apprécier les politiques et stratégies, son rôle se limite à souligner éventuellement les incohérences. Observons cependant que ces simples révélations peuvent conduire la direction générale à modifier au fond tel ou tel point pour retrouver une cohérence globale, mais on se situe alors hors du champ d'application de l'audit interne. Mais quelle que soit l'option appliquée, il s'agit là d'audits de haut niveau, exigeant des compétences sérieuses et qui – en dépit des déclarations – ne sont encore pratiqués que par quelques-uns. Il est certain que cette ultime étape en cours de développement laisse présager des conceptions plus élaborées de l'audit interne. Les avancées pressenties sur l'audit du gouvernement d'entreprise prennent place dans ce contexte.

C'est à partir de ces réflexions que s'est posée la question du rôle de l'auditeur interne dans l'appréciation de la performance. Le respect des bons principes exige que l'auditeur ne porte pas de jugement sur la performance atteinte ou à atteindre, mais qu'il s'assure que la norme de performance assignée est connue et réalisable. En d'autres termes il doit veiller à l'existence :

- d'objectifs de performance ;
- de moyens suffisants pour les atteindre ;
- d'un système d'information pour les mesurer.

Quoi qu'il en soit l'analyse de cette évolution historique conduit à la définition de quatre « natures » d'audit, admises et reconnues par tous.

LE CONSEIL

La mission de conseil – porte ouverte par la nouvelle définition de l'audit interne – est strictement balisée dans les normes professionnelles.

Modalités et champ d'application

La mission de conseil ne se confond pas avec les recommandations des missions d'audit, lesquelles s'appuient sur des constats de dysfonctionnement. Ce sont des missions spécifiques, nommées comme telles et devant être si possible définies dans un accord écrit.

On distingue en fait :

- les missions formelles : planifiées et faisant systématiquement l'objet d'un accord écrit ;
- les missions informelles telles que participations à des comités ;
- les missions exceptionnelles : opérations de fusion/acquisition par exemple ;
- les missions en situation de crise.

Les normes précisent que toutes ces modalités doivent figurer dans la charte d'audit (N. 1000) afin que nul n'en ignore. Mais on perçoit bien que la véritable novation et les promesses de développement sont dans le premier point. (Missions formelles).

Préservation de l'indépendance et de l'objectivité

C'est le problème majeur et qui en fait hésiter plus d'un. De fait il peut y avoir altération de l'indépendance dans deux cas :

- chevauchement entre mission d'audit et mission de conseil sur le même sujet. Pour minimiser le risque on recommande d'éviter de faire un audit dans l'année qui suit la mission de conseil, ou à tout le moins, d'éviter l'emploi des mêmes auditeurs ou des mêmes managers ;
- mission de conseil réalisée par des auditeurs dans un domaine dont ils ont auparavant assumé la responsabilité. Les normes recommandent alors d'informer le client. Est-ce bien suffisant ? N'y a-t-il pas là un risque grave de confusion ? On ne peut s'empêcher de penser aux problèmes de compatibilités rencontrés par l'audit externe sur des thèmes comparables sinon identiques.

Éléments à prendre en compte

Il ne peut y avoir conseil sans compétence **reconnue**. La norme 1210.C1 fait obligation de refuser la mission si la compétence n'est pas au rendez-vous : sagesse élémentaire mais qui suppose une capacité d'autocritique qui n'existe pas toujours.

L'auditeur doit prendre en compte tous les risques, y inclus ceux révélés dans les missions d'audit ; d'évidence on ne peut pas ne pas le faire mais l'image de l'auditeur risque d'en être brouillée. Étendant le droit de suite des missions d'audit aux missions de conseil on ajoute même que dans celles-ci l'auditeur peut également prendre en compte les risques situés hors du champ de sa mission. On peut se demander si on reste bien dans l'esprit d'une mission de conseil laquelle repose très formellement sur un contrat.

Procédure et communication des résultats doivent être définies par le responsable d'audit interne, tout comme les modalités de suivi, de mise en œuvre et de conservation des résultats. On recommande donc d'éviter en tous points improvisation et approximation.

Analyse critique

Vouloir faire de l'auditeur interne un partenaire à part entière en le faisant descendre de sa tour d'ivoire pour mieux participer à la vie de l'organisation est à coup sûr un progrès sensible. Mais on peut se demander si le moment est judicieusement choisi. On pressent bien que les conflits et contradictions – et quelques-uns ont été évoqués – peuvent être des empêchements majeurs. Il n'est pas douteux que pour réussir cette mutation l'auditeur interne devra faire preuve non seulement de la compétence déjà évoquée mais également d'une grande perspicacité.

- Il devra en premier lieu veiller à ce que les managers qui, en tout état de cause décident, s'approprient les conseils des auditeurs, s'interdisant par là même de faire retomber sur ces derniers les éventuelles conséquences néfastes des décisions prises.
- Il devra également être attentif à ce que l'activité conseil ne dévore pas l'activité audit, allant jusqu'à se substituer à elle (*cf.* L. Vaur : préface à *audit interne : ce qui fait débat*¹). À ce jour les missions de conseil représentent 27 % des missions (21 % en 2002 et 9 % au niveau mondial en

1. Jacques RENARD, *Audit Interne : ce qui fait débat*, éditions Maxima, 2002.

2007 selon le CBOK). L'augmentation du chiffre est largement due à l'implication des services d'audit interne dans la mise en œuvre des nouvelles réglementations.

Les difficultés sont donc bien réelles qu'il faut surmonter en sus du changement culturel qu'impose cette nouvelle dimension. Ces obstacles seront-ils surmontés ? Cette nouvelle dimension sera-t-elle appréhendée ? Les options restent ouvertes : l'avenir nous dira si les promoteurs de cette novation ont su viser juste.

LA VALEUR AJOUTÉE

En sus du conseil, la définition même de l'audit interne précise que l'auditeur interne « contribue à créer de la valeur ajoutée ». Cette exigence se traduit dans les recommandations de l'auditeur et doit être appréciée d'un triple point de vue :

- L'auditeur interne ne doit pas être uniquement un raccommodeur de porcelaine, il n'est pas là pour simplement remettre les choses en état : effacer les erreurs commises, réajuster les dispositifs déréglés ou faire remettre dans la caisse les valeurs qui ont disparu.

Il doit faire des recommandations qui améliorent la situation antérieure, de sorte que les dysfonctionnements constatés ne puissent plus se reproduire, à tout le moins dans un contexte identique. D'où l'importance de l'analyse causale qui, identifiant l'origine du phénomène, va permettre d'en supprimer la cause. Le nombre des recommandations n'a donc rien à voir avec la valeur ajoutée, tout est fonction de la nature et du contenu.

Toute recommandation porteuse d'améliorations du contrôle interne doit entraîner tout naturellement un progrès dans la maîtrise des activités.

- Mais il y a également valeur ajoutée lorsque l'auditeur interne ne propose pas des dispositions nouvelles mais fait supprimer des dispositions existantes pénalisantes et dont la simple existence est à l'origine du risque constaté.

En ce cas, la création de valeur ne consiste pas créer de la valeur au sens littéral du terme, mais éviter que l'on en perde, ce qui revient au même.

- Enfin, il est important de noter que cette exigence s'applique également aux missions de conseil. On peut même dire qu'elle est ici renforcée, ainsi que l'indique la norme 2010.C1 qui précise que le responsable de l'audit interne doit, avant toute acceptation de mission de conseil, considérer

« dans quelle mesure elle est susceptible de créer de la valeur ajoutée. ». Ce qui interdit aux auditeurs internes de s'aventurer dans des missions de conseil d'utilité douteuse.

PRÉCISONS NOTRE VOCABULAIRE

On peut alors mieux situer, tout ce qui est trop souvent présenté à tort et à travers comme des modalités spécifiques de l'audit interne et qui serait d'une nature originale : audit des procédures, audit de sécurité, audit informatique, audit social. Tout devient clair au contraire lorsqu'on adopte la notion bien connue des comptables : classement par nature et classement par destination.

Le classement par nature d'audit ou par objectif correspond aux quatre catégories précédemment analysées :

- audits de conformité/régularité ;
- audits d'efficacité ;
- audits de management ;
- audits de stratégie.

À ces quatre catégories correspondent des audits que l'on peut qualifier « par destination », qui correspondent aux différentes fonctions de l'entreprise et qui, pour cette raison, sont dits « opérationnels ». Ils concernent **toutes** les activités de l'entreprise, y inclus bien évidemment la fonction comptable et financière, mais avec pour objectif d'examiner la façon dont elles sont opérées. Il y aura donc autant de catégories d'audits opérationnels que de fonctions. Cette approche est particulièrement enrichissante d'un double point de vue.

La géographie de l'audit interne

Cette approche permet de dresser la géographie de l'audit interne dans l'organisation. Sur le tableau ci-après on peut, en effet voir très précisément quelles sont les fonctions qui ne sont pas encore couvertes par l'audit ; et dans chacune d'elles si on en est au simple stade de l'audit de régularité ou si l'on est allé plus loin. Dans le même temps, on perçoit bien à quel point il est contradictoire d'opposer par exemple « audit de la sécurité » à « audit d'efficacité ».

La fonction « Sécurité » est en effet une fonction comme les autres et, à ce titre, peut se concevoir aux trois niveaux d'intervention antérieurement définis :

Niveau 1

Audit de conformité/régularité : c'est-à-dire s'assurer que tous les dispositifs mis en place pour l'application des règles internes de l'entreprise et de la réglementation externe, en matière de sécurité, sont appliqués et fonctionnent parfaitement¹.

L'évolution la plus récente, et singulièrement dans le domaine bancaire, insiste sur l'importance de cette notion de conformité aux règles et qui n'est pas – tant s'en faut – amoindrie par les niveaux subséquents.

Niveau 2

Audit d'efficacité. C'est-à-dire s'assurer que les dispositifs mis en place pour maîtriser la fonction sécurité sont adéquats, efficaces et qu'il n'y a pas lieu de les modifier, d'en supprimer certains ou d'en ajouter d'autres. Bref, recommander tout ce qu'il y a lieu de faire pour une meilleure efficacité dans l'exercice de la fonction Sécurité, c'est-à-dire pour atteindre les objectifs fixés dans ce domaine.

Niveau 3

Audit de management. La politique de sécurité est-elle en cohérence avec la stratégie de l'entreprise ? Sinon quels sont les points qu'il faut modifier pour réaliser cette adéquation ?

Niveau 4

Audit de stratégie. La stratégie sécuritaire est-elle en cohérence avec la stratégie des autres fonctions de l'organisation ?

Et ce même raisonnement peut être fait pour **toutes** les fonctions.

L'audit de stratégie est d'ailleurs préconisé par la norme 2130.A2.

On peut observer également que l'expression « audit des procédures » parfois utilisée comme la définition d'une catégorie d'audit spécifique est en dehors de toute logique. On trouve – ou plutôt on devrait trouver – des procédures

1. On verra ultérieurement que organigrammes, analyses de postes, procédures, etc. sont alors à considérer.

dans toutes les fonctions : c'est même un dispositif essentiel que l'auditeur aura à apprécier. Bien évidemment, on peut imaginer une mission d'audit « restrictive » qui se limiterait à l'audit des procédures ; ce n'est pas pour autant que se trouverait créée une nature d'audit particulière¹.

La fin des confusions

Mais l'intérêt essentiel de cette approche est de mettre un point final aux confusions entre audit interne et audit externe, confusions en voie d'extinction suite aux récentes clarifications des professionnels et de la réglementation.

Parmi toutes les fonctions de l'entreprise figurent, bien évidemment, la fonction comptable et la fonction financière. Comme les autres, elles rentrent dans le champ d'application de l'audit interne, comme les autres, elles sont susceptibles d'être examinées du point de vue régularité/efficacité/management. Un tel examen par les auditeurs internes ne se confond pas avec « l'audit Financier et Comptable » *stricto sensu*, lequel ne poursuit pas les mêmes objectifs et n'utilise pas la même méthode. On devrait réserver ce dernier terme à l'audit externe, lequel poursuit des objectifs qui lui sont propres et qui ne coïncident pas avec les objectifs de l'audit interne, même si les convergences sont nombreuses.

- Audit financier et comptable : certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes, résultats et états financiers, et cela est le rôle de l'audit externe, que l'on développera plus précisément au chapitre 4.
- Audit de la fonction comptable par les auditeurs internes : porter un jugement sur la maîtrise de la fonction par les responsables et recommander les dispositions à prendre pour l'améliorer.

Et si d'aventure des services d'audit interne se préoccupent de certification des comptes – il y en a – cela signifie simplement que leur champ d'activité déborde sur le terrain de l'audit externe.

De même, lorsque les auditeurs externes se préoccupent du contrôle interne de la fonction comptable ils exercent alors leurs talents dans un domaine qu'ils ont en commun avec les auditeurs internes, d'où la nécessaire collaboration dont nous reparlerons ultérieurement.

1. Cf. *Revue Française de l'Audit Interne*, n 88 – J. RENARD, « Précisons notre vocabulaire ».

Mais de même que l'audit interne est universel, de même – ce qui n'a pas toujours été bien perçu par les exégètes – l'audit financier et comptable des auditeurs externes est, lui aussi, susceptible de s'intéresser à l'ensemble des fonctions dès l'instant qu'elles génèrent des chiffres et des données pouvant influencer le Résultat et les états financiers.

Et cette situation est de plus en plus fréquente depuis que nombre de données sont saisies à la source.

D'où le tableau ci-après symbolisant le champ d'application de l'audit et montrant fort bien la complémentarité entre les deux fonctions, singulièrement dans la partie grisée du schéma.

Champ d'application

Entreprise X	Audit interne				Audit externe
	Audits opérationnels				
Fonctions	Régularité/ Conformité	Efficacité	Management	Stratégie	Audits financiers et comptables
Achats					
Fabrication					
Comptabilité *					
Trésorerie					
Entretien					
Ventes					
Sécurité					
Informatique					
Juridique					
Ressources humaines					
Etc. ¹					

1. Autant de catégories que de fonctions dans l'entreprise (y inclus la fonction comptable : *)

■ Illustrations

Illustration 1

Exemple d'une mission portant sur l'audit de la fonction entretien d'une usine. L'auditeur interne examine les points suivants :

- Audit de conformité : les dispositions, règles, procédures, organisations définies par l'entreprise dans le cadre de cette fonction sont-elles respectées ? Les dispositions réglementaires relatives la sécurité sont-elles suivies ? Cet examen englobe, bien évidemment, les règles d'organisation et de fonctionnement de la comptabilisation des opérations d'entretien (essentiellement analytiques).

- Audit d'efficacité : la gestion de cette fonction est-elle conduite avec le maximum d'efficacité et d'efficience ?
 - avec le maximum d'efficacité : les objectifs assignés peuvent-ils être et sont-ils atteints ?
 - avec le maximum d'efficience : les objectifs assignés ne peuvent-ils être améliorés, dépassés ?

L'auditeur interne examine entre autres choses quels sont les indicateurs, les systèmes d'information utilisés ; quelles mesures peuvent être prises pour que les dispositions, règles, procédures, etc. soient mieux adaptées ; pour qu'elles permettent de supprimer dysfonctionnements et insuffisances dans l'entretien de l'usine.

- Audit de management : on regarde si la mission du responsable de la fonction est clairement définie :
 - Entretien pour prévenir toute panne ou incident de fonctionnement ?

ou

- Entretien pour réduire le budget à son coût minimal ?

ou

- Entretien pour faire durer les installations le plus longtemps possible ?

Et s'étant fait expliquer la politique d'entretien, l'auditeur interne s'assure qu'elle est en ligne avec la stratégie de l'entreprise et singulièrement la fabrication.

- Audit de stratégie : l'auditeur interne s'assure que la politique d'entretien est en cohérence avec les politiques des autres fonctions de l'usine.

Illustration 2

Exemple d'une mission portant sur l'audit du service médical. L'auditeur interne examine les points suivants :

- Audit de conformité/Régularité : c'est ici et avant tout l'examen du respect des dispositions législatives et réglementaires relatives à la médecine du travail. C'est aussi l'examen de la conformité avec les règles de l'entreprise si celles-ci sont plus strictes et plus exigeantes que les dispositions légales. C'est également l'analyse de la conformité avec toutes les dispositions prises pour le bon fonctionnement du service.
- Audit d'efficacité : à ce stade l'auditeur examine si ces dispositions, cette organisation permettent de fonctionner avec le maximum d'efficacité. Il examine le système d'information dont disposent les responsables pour mesurer le respect des directives et l'amélioration de la fonction médicale tant en qualité qu'en activité.
- Audit de management : la mission du service étant définie, est-elle conforme à la stratégie de l'entreprise, dans la mesure où la réglementation laisse une marge d'initiative dans ce domaine ?

- Audit de stratégie : l'auditeur examinera la cohérence avec toutes les autres fonctions, et singulièrement celles exigeant des travaux de nuit, ou dangereux, ou insalubres.

Les nouvelles missions de conseil ouvertes aux auditeurs internes ont conduit les professionnels à nommer :

- missions d'assurance, les missions traditionnelles d'audit (allusion au vocabulaire de la définition officielle) ;
- missions de conseil, les missions définies comme telles ;

les deux concernant la fonction d'audit interne dont nous pouvons maintenant aborder la définition.

Chapitre 3

Définitions

Fonction évolutive, l'audit interne a vu se succéder plusieurs définitions avant que la notion ne soit stabilisée. Il n'est pas inutile de suivre le même chemin en procédant par approches progressives et en mettant en évidence les points à retenir. Quelques points d'ancrage, non équivoques et non controversés, permettent de tracer le grand cercle dans lequel va s'inscrire la définition.

LES POINTS D'ANCRAGE

Ils sont au nombre de trois :

Assistance au management

Il est désormais de pratique courante de constater que l'audit interne est une fonction d'assistance qui doit permettre aux responsables des entreprises et organisations de mieux gérer leurs affaires. C'est-à-dire que cette notion d'assistance et qui distingue l'audit interne de toute action de « police » est reconnue aujourd'hui par le plus grand nombre et tend à se développer. L'auditeur interne est auprès de chaque responsable dans la même situation que le fiscaliste à qui l'on fait appel pour résoudre une question d'impôts. De la même façon, le responsable se fait aider – ou mieux assister – par les auditeurs internes pour résoudre des problèmes d'une tout autre nature et qui sont ceux relatifs aux dispositions prises pour bien maîtriser les activités.

La spécialité de l'auditeur interne c'est l'art (méthode) et la manière (outil) de procéder pour porter un jugement sur cet ensemble de dispositions précédemment évoquées – et de façon incomplète – : règles, procédures, organisation, système d'information, etc. Cet ensemble de dispositions que tout manager met en place pour faire fonctionner son activité, (et parfois « sans le savoir », mais non sans talent) porte un nom, désormais unanimement reconnu des spécialistes et donc incontournable. On l'appelle le CONTRÔLE INTERNE.

On peut le regretter car il prête à toutes les confusions. Mais, resserrant le cercle de notre définition, nous pouvons d'ores et déjà dire que l'auditeur interne va « assister » les responsables en ce sens qu'il va leur permettre – et par les approches successives déjà analysées – d'améliorer cet ensemble flou – en apparence – pour travailler avec plus d'efficacité, de sécurité et d'efficience.

Cette notion d'assistance évolue chaque jour vers une plus grande implication de l'auditeur dans l'entreprise. L'évolution du sigle IFACI est significative à cet égard. Il y a quelques années IFACI signifiait « Institut Français des auditeurs et Contrôleurs Internes ». Après être passé par des stades intermédiaires : « Institut Français des auditeurs Consultants Internes », puis « Institut de l'audit interne », on en est venu à la traduction actuelle du sigle : « Institut Français de l'Audit et du contrôle internes ». On a voulu fort justement souligner ainsi à quel point les auditeurs internes sont impliqués dans le contrôle interne dont ils sont les gardiens chargés de sa constante amélioration et, de plus en plus souvent, participent à son élaboration. L'auditeur interne adopte donc de plus en plus le profil d'un conseil, d'un consultant que l'on peut appeler spontanément et par là même d'un spécialiste de l'audit et du contrôle internes.

Elle met un terme à une controverse qui a fait florès il y a peu : l'auditeur interne a-t-il une obligation de moyens ou une obligation de résultat ? Dès l'instant qu'il est admis que l'auditeur interne « conseille », « assiste », « recommande » mais ne décide pas, son obligation ne saurait être qu'une **obligation de moyens** : tout faire pour aider à améliorer la maîtrise que chaque responsable a de ses activités et donc aider à atteindre les objectifs du contrôle interne. Pour ce faire, l'audit interne dispose d'atouts que n'a pas le management :

- il a des normes de référence qui lui donnent autorité, une méthode et des outils qui garantissent son efficacité ;

- il dispose d'une indépendance d'esprit, d'une autonomie qui lui permettent d'envisager toutes les hypothèses et de formuler toutes les recommandations ;
- il n'est pas distrait dans sa recherche et sa réflexion par les contraintes et obligations d'un travail permanent, non plus que par la gestion quotidienne d'un service.

À ce stade de notre approche d'une définition, observons la seconde caractéristique, second point d'ancrage non controversé.

Sans juger les hommes

L'auditeur interne a-t-il pour mission de juger les hommes ? C'est une question souvent posée, plus souvent par ceux s'apprêtant à faire que par ceux qui ont déjà fait. Pour l'auditeur interne confirmé, exerçant ses activités dans une entreprise où l'audit interne est un acquis culturel, cette question a toutes les allures d'un faux problème. Bien évidemment, si on considère une mission d'audit révélant une situation fragilisée à l'extrême, des risques potentiels importants, l'absence de conformité à des dispositions fondamentales, une efficacité insuffisante et – conséquences de tout cela – des disparitions d'actifs, des malversations..., il est bien évident que dans ce cas, le responsable ne pourra pas ne pas être « jugé », « apprécié », « considéré » en fonction de ces constats. Mais si on écarte ce cas paroxysmique, si on veut bien considérer le cas standard d'une mission d'audit révélant insuffisances et potentialités d'amélioration, trois niveaux de réflexion permettent d'affirmer que le responsable n'a pas à être mis directement en cause :

- Le premier niveau est celui des objectifs de l'audit interne : mieux maîtriser les activités, ce doit être aider à améliorer une performance et non pas juger la performance existante ; de même que le spécialiste des assurances révèle que dans une usine on peut procéder à une meilleure appréciation des valeurs assurées, ou le spécialiste de la fiscalité aide à procéder à une meilleure application des règles de la taxe professionnelle. Et même si le responsable se trouve, de fait, jugé à la suite des constats d'audit, il subsiste que ce n'est pas là l'**objectif** de l'audit interne.
- Le deuxième niveau est celui des réalisations. Non seulement l'audité ne doit pas être mis en cause, mais si néanmoins il l'est, ce peut être d'une façon positive. C'est, en particulier, le cas d'une insuffisance importante révélée en cours d'audit, aussitôt portée à la connaissance du responsable, et que ce dernier a redressée efficacement et sans attendre. Dans ce cas, on voit apparaître dans le rapport d'audit que le dysfonctionnement

signalé a déjà donné lieu à une action corrective qui a porté ses fruits : l'audité en est gratifié et apparaît comme un responsable efficace et dynamique.

- Le troisième niveau est celui des responsabilités. On constate très souvent que l'analyse des causes réalisée par l'auditeur interne révèle que les faiblesses signalées ont leur origine dans des insuffisances dont l'audité n'a pas la maîtrise. On observe alors que les solutions sont entre les mains de la hiérarchie, voire du corps social tout entier s'il s'agit de causes à dimension culturelle : problèmes de formation, de budgets, d'organisation... Et on rencontre parfois cette situation paradoxale, mais logique, où l'audité, bien loin d'être mis en cause, voit conforter par l'audit interne des insuffisances qu'il a lui-même signalées. On est alors dans le cas très concret et non équivoque « d'assistance au management ».

En d'autres termes « sans juger les hommes » ne signifie pas que les recommandations de l'audit interne ne sont pas susceptibles d'avoir une incidence sur les hommes, mais cela signifie très clairement qu'il n'y a pas – et il ne doit pas y avoir – de noms de personnes dans les rapports d'audit interne.

En toute indépendance

Ce qualificatif est souvent attaché à l'auditeur interne lorsqu'on veut souligner que la fonction exercée ne saurait subir ni influences, ni pressions susceptibles d'aller à l'encontre des objectifs qui lui sont assignés. Et il est bien vrai que l'auditeur interne est et doit être indépendant.

Les nouvelles normes professionnelles définissent clairement le double concept d'indépendance :

- Indépendance du service dans l'organisation :
 - norme 1110 : Pour y parvenir, « *Le responsable de l'audit interne doit relever d'un niveau hiérarchique suffisant au sein de l'organisation pour permettre au service d'audit interne d'exercer ses responsabilités* » ; c'est-à-dire, en règle générale, du niveau le plus élevé.
 - On précise même, afin de donner le maximum de garanties, que « *Le responsable de l'audit interne doit confirmer au conseil, au moins annuellement, l'indépendance de l'audit interne au sein de l'organisation.* »
 - norme 1110.A1 : « *L'audit interne ne doit subir aucune ingérence lors de la définition de son champ d'intervention, de la réalisation du travail et de la communication des résultats.* »

- Indépendance par la pratique de l'objectivité individuelle :
 - norme 1111 : cette indépendance est réaffirmée par l'exigence d'une communication directe entre le responsable de l'audit interne et le conseil.
 - norme 1120 : « *Les auditeurs internes doivent avoir une attitude impartiale et dépourvue de préjugés et éviter tout conflit d'intérêt.* » On souligne ici les qualités dont l'auditeur doit faire preuve et, en particulier, éviter d'aborder une mission d'audit avec des idées préconçues.

Ce double concept était déjà évoqué dans l'ancienne norme 100 qui précisait que « *Les auditeurs internes doivent être indépendants des activités qu'ils auditent* ».

L'indépendance du service d'audit est affirmée pour lutter contre cette pratique trop souvent rencontrée d'auditeurs internes surchargés par des tâches qui ne devraient pas leur incomber. C'est le cas – hélas fréquent – de l'auditeur interne que l'on charge de définir et rédiger règles et procédures de travail dans telle ou telle fonction : comment peut-il porter une appréciation sur ces dispositions et leur fonctionnement s'il en est lui-même l'auteur ? Ce qui veut dire, pour parler clair, que les domaines dans lesquels l'auditeur interne a légiféré ne sauraient être audités par l'intéressé et donc, s'il n'y a qu'un seul auditeur dans l'entreprise, on en conclut que ces domaines ne peuvent plus être audités.

Si pour des raisons structurelles, on est obligé de confier à l'auditeur unique des tâches de ce type – et c'est souvent le cas des entreprises moyennes – on sera bien avisé de mesurer le risque et les inconvénients.

Nous avons évoqué le cas de la rédaction des règles et procédures, mais il est bien d'autres cas de surcharges indues et qui nuisent à l'indépendance de l'auditeur :

- réaliser des tâches systématiques de contrôles et de rapprochement ;
- exercer une supervision sur les hommes, même à titre provisoire ;
- porter une appréciation sur la qualité des performances individuelles ;
- participer à l'élaboration de systèmes informatiques ;
- définir des standards de travail et édicter des normes ;
- faire œuvre d'organisateur ;
- exercer des missions d'inspection.

Toutes ces tâches constituent peu ou prou des « déviations » par rapport à la fonction d'audit interne, nuisent à l'indépendance de son exercice et donc à l'efficacité et à la rigueur du travail de l'auditeur.

Et c'est pourquoi la norme rappelle que pour atteindre ce but le service d'audit interne doit être rattaché au plus haut niveau afin que l'auditeur puisse être indépendant par rapport aux responsables de la fonction auditée ; sans imaginer de mauvaises intentions et en restant dans le scénario classique de l'auditeur interne entouré de collègues participatifs, comment pourrait-il exercer pleinement sa mission s'il était lui-même dans le système qu'il prétend observer ? On ne saurait être à la fois médecin et patient, sauf à risquer de graves erreurs de diagnostic. C'est bien pourquoi l'auditeur interne est de plus en plus rattaché au niveau hiérarchique le plus élevé de l'entreprise, afin d'être à même d'auditer toutes les fonctions sans risquer l'aveuglement ou le conflit.

Il résulte donc de ce postulat :

- que l'auditeur interne ne peut ni ne doit avoir sous ses ordres aucun service opérationnel ;
- qu'il ne formule que des « recommandations » qui ne constituent en aucun cas des mesures obligatoires pour la hiérarchie ;
- qu'il doit pouvoir avoir accès à tout moment aux personnes (à tous niveaux hiérarchiques) aux biens et aux informations.

Mais l'organisation hiérarchique ne suffit pas, encore faut-il (norme 1120) que chacun, dans son travail, puisse faire preuve d'**objectivité**. Celle-ci est d'ailleurs énoncée comme un des principes fondamentaux du code de déontologie. Être objectif, c'est avoir une attitude impartiale, c'est ne pas avoir d'idées préconçues, et on sait combien c'est difficile ! Et pour faire bonne mesure l'IFACI ajoute l'exigence de méthodes de travail **rigoureuses** aidant à l'impartialité. C'est donc apprécier en toute neutralité d'esprit. D'ailleurs la norme 1130.A1 considère que l'objectivité est altérée lorsque l'auditeur audite une activité dont il a assumé la responsabilité au cours de l'année passée. On perçoit bien que l'idéal absolu ne sera jamais atteint et c'est pourquoi on parle du « risque d'audit », ce risque résiduel après le passage de l'auditeur interne. Risque d'autant plus présent que l'auditeur interne peut être, à son corps défendant, influencé par les considérations ou récriminations de ses interlocuteurs¹. Mais l'objectivité reste le but à atteindre, chacun doit s'efforcer

1. « A good internal auditor always bases conclusions on evidence, not on management claims ».

de s'en approcher au mieux de ses capacités. Cette indépendance doublement affirmée dans son principe est souvent controversée, en particulier par les acteurs extérieurs à l'organisation qui perçoivent mal comment on peut affirmer une indépendance alors qu'on se situe dans une dépendance hiérarchique. Cette observation n'est pas erronée mais elle ne fait qu'affirmer une règle générale. En effet, l'indépendance de l'auditeur interne est soumise à une double limitation.

L'auditeur interne doit, comme tout responsable dans l'entreprise, se conformer à la stratégie et à la politique de la direction générale ; mais ceci ne constitue pas une originalité, c'est le lot commun de tous les responsables de l'organisation : le responsable des achats, celui du recrutement ou celui de la fabrication obéissent à la même règle. Mais on le voit bien, ceci ne contredit nullement la double indépendance précédemment énoncée : à l'égard de l'audité et à l'égard du sujet. Toutefois, à cette limitation générale, s'en ajoute une qui est spécifique à l'auditeur interne.

L'auditeur interne doit être indépendant dans l'exercice de sa fonction, mais dans le respect des normes de l'audit interne. Il s'agit là d'une limitation déontologique et qui n'est assortie d'aucune sanction. C'est en conscience que l'auditeur interne doit s'imposer à lui-même le respect des normes de la profession – dont nous parlerons plus en détail ultérieurement. Que peut-il faire s'il y a conflit entre ces normes et la politique de la direction générale ? La même chose qu'un chef comptable qui se trouve en situation de conflit entre le droit comptable et des instructions hiérarchiques ; c'est-à-dire apprécier l'importance des enjeux et se soumettre... ou se démettre. Il n'y a pas de troisième voie possible.

Tous ces propos, à dire vrai très « traditionnels » sur l'indépendance de l'auditeur interne, ses modalités d'exercice et les controverses qu'elle suscite, permettent-ils de mettre un point final à ce chapitre ? Non, dans la mesure où nous devons être persuadés que le point le plus essentiel en matière d'indépendance n'est sans doute pas là : ni dans le rattachement au plus haut niveau hiérarchique, ni dans la recherche de l'objectivité.

L'expérience et la pratique enseignent que la véritable indépendance de l'auditeur interne réside dans son **professionnalisme** : si celui-ci est un vrai professionnel, s'il révèle des dysfonctionnements importants, s'il fait des recommandations pertinentes, il est reconnu comme un acteur essentiel dans la vie de l'organisation et aucune entrave n'est mise à son action, chacun étant convaincu qu'il agit pour le bien de tous. Mieux encore, on vient solliciter ses interventions et les discours sur l'indépendance prennent rapidement

la teinte de propos scolastiques. Cette description n'est pas purement théorique : c'est la situation que connaissent les auditeurs internes qui sont dans leurs entreprises ou Organisations des professionnels reconnus parce qu'experts dans leur technique.

Ces précisions sur l'indépendance de l'auditeur interne ont le mérite de permettre de bien situer la position de la hiérarchie qui a parfois pu craindre que la création d'une fonction d'audit nuise à ses prérogatives. Il n'en est rien :

- la hiérarchie conserve intégralement toutes ses responsabilités de gestion et de contrôle ;
- elle est seule juge – nous le verrons dans la troisième partie – de l'opportunité d'appliquer les recommandations de l'auditeur.

Ces points d'ancrage étant précisés, il est possible d'élaborer une définition précise de l'audit interne ; on y parvient par la critique de définitions existantes.

LES DÉFINITIONS

Critique de quelques définitions

Première définition

« L'audit interne est un dispositif interne à l'entreprise qui vise à :

- *apprécier l'exactitude et la sincérité des informations notamment comptables,*
- *assurer la sécurité physique et comptable des opérations,*
- *garantir l'intégrité du patrimoine,*
- *juger de l'efficacité des systèmes d'information. »*

Outre le fait que l'audit interne n'est pas un « dispositif » (mais une fonction) cette définition, au demeurant incomplète, confond les rôles de l'audit interne (« apprécier » – « juger ») avec les objectifs du contrôle interne (« assurer » – « garantir »).

Deuxième définition

« Selon la théorie classique, l'audit interne assume par délégation une partie de la responsabilité de contrôle de la direction. »

On ne sait s'il s'agit là d'une « théorie classique » (théorie de l'agence, cf. § « Le fondement théorique de l'audit interne ») mais la définition reste floue :

- quelle est cette « partie » de responsabilité qui serait déléguée ?

- ce n'est pas propre à l'audit interne : tous les détenteurs de pouvoir dans l'entreprise agissent par délégation de la direction.
- « responsabilité de contrôle » : le mot « contrôle » crée toute l'ambiguïté : de quel contrôle s'agit-il ?

Troisième définition (APEC)

« Réalisé par un service de l'entreprise l'audit interne consiste à vérifier si les règles édictées par la société elle-même sont respectées ».

Définition extrêmement restrictive, limitée à un simple audit de conformité des règles de l'entreprise.

Définition officielle

On ne peut que commenter la définition de l'IIA¹, datant de juin 1999 :

« L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité. »

Cette nouvelle définition a déjà fait l'objet de multiples commentaires et nous ne sommes pas au bout des exégèses et interprétations. Soulignons pour notre part les points essentiels et d'abord les aspects positifs du texte.

- Ainsi que l'a fort judicieusement observé Louis Vaur², la nouvelle définition est avant tout **volontariste** ; cela dit elle montre plus ce qui doit être que ce qui est, d'où pour un certain temps un décalage probable avec la réalité. Mais en revanche on identifie clairement le chemin à suivre.
- Cette définition insiste fort justement sur l'idée d'indépendance et en cela elle s'ajuste très exactement sur les normes (cf. § « En toute indépendance »). La cohérence est désormais totale entre les différents textes régissant la fonction.

1. The Institute of Internal Auditors : IIA.

2. Louis VAURS, « La nouvelle définition tire l'Audit Interne vers le haut », in *Revue Audit* n° 150.

- La définition élargit le rôle de l'auditeur interne en soulignant sa fonction de **conseil**. Il ne s'agit plus de rester dans sa tour d'ivoire mais d'apporter ses compétences et d'aider à résoudre les problèmes. Les interprètes minimalistes traduisent conseil par recommandation en déduisant qu'il n'y a rien de nouveau dans tout cela. À coup sûr ce n'est pas l'intention des rédacteurs qui voient dans cette approche un élargissement du rôle de l'auditeur interne. Cet élargissement a déjà commencé à se manifester à propos du contrôle interne. Il traduit une évolution signalée dans l'introduction. La définition va d'ailleurs plus loin en suggérant à l'auditeur d'apporter sa contribution au gouvernement d'entreprise, et à tout le moins de participer à toutes les instances ayant à évoquer les risques de l'organisation à laquelle il appartient. Cet aspect novateur ainsi que l'appréciation du nouveau concept de valeur ajoutée ont été évoqués au chapitre 2.
- Enfin, *last but not least*, on demande à l'auditeur une quasi-certification sur le jugement qu'il porte. Désormais, il est engagé. Un rôle de certificateur est ici en filigrane dont nous aurons l'occasion de reparler.

À côté de ces aspects largement positifs on peut faire quelques réserves ou exprimer quelques regrets :

- À la différence de la définition antérieure, on ne signifie plus que « l'audit interne s'exerce à l'intérieur d'une organisation ». Certains avancent clairement qu'il s'agit de faire la place aux cabinets d'audit externe, d'autres que le vocable « interne » accolé au mot audit se suffit à lui-même. L'histoire fera justice de ces contradictions.
- Regrettons également le mot « activité » pour qualifier l'audit interne au lieu et place de « fonction ». Une activité est plus élémentaire qu'une fonction et place de ce fait son responsable dans une position plus subalterne. Ce disant on est en contradiction avec la volonté exprimée par ailleurs d'élargir et de renforcer la fonction. Peut-être faut-il voir là une nouvelle expression de la porte ouverte à l'externalisation ... Mais vouloir une chose et son contraire conduit fatalement à des dialectiques obscures.
- Enfin, une expression plus concise de la définition eut été à coup sûr appréciée, mais traduire n'est pas facile et traduire des compromis plus difficile encore.

- Signalons aussi la définition figurant dans le lexique *Les mots de l'audit*¹ : « L'audit interne est au sein d'une organisation une fonction – exercée de façon indépendante et sur mandat – d'évaluation du contrôle interne. Cette démarche spécifique concourt à la maîtrise des risques par les responsables. »

La floraison des commentaires sur l'audit interne a vu également éclore un certain nombre de définitions de nature humoristique. Il n'est pas inutile d'en évoquer quelques-unes, car chacune comporte une part de vérité qui contribue à mieux éclairer le sujet.

Un peu d'humour

Définition l'intention des managers

« L'audit interne, c'est tout ce que devrait faire un responsable pour s'assurer de la bonne maîtrise de ses affaires s'il en avait le temps, et s'il savait comment s'y prendre. »

Derrière cette boutade se cachent trois vérités fondamentales :

- l'audit interne est une fonction de direction en ce sens qu'elle concerne d'abord et au premier chef les responsables de l'entreprise ;
- c'est un métier, nécessitant un apprentissage et qui ne s'improvise pas ;
- il y faut du temps, d'où la nécessité de disposer de spécialistes pour exercer la fonction : on ne saurait être soi-même responsable opérationnel et auditeur interne (observation qui est une critique du self-audit).

Définition pour les pétroliers

« L'audit interne, c'est comme l'odeur du gaz : c'est rarement agréable mais cela peut parfois éviter l'explosion. »

Ce bon mot attire fort justement l'attention sur le caractère préventif de l'audit qui est là plus pour prévenir que pour guérir. Une mission d'audit qui découvre une malversation est dans une certaine mesure révélatrice d'une faiblesse de la fonction d'audit qui, en bonne logique, aurait dû prévenir la matérialisation du phénomène.

1. *Les mots de l'audit*, IFACI-IAS, éditions Liaisons, 2000.

Maxime de MACHIAVEL

« Celui qui tient pour réel ce qu'il croit être et qui ne l'est pas, court à une ruine inévitable. »

Appliquée à l'audit interne, cette maxime met fort justement en évidence le danger des idées préconçues et l'absolue nécessité pour l'auditeur de pratiquer la « validation », ce que nous verrons dans l'étude méthodologique.

Extrait de la règle de St Benoît

« Dans les circonstances difficiles, les moines feront ce qu'ils pourront. »

Maxime dont les auditeurs internes ne cesseront de s'imprégner pour apprécier les procédures et organisations qui s'efforcent de tout prévoir et tout envisager.

Propos anonyme

« L'audit c'est comme l'invention, il ne faut pas tenter de résoudre des problèmes non posés. »

Maxime qui vient fort à propos pour rappeler aux auditeurs que dans l'exercice de leur fonction, la recherche fondamentale n'est pas de mise.

Francis BLANCHE

« Il vaut mieux penser les changements que changer les pansements. »

Cette parole profonde de l'humoriste est, elle aussi, applicable à l'audit interne et se passe de commentaires.

LE FONDEMENT THÉORIQUE DE L'AUDIT INTERNE

On a longtemps considéré que l'audit interne trouvait sa légitimité dans la théorie de l'agence. En vertu de cette théorie, la complexité des organisations modernes a transformé les relations de pouvoir : le propriétaire – ou « Principal » – perd peu à peu le contact avec le management de son organisation. C'est l'actionnaire qui n'a plus ni les moyens, ni les capacités pour gérer en direct ; c'est la puissance publique qui perd le contact avec la direction des organisations dont elle possède tout ou partie du capital. Et, circonstance aggravante, l'un et l'autre perdent peu à peu la capacité à contrôler ce qui se passe. En effet, les responsables opérationnels – les « Agents » – en savent toujours plus que le Principal. À travers cette description rapide, on perçoit en filigrane la critique sur la paralysie des conseils d'administration, les tenta-

tives de correction que sont les comités d'audit et plus généralement les propositions sur le gouvernement d'entreprise et la réorganisation de la tutelle de l'État (cf. 5^e partie, chapitre 4).

La théorie de l'agence enseigne que pour remédier à cette situation de déséquilibre il convient de lier l'Agent au Principal par un contrat au terme duquel le responsable opérationnel doit respecter méthodes et objectifs et fournir des informations sur la marche des affaires. Mais cela ne marche jamais totalement : on ne peut tout prévoir et l'Agent sera toujours le mieux informé des deux. Certains vont même jusqu'à affirmer que parfois l'Agent développe des politiques qui ne vont pas dans l'intérêt bien compris du Principal.

Et c'est ici que l'audit interne trouve son fondement théorique : représentant du Principal, l'auditeur permet, avec les informations qu'il apporte, de redonner à celui-ci la possibilité d'agir en connaissance de cause. On voit bien :

- que cette théorie implique un rattachement autre que celui résultant de la dépendance envers la direction générale, mais exige plutôt un rattachement au conseil d'administration (ou à l'autorité de tutelle) ;
- qu'elle peut rendre compte de l'audit de conformité, puisqu'il s'agit de donner une information sur la bonne application par l'agent des règles qui lui sont imposées.

Mais cette théorie encore largement invoquée ne rend pas compte de l'audit d'efficacité dans lequel l'auditeur a toute latitude pour suggérer des règles nouvelles. C'est pourquoi on y ajoute dans ce cas la théorie de la connaissance commune laquelle implique collaboration et concertation entre tous les acteurs pour faire face aux situations nouvelles et imprévues et définir de nouvelles règles. Le rôle de proposition de l'auditeur interne est alors justifié et expliqué. Il va de soi que cette nouvelle assise théorique implique des structures de concertation et d'information (cf. le gouvernement d'entreprise) mais elle rend mieux compte de la fonction d'audit interne tant dans ses travaux que dans son rattachement.

Chapitre 4

Positionnement de la fonction

Comment mieux éclairer une fonction qu'en traçant les frontières de son action par rapport à celles qui jouxtent son domaine d'application.

On évitera bien des confusions en précisant clairement comment se situe l'audit interne par rapport :

- à l'audit externe ;
- à la mission du consultant externe ;
- à l'inspection ;
- au contrôle de gestion ;
- à l'organisation en interne ;
- à la Qualité ;
- au contrôle interne ;
- au risk management.

L'AUDIT INTERNE ET L'AUDIT EXTERNE

On a vu comment est née la fonction d'audit interne à partir de l'audit externe, et les confusions qui ont pu en résulter. Aujourd'hui les deux fonctions sont nettement différenciées et la définition de l'audit externe est universellement admise.

L'audit externe est une fonction indépendante de l'entreprise dont la mission est de certifier l'exactitude des comptes, résultats et états financiers ; et plus

précisément, si on retient la définition des commissaires aux comptes : certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes et états financiers.

Observons, et ceci est important, que cette fonction exercée par des cabinets indépendants, commissaires aux comptes ou grands cabinets nationaux et internationaux, ne s'est pas toujours confondue avec l'ensemble des activités desdits cabinets.

En effet, ceux-ci ont exercé d'autres fonctions que celle d'audit externe : consultants, organisateurs, ils obéissaient alors à d'autres règles que nous envisagerons dans le paragraphe suivant. Le développement de plus en plus important de ces autres fonctions dans les grands cabinets a créé souvent la confusion.

Et c'est pourquoi, suite aux affaires récentes, les nouvelles réglementations cantonnent l'audit externe dans ses fonctions traditionnelles.

S'agissant de la fonction d'audit externe, et de celle-là seulement, on peut inventorier de façon précise les différences entre les deux fonctions ; il est utile de noter également qu'elles sont non point concurrentes mais largement complémentaires.

Les huit différences

Le statut de l'auditeur

C'est une évidence mais qui est fondamentale. L'auditeur interne appartient au personnel de l'entreprise, l'auditeur externe (cabinet international ou commissaire aux comptes) est dans la situation d'un prestataire de services juridiquement indépendant.

Les bénéficiaires de l'audit

L'auditeur interne travaille pour le bénéfice des responsables de l'entreprise : managers, direction générale, éventuellement comité d'audit.

L'auditeur externe certifie les comptes à l'intention de tous ceux qui en ont besoin : actionnaires, banquiers, autorités de tutelle, clients et fournisseurs, etc.

Les objectifs de l'audit

Alors que l'objectif de l'audit interne est d'apprécier la bonne maîtrise des activités de l'entreprise (dispositifs de contrôle interne) et de recommander les actions pour l'améliorer, celui de l'audit externe est de certifier la régularité, la sincérité, l'image fidèle, des comptes, résultats et états financiers.

Observons que pour atteindre ces objectifs les auditeurs externes auront, eux aussi, à apprécier des dispositifs de contrôle interne, ceux qui précisément doivent en principe garantir les trois caractéristiques fondamentales ci-dessus énoncées : ce seront donc des dispositifs de nature essentiellement financière, comptable et quantitative.

Le contrôle interne apparaît donc comme un **moyen** pour l'audit externe alors qu'il est un **objectif** pour l'audit interne. Ainsi que nous l'avons déjà souligné dans le chapitre précédent, cette différence entre les deux métiers est fondamentale, il en résulte des approches dissemblables, qu'il serait vain de vouloir opposer car elles ne poursuivent pas les mêmes buts et ne retiennent pas les mêmes notions. Ainsi en est-il du « seuil de signification », à juste titre utilisé par les auditeurs externes dans leurs travaux et qui leur permet d'éliminer les erreurs dont l'importance relative ne remet pas en cause le résultat. Cette approche rationnelle dans laquelle on compare les sommes en litige au total du Bilan ou au total du chiffre d'affaires est totalement étrangère à l'audit interne. Dans l'appréciation de la maîtrise des affaires, la révélation par test d'un dysfonctionnement, d'une erreur, si minimes soient-ils n'ont pas à être comparés aux ordres de grandeurs comptables – si tant est que cela soit possible – ils peuvent être l'indice d'un désordre grave, encore potentiel, mais auquel il va falloir remédier. L'objectif de l'auditeur interne n'est pas centré sur un point précis du temps réel, il prend également en compte les risques potentiels.

Ces différences quant aux objectifs commandent et gouvernent toutes les autres :

- ce sont elles qui justifient le statut ;
- ce sont elles qui différencient les bénéficiaires.

Le champ d'application de l'audit

Eu égard à ses objectifs, le champ d'application de l'audit externe englobe tout ce qui concourt à la détermination des résultats, à l'élaboration des états financiers et rien que cela ; mais dans toutes les fonctions de l'entreprise. L'auditeur externe qui limiterait ses observations et investigations au secteur comptable ferait œuvre incomplète. Les professionnels le savent bien qui explorent toutes les fonctions de l'entreprise et tous les systèmes d'information qui participent à la détermination du résultat et cette exigence est de plus en plus grande au fur et à mesure que se développent les saisies à la source.

Le champ d'application de l'audit interne est beaucoup plus vaste puisqu'il inclut non seulement toutes les fonctions de l'entreprise, mais également dans toutes leurs dimensions. Ainsi, porter une appréciation technique sur l'entretien de tel matériel de fabrication ou apprécier qualitativement les modalités de recrutement de l'encadrement est tout à fait dans le champ d'application de l'audit interne et en dehors de celui de l'audit externe. Toutefois, ce dernier est concerné par l'entretien ou le recrutement dans leurs dimensions financières.

La prévention de la fraude

L'audit externe est intéressé par toute fraude, dès l'instant qu'elle a, ou est susceptible d'avoir, une incidence sur les résultats. En revanche, une fraude touchant, par exemple, à la confidentialité des dossiers du personnel, concerne l'audit interne, mais non l'audit externe.

L'indépendance de l'auditeur

Il va de soi que cette indépendance n'est pas de même nature. L'indépendance de l'auditeur externe est celle du titulaire d'une profession libérale, elle est juridique et statutaire ; celle de l'auditeur interne est assortie des restrictions analysées au chapitre précédent.

La périodicité des audits

Les auditeurs externes réalisent en général leurs missions de façon intermittente et à des moments privilégiés pour la certification des comptes : fin de trimestre, fin d'année. En dehors de ces périodes, ils ne sont pas présents, sauf le cas de certains grands groupes dont l'importance des affaires exige la présence permanente d'une équipe tout au long de l'année, laquelle équipe grossit considérablement en période d'arrêt des comptes.

L'auditeur interne travaille en permanence dans son entreprise sur des missions planifiées en fonction du risque et qui l'occupent avec la même intensité quelle que soit la période. Mais observons également que l'auditeur externe est en relation avec les mêmes interlocuteurs dans les mêmes services, alors que l'auditeur interne change sans cesse d'interlocuteur. Du point de vue relationnel c'est donc l'audit externe qui est permanent et l'audit interne périodique.

La méthode de l'auditeur

Les auditeurs externes réalisent leurs travaux selon des méthodes qui ont fait leurs preuves, à base de rapprochements, analyses, inventaires.

La méthode des auditeurs internes est spécifique et originale ; elle sera décrite en détail dans la troisième partie de cet ouvrage.

Les différences entre les deux fonctions sont donc précises et bien connues ; il ne saurait y avoir de confusion. Mais elles ne doivent pas s'ignorer car l'appréciation et la bonne mise en œuvre de leur complémentarité sont pour l'organisation tout entière un gage d'efficacité.

Les complémentarités

L'identification de ces complémentarités a déjà été réalisée avec la présentation de la « géographie » de l'audit interne. On rappellera que champ d'application et objectifs sont totalement complémentaires et parfois même étroitement imbriqués l'un dans l'autre mais sans pour autant se confondre.

L'audit interne est un complément de l'audit externe puisque là où existe une fonction d'audit interne, l'auditeur externe est tout naturellement conduit à apprécier différemment les qualités de régularité, sincérité et image fidèle des comptes qui lui sont présentés. Il peut même être amené à se prévaloir de certains travaux de l'audit interne pour asseoir son jugement ou étayer sa démonstration. Ce dernier aspect est d'ailleurs affirmé dans la norme 2050 : *« Le responsable de l'audit interne devrait partager les informations... avec les autres prestataires. »*

A contrario, l'audit externe est un complément de l'audit interne, un élément d'appréciation sur la maîtrise des affaires : là où un professionnel de talent exerce son activité, la maîtrise des affaires s'en trouve renforcée. L'auditeur prend donc en compte cet aspect des choses et peut être amené – lui aussi – à se prévaloir de certains travaux de l'audit externe pour asseoir son jugement ou étayer sa démonstration.

On perçoit bien à quel point il va être nécessaire que les deux parties collaborent en bonne intelligence. Et c'est de fait ce qui se pratique dans les entreprises de plus en plus nombreuses où l'on s'organise pour additionner les talents et les compétences. Cette collaboration est affirmée dans la norme 2050 précitée :

- Coordination des travaux dont la responsabilité incombe au directeur de l'audit interne ; et dans cet esprit, éviter toute duplication de tâche.
- Possibilité laissée au directeur de l'audit interne d'effectuer des travaux pour les auditeurs externes à condition de respecter les normes de l'IIA.

- En contrepartie de ce qui précède : possibilité pour le directeur de l'audit interne, de porter une appréciation sur les travaux des auditeurs externes.
- Accès réciproque aux programmes et dossiers de travail.
- Compréhension mutuelle des techniques, des méthodes et de la terminologie. Et cet aspect ne doit pas être omis dans la formation des auditeurs internes.
- Transmission des rapports d'audit externe aux auditeurs internes et réciproquement ; bien évidemment sous couvert de la confidentialité attachée aux deux fonctions (*cf.* norme 2440).
- Établissement en commun du planning d'intervention afin de minimiser les dérangements causés par les audits. On s'efforce alors d'éviter des visites successives dans les mêmes services. La collaboration peut même aller plus loin, et il est souhaitable d'aller jusque-là : réaliser des audits internes et externes dans le même service en même temps, chacun ayant ses questions, sa méthode et ses objectifs, avec des échanges d'information périodiques tout au long de la mission. De telles expériences sont l'occasion d'enrichissements importants pour les deux parties et pour le plus grand profit de l'entreprise.
- Réunions de travail périodiques une fois ou deux par an où chacun rend compte de ses investigations, de ses conclusions et où l'on est en mesure de comparer les appréciations portées par les deux parties. C'est souvent l'occasion de découvrir des convergences qui confortent les conclusions des uns et des autres.
- Il faut noter enfin qu'audit interne et audit externe ont deux points en commun :
 - l'utilisation dans l'une et l'autre fonction d'outils identiques, même si la méthodologie diffère ;
 - l'interdiction de toute immixtion dans la gestion.

■ Illustrations

Illustration 1

Audit externe et audit interne de la comptabilité

- Dans son examen du secteur strictement comptable, l'auditeur externe, pour apprécier régularité, sincérité et image fidèle des comptes examine plus particulièrement :
 - l'exhaustivité des enregistrements ;
 - la réalité des chiffres ;

- l'évaluation correcte des opérations ;
- la période d'enregistrement ;
- la correction de la présentation au regard des obligations légales.

Pour réaliser ces objectifs, l'auditeur externe analyse les dispositifs de contrôle interne mis en place pour assurer la régularité des comptes et résultats.

- Dans son examen de la fonction comptable, l'auditeur interne examine :
 - dans quelle mesure les règles de fonctionnement dictées par l'entreprise sont respectées (partage des tâches, procédures de travail, planning), et sinon pourquoi.
 - dans quelle mesure l'ensemble des dispositifs de contrôle interne gouvernant le fonctionnement de la comptabilité permettent au responsable de maîtriser son activité. À ce titre, il doit se pencher aussi bien sur la formation professionnelle des comptables que sur l'organisation du travail. L'ensemble de ces observations permet de porter un jugement sur la bonne maîtrise des opérations comptables et donc de recommander ce qu'il convient de faire pour l'améliorer. On perçoit bien ici à quel point l'auditeur interne qui ferait office de certification se tromperait de route ; il s'enlèverait du même coup les moyens d'avoir un jugement exhaustif.

Illustration 2

Audit interne et audit externe de la fonction « trading » d'une compagnie pétrolière. Rappelons qu'il s'agit de cette fonction essentielle qui consiste à négocier et acheter les cargaisons de pétrole brut sur les marchés internationaux, c'est-à-dire qu'elle pèse lourd en termes d'achats, de stocks et donc de résultat : ce titre elle intéresse très largement audit interne et audit externe.

- Dans son examen l'audit externe va s'assurer que ces opérations complexes ont bien été enregistrées avec régularité et sincérité :
 - enregistrement des opérations au moment où est intervenu le changement de propriété (d'où analyse des contrats),
 - exhaustivité des opérations enregistrées dans la période ;
 - valorisation des devises au cours adéquat ;
 - calcul des provisions pour dépréciations ;
 - appréciation des quantités (calcul des pertes) ;
 - respect des règles d'enregistrement comptable (frais accessoires) ;
 - etc.
- L'audit interne se préoccupe également de cette fonction essentielle qui figure son plan d'audit, mais avec une tout autre optique. Les auditeurs internes regardent en particulier si :
 - toutes les dispositions ont bien été prises pour un contrôle périodique de la régularité et de la sincérité des comptes (audit externe) ;
 - les règles de l'entreprise pour éviter tout risque de collusion dans les négociations sont bien respectées et sont suffisantes et efficaces ;
 - les dispositions visant à éviter tout conflit d'intérêts entre négociateurs et traders sont également respectées et suffisantes (ex. : turnover du personnel) ;

- l'organisation du travail (suivi des cours mondiaux, système d'information) permet bien d'obtenir le meilleur cours au meilleur moment ;
- les relations de travail siège/usines permettent l'approvisionnement souhaité en qualité, quantité et délais, etc.

On voit bien à quel point les objectifs – et donc les techniques – sont complémentaires et combien il est nécessaire que s'instaure et se développe une indispensable collaboration.

Et ceci est d'autant plus nécessaire qu'au-delà de la technique chacun va observer avec des informations différentes :

- l'auditeur externe dispose d'informations et de connaissances sur l'environnement et sur d'autres entreprises de même nature et de même activité. Il peut donc utiliser des référentiels susceptibles d'enrichir ses analyses ;
- l'auditeur interne qui, par nature, est moins informé sur l'environnement extérieur, a en revanche une connaissance inégalée du fonctionnement interne de l'entreprise : sa culture, son organisation, ses méthodes, ses habitudes, le « dit » et le « non-dit ».

Cette complémentarité se trouve affirmée dans un certain nombre de rapprochements.

Les rapprochements

Ils sont préconisés par les normes professionnelles de l'audit interne, lesquelles précisent (norme 2050 ci-dessus analysée). « *Le responsable de l'audit interne devrait partager les informations et coordonner les activités avec les autres prestataires internes et externes.* »

En sus de l'information réciproque décrite sous le paragraphe précédent le rapprochement peut revêtir plusieurs formes traduisant une collaboration plus ou moins étroite. Ce sont en allant jusqu'à ce qui semble plus une dérive qu'une évolution souhaitable :

Les prestations externes

Définies par l'Institut de l'audit interne comme l'assistance ponctuelle de cabinets externes spécialistes de la discipline auditée, au plan de la formation, de la méthodologie ou du conseil. Dans ce cadre, on peut faire appel à des spécialistes de multiples disciplines : techniciens, informaticiens, fiscalistes, juristes...

On peut observer que ce type de prestation :

- est prévu par la norme 1210.A1 ;
- ne concerne pas nécessairement et uniquement les auditeurs externes ;
- reste ponctuel.

Ce dernier caractère va s'affaiblissant dans les collaborations ultérieures.

La cotraitance

La cotraitance est définie par l'Institut de l'audit interne comme la constitution d'une équipe commune auditeurs internes et consultants externes en vue d'une mission déterminée. Cette équipe est placée sous le leadership de l'audit interne. La cotraitance implique la concertation.

Les observations précédentes restent valables, à ceci près que le caractère ponctuel s'étend à une mission tout entière. De ce fait la collaboration est plus intense et on perçoit bien qu'il peut y avoir là un début de dérive.

La sous-traitance

Le caractère ponctuel devient permanent, mais il reste cantonné à des activités spécifiques. L'Institut de l'audit interne définit comme suit la sous-traitance en audit interne : « *Action consistant à confier d'une manière permanente ou ponctuelle à un organisme extérieur, l'audit d'un ou plusieurs établissements, ou d'une ou plusieurs fonctions ou activités spécifiques. Dans tous les cas de figure, le sous-traitant agit suivant les directives du directeur de l'audit interne.* »

Les activités spécifiques auxquelles on fait allusion sont souvent des activités informatiques, parfois des activités techniques. Le risque de dérive devient ici important, il est total dans la formule suivante :

L'externalisation

Le mot n'est peut-être pas très heureux et qui prétend désigner la dévolution des fonctions d'audit interne à une organisation extérieure. Certains vont au-delà en affirmant que l'externalisation implique le transfert du personnel concerné : pourquoi ce mouvement ? Comment concevoir d'exercer « en externe » ce qui est par nature « interne » ? Quelles sont les réactions des professionnels face à cette innovation ?

Telles sont les trois questions auxquelles nous allons nous efforcer de répondre :

- L'idée de l'externalisation est née dans les grandes entreprises à l'heure des difficultés : comment contenir les dépenses d'exploitation ? N'y avait-il pas là une source d'économies ? Et ce d'autant plus que de grands cabinets exerçant une fonction voisine – l'audit externe – il pouvait y avoir dans cette démarche une source de synergie intéressante à explorer. À cette cause fondamentale s'en est probablement ajoutée une deuxième, voire une troisième.
- Les grands cabinets d'audit externe avaient jusqu'alors de plus en plus à exercer des missions de consultants, dans les domaines les plus variés, et ce faisant ils travaillaient « aux frontières » de l'audit interne avec lequel ils collaborent de plus en plus. Dès lors, la tentation était grande de prendre la place. Pourquoi pas si on dispose des compétences pour le faire ? Et elles ne manquent pas. Pourquoi pas si l'entreprise y trouve son compte ? Les nouvelles réglementations et les affaires récentes semblent bien mettre un coup d'arrêt à cette tendance, à tout le moins pour les grands cabinets d'audit.
- La troisième cause tient à « l'air du temps ». Depuis des années, les entreprises connaissent des phénomènes de sous-traitance : amorcé avec des emplois situés hors du champ de l'activité principale (gardiennage, transport), le mouvement s'est étendu à des tâches plus essentielles (maintenance des appareils, gestion des retraites), le motif restant le *credo* sur « le cœur du métier » (« core business »). Et puis insensiblement on a repoussé les frontières : et pourquoi pas l'informatique ? Et pourquoi pas la comptabilité ?...

La mode est alors venue d'explorer toutes les possibilités au risque d'atteindre le cœur du métier lui-même et de porter atteinte à la performance globale¹. Ainsi, de proche en proche, voici que le mouvement touche l'audit interne. Est-ce encore dans le raisonnable ?

En d'autres termes : l'audit interne externalisé est-ce encore de l'audit interne, ou bien n'est-ce qu'une apparence d'audit interne comme le *canada dry* est l'apparence du whisky ? Le qualificatif « d'interne » ne recouvre-t-il pas une caractéristique essentielle et sans laquelle la fonction ne peut être que dénaturée ? La réponse est oui, d'évidence, puisque la force même de cette

1. Cf. « Externalisation et performance globale », Jacques KLELIFF in *Le Monde*, 31 août 1994.

fonction est que ceux qui l'exercent sont imprégnés par la culture de leur milieu, qu'ils sont dans leur organisation comme des poissons dans l'eau, qu'ils peuvent aller partout et savent comment le faire, qu'ils n'ont affaire ni à des clients, ni à des donneurs d'ordre mais d'abord à des collègues ; bref, comme disait Pascal, « *ils sont embarqués* ». Confier leurs tâches à d'autres qui observent depuis le rivage où débarqueront d'autres navires ne produira pas le même résultat. Ils l'ont bien compris ceux qui ayant esquissé la manœuvre sont restés au milieu du gué en n'externalisant que l'accessoire tout comme les professionnels jusqu'alors très réservés sur ce qui n'est encore qu'une tendance.

Les réactions des professionnels restent en effet assez négatives : peu de services d'audit interne – à tout le moins en Europe – se sont lancés dans l'aventure (5 % en France en 2005). Ils sont en cela encouragés par l'IIA qui a développé un argumentaire en plusieurs points pour affirmer la nécessité de conserver l'audit interne au sein de l'organisation :

- l'audit est mieux géré par un service intégré à la structure : il est toujours plus efficace qu'un organisme extérieur ;
- les auditeurs internes adhèrent aux normes et au code d'éthique de la fonction ;
- ils ont une meilleure compréhension du contrôle interne ;
- ils peuvent apporter de meilleures réponses aux problèmes de confidentialité ;
- il n'est pas évident que l'externalisation entraîne une économie de coûts, singulièrement lorsqu'on demande une disponibilité de tous les instants.

Plutôt qu'une externalisation, on suggère alors d'améliorer la fonction :

- travailler mieux et à des coûts plus bas ;
- rechercher une meilleure coordination avec le management ;
- créer des opportunités d'innovation ;
- être proactif : faire de l'audit interne un agent du changement en ligne avec les objectifs de l'organisation ;
- améliorer l'image de l'audit interne et la satisfaction du client.

L'IFACI ne reconnaît la possibilité d'externalisation totale que pour les très petites organisations incapables de se doter d'un service d'audit interne.

La loi de sécurité financière (LSF) et le Sarbanes-Oxley Act (SOX), ultérieurement analysés, et qui à des titres divers sollicitent de la part des auditeurs externes une opinion sur le contrôle interne, voire sur la qualité de l'audit

interne, ont sans doute pesé sur ces récentes évolutions. On peut espérer qu'un partage transparent des rôles soit clairement réaffirmé, audit externe et audit interne ayant des domaines voisins qui se complètent mais couvrent des espaces différents. On ne saurait donc éliminer l'un au bénéfice de l'autre. On peut même penser que les législations récentes vont inéluctablement renforcer la nécessaire collaboration entre les deux parties.

L'AUDIT INTERNE ET LE CONSEIL OU CONSULTANT EXTERNE

Les consultants ont, eux aussi, une connaissance du monde extérieur à l'entreprise qui les fait bénéficier d'un jeu de référentiels que n'ont pas toujours les auditeurs internes.

Rappelons que les fonctions de consultant externe sont parfois exercées par des « cabinets d'audit » qui disposent pour ce faire de spécialistes dans les domaines les plus variés ; mais elles peuvent être également exercées par des experts de toute nature qui apportent à l'entreprise le concours de leurs connaissances spécialisées. Mais les confusions entre auditeur externe et consultant externe n'ont plus lieu d'être dès l'instant que le législateur a nettement séparé les deux fonctions.

Par rapport à la fonction et aux missions de l'audit interne ces missions de consultant présentent quatre spécificités originales :

- le consultant est appelé pour un problème particulier, bien identifié, correspondant à sa compétence technique et il n'a pas à intervenir dans l'entreprise en dehors de ce domaine ;
- il est missionné pour un objectif bien précis et sa mission est, en général, fixée dans la durée ;
- il travaille pour un responsable déterminé : celui qui a sollicité ses avis et va donc rester « propriétaire » de son rapport. Ce responsable peut être la direction générale, mais ce peut être également un manager spécifique dans un domaine particulier ;
- selon les termes de sa mission, son rôle peut aller du simple diagnostic de l'existant, jusqu'à la préconisation de nouvelles organisations ou moyens et une participation à leur mise en œuvre. C'est souvent le cas des organisateurs.

Mais on peut dire que les deux fonctions se rapprochent depuis que l'on assigne à l'auditeur un rôle de conseil. D'autant plus que la norme 2050 sur la nécessaire coordination des activités et le partage des informations concerne également les consultants externes de toute nature.

On s'est interrogé pour savoir si ces missions externes correspondaient bien aux attentes des entreprises. La réponse est nuancée selon les commentateurs¹. Mais il ne faudrait pas en conclure hâtivement que le consultant externe n'a plus de rôle à jouer ; il faut simplement en déduire qu'entre auditeur interne et consultant externe il ne peut y avoir élimination de l'un par l'autre mais, là également, collaboration et complémentarité.

Comme l'auditeur externe le consultant externe a le statut d'un expert indépendant. Il n'en est pas de même de l'Inspecteur.

L'AUDIT INTERNE ET L'INSPECTION

Les confusions sont ici nombreuses et les distinctions plus subtiles car comme l'auditeur interne, l'inspecteur est membre à part entière du personnel de l'entreprise. Ces confusions sont aggravées par la pratique et le vocabulaire : on trouve bien évidemment des inspecteurs qui font de l'inspection mais on trouve également des « inspecteurs » qui, en fait, font de l'audit interne, et on trouve aussi – *last but not least* – des inspecteurs qui font de l'inspection et de l'audit interne.

■ Illustration

Pour essayer d'y voir clair, prenons l'exemple simple, à la limite simpliste, du caissier qui a laissé un trou dans sa caisse. Remarquons en tout premier lieu que si la découverte de cette anomalie a été faite par un inspecteur et par un auditeur interne, les circonstances n'ont pas pu être identiques :

- l'inspecteur chargé de contrôler la bonne application des règles et directives par les exécutants se sera livré, sur une période déterminée, à une analyse exhaustive des opérations du caissier : cette occasion il aura découvert l'erreur (ou la malversation) ;
- pour l'auditeur interne cette découverte se sera faite un peu « par hasard » car son rôle n'est pas de contrôler le travail des hommes, mais de regarder comment fonctionnent les systèmes. Pour ce faire, il se livre à un certain nombre de tests (on verra comment dans le chapitre consacré à la méthodolo-

1. Étude d'A. T. KEARNEY : commentaires FAVILLA. *Les échos*, 27 février 1992.

gie). Il ne s'agit donc pas là d'un examen exhaustif et ces tests peuvent ne révéler que la potentialité d'une erreur ou d'une malversation, sans rencontrer l'incident lui-même.

Pour la clarté de notre démonstration, imaginons que l'auditeur interne ait, lui aussi, constaté le trou dans la caisse. Que vont faire les deux intéressés ?

L'inspecteur va faire trois choses :

- Constatant l'erreur ou la malversation, l'inspecteur va sanctionner ou faire sanctionner le caissier, ou – à tout le moins – donner son avis sur la sanction. Quelle que soit son action dans ce domaine et elle va dépendre largement de la culture de l'entreprise, il y aura « action » : nous dirons donc que l'inspection s'intéresse à l'homme.
- Ensuite, l'inspecteur, comme son nom l'indique va tout naturellement chercher « où est passé l'argent » ; il va se livrer à un travail d'enquête et de recherche et entreprendre toutes actions jugées nécessaires pour récupérer l'actif disparu.
- Enfin, l'inspecteur va faire prendre toutes dispositions pour « remettre les choses en l'état », faire en sorte qu'après sa mission aucun désordre ne subsiste. Dans le cas simple ici envisagé, il va veiller à ce qu'il y ait parfaite concordance entre les écritures en comptabilité et les espèces en caisse en faisant procéder aux redressements nécessaires.

Donc trois niveaux d'action :

- recherche (et sanction) du responsable ;
- restauration des actifs de l'entreprise ;
- remise en ordre de la situation.

L'auditeur interne va avoir une action fondamentalement différente. Il ne va pas s'intéresser à la personne du caissier sauf à signaler l'affaire, si elle est d'importance, à la hiérarchie et/ou à l'inspection pour que ces dernières prennent sans tarder les dispositions nécessaires. S'il n'y a pas urgence, hiérarchie ou inspection se trouveront naturellement « saisies » par la production du rapport d'audit.

L'auditeur interne va agir en deux temps et dans deux directions :

- Il va rechercher, parmi tout ce qui a été mis en place pour le bon fonctionnement de la caisse (des méthodes de travail, un caissier compétent, une supervision efficace, des dispositifs de sécurité, des moyens de contrôle – dont l'inspection – un bon système d'information, etc.) parmi toutes ces dispositions quelles sont celles (ou quelle est celle) qui n'ont pas fonctionné (ou qui ont mal fonctionné) de telle sorte que cela ait pu se produire. Il va donc se livrer à une recherche causale ayant pour but de déterminer quels sont les dispositifs de contrôle interne oubliés ou insuffisants qui ont empêché d'avoir une maîtrise satisfaisante des activités du caissier.
- Ayant ainsi identifié les causes des faiblesses, insuffisances ou dysfonctionnements l'auditeur interne va définir ce qu'il convient de modifier, ajouter, supprimer pour qu'à l'avenir cela ne se reproduise plus. En d'autres termes, il va recommander ce qu'il convient de changer aux dispositifs de contrôle interne appliqués jusqu'alors pour avoir une meilleure maîtrise des opérations.

On voit à quel point les deux fonctions « audit interne » et « Inspection » sont complémentaires ; on pourrait ajouter « dans les organisations où elles coexistent ». Mais en fait, elles coexistent plus souvent qu'on ne le pense si on veut bien considérer que là où n'existe pas de « Service Inspection » ou de « direction de l'Inspection » ou d'« Inspection Générale », la fonction existe néanmoins, plus ou moins bien exercée : elle est assumée par la hiérarchie (ou devrait l'être). À la différence de l'audit interne, l'Inspection :

- n'a pas pour vocation d'interpréter ou de remettre en cause les règles et directives. Si elle le fait, c'est que l'on est en présence d'une inspection qui exerce, au moins pour partie, une fonction d'audit ;
- réalise plus des contrôles exhaustifs que de simples tests aléatoires ;
- peut intervenir spontanément et de son propre chef, alors que – nous le verrons ultérieurement – l'audit interne n'intervient que sur un mandat¹ ;
- va éventuellement se saisir des révélations de l'audit interne pour inspecter les opérateurs impliqués ou susceptibles de l'être.

Ces caractéristiques essentielles de la fonction Inspection exigent qu'elle soit assumée par des hommes ayant un tout autre profil que celui exigé des auditeurs internes. Compte tenu de ce qui précède on comprend bien que les inspecteurs seront le plus souvent des hommes d'expérience, rigoureux, ayant autorité et talent pour s'imposer et en imposer. C'est également la raison pour laquelle on leur donne très généralement un grade élevé dans la hiérarchie.

Mais la complémentarité est bien réelle ; elle explique certaines confusions aggravées par les abus de vocabulaire. Dans une certaine mesure, il en va de même avec le contrôle de gestion.

L'AUDIT INTERNE ET LE CONTRÔLE DE GESTION

Il y a encore peu de temps, nombreux étaient ceux qui discernaient mal la frontière entre les deux fonctions. Une des causes tient sans doute au fait qu'elles ont suivi des évolutions comparables.

1. Mais nous verrons, troisième partie, chapitre 3, que cette règle n'est pas aussi absolue qu'il y paraît.

De même que l'audit interne est passé du simple contrôle comptable à l'assistance au management dans la maîtrise des opérations, de même le contrôle de gestion est passé de la simple analyse des coûts au contrôle budgétaire puis à un véritable pilotage de l'entreprise.

On peut le définir schématiquement comme étant l'activité permettant le pilotage économique et financier de l'organisation.

Si la définition a varié dans le temps partant d'un processus budgétaire pour atteindre une gestion par objectifs, le contrôle de gestion reste caractérisé par deux éléments :

- l'espace vital de la fonction est le système d'information de gestion ;
- elle est au service de la performance.

Ces deux caractéristiques permettent d'identifier ressemblances, différences et complémentarités.

Les ressemblances

- L'une et l'autre fonctions s'intéressent à toutes les activités de l'entreprise et ont donc un caractère universel.
- Comme l'auditeur interne, le contrôleur de gestion n'est pas un opérationnel : il attire l'attention, recommande, propose mais n'a pas de pouvoir opérationnel.
- Les deux fonctions sont relativement récentes et encore en pleine période d'évolution d'où la multiplication des interrogations et des incertitudes.
- L'une et l'autre bénéficient généralement d'un rattachement hiérarchique préservant leur indépendance et leur autonomie, c'est-à-dire au plus haut niveau de l'entreprise.

Mais les différences sont suffisamment importantes pour permettre de les identifier et de les distinguer.

Les différences

Différence quant aux objectifs

Elle est essentielle. On connaît les objectifs de l'audit interne, qui visent à mieux maîtriser les activités par un diagnostic des dispositifs de contrôle interne. Le contrôleur de gestion va s'intéresser plus à l'information qu'aux systèmes et procédures ; défini au sens le plus large, on peut dire que son rôle est de définir ou d'aider à définir la performance, sa mesure et son suivi et à recommander les dispositions à prendre pour restaurer la situation. Pour

ce faire, il est le concepteur du système d'information de l'entreprise et contribue à la définition des structures, actions totalement antinomiques avec l'audit interne.

Ces responsabilités sont affirmées par l'Association Nationale des Directeurs Financiers et Contrôleurs de Gestion (DFCG) :

- concevoir le système d'information ;
- contribuer à la conception de la structure de l'entreprise sur la base d'une décentralisation efficace de l'autorité ;
- faire fonctionner correctement le système d'information ;
- effectuer les études économiques et les coordonner.

Différence quant au champ d'application

Si les deux fonctions ont un champ d'application couvrant l'ensemble des activités, celles-ci ne sont pas considérées de la même façon. S'intéressant essentiellement aux résultats, réels ou prévisionnels, le contrôleur de gestion prendra en compte tout ce qui est chiffré ou chiffrable. L'auditeur interne va aller au-delà de cette dimension et cela est particulièrement perceptible dans des domaines comme la sécurité, la qualité, les relations sociales, l'environnement, etc.

Différence quant à la périodicité

Alors que l'auditeur effectue des missions diverses tout au long de l'année selon une périodicité définie en fonction du risque, le contrôleur de gestion a une activité largement dépendante des résultats de l'entreprise et de la périodicité du reporting. On peut ajouter que « *son activité est souvent bousculée par les priorités de la direction générale* », alors que l'activité de l'auditeur interne est planifiée et systématisée.

Différence quant aux méthodes de travail

La méthodologie de l'audit interne, analysée dans la troisième partie, est spécifique à la fonction. Les méthodes de travail du contrôleur de gestion sont, elles aussi, originales et ne se confondent pas avec les précédentes : elles s'appuient sur les informations des opérationnels (prévisions et réalisations) et sont largement analytiques et déductives.

Les complémentarités

- Dans toutes ses interventions l'audit interne apporte une contribution au contrôle de gestion : le contrôle de gestion est d'autant plus efficace qu'il reçoit des informations élaborées et transmises dans un système de con-

trôle interne fiable et validé par l'audit interne : l'audit interne va apporter au contrôle de gestion cette garantie sur la qualité de l'information. Comme les autres fonctions, il peut et doit être audité : les indicateurs de gestion prévisionnels qu'il utilise sont-ils adéquats ? Les informations qui lui parviennent sont-elles exhaustives ? Les cohérences entre les grands équilibres sont-elles respectées ? Le contrôleur de gestion a-t-il l'oreille des décideurs ? Autant de questions que se pose l'auditeur interne pour juger si le contrôleur de gestion a une bonne maîtrise de son activité. Certes, le choix d'un référentiel rend cette démarche difficile, mais ce ne peut être un prétexte pour l'éluder. En sus de cette évaluation d'audit périodique, les rapports d'audit interne peuvent et doivent donner au Contrôleur de gestion des informations pertinentes pour lui permettre de juger du bon fonctionnement des processus, en cohérence avec les procédures prévues.

- De la même façon et inversement l'audit interne va trouver auprès du contrôleur de gestion des informations qui vont être autant de clignotants susceptibles d'attirer l'attention des auditeurs sur des points de faiblesse à prendre en compte dans les missions d'audit.

On peut donc dire qu'au-delà des complémentarités il existe une véritable synergie entre les deux fonctions pour le bien commun de l'entreprise et sans que pour autant on puisse les confondre. Il n'est donc pas inexact de dire que les fonctions exercent l'une sur l'autre des contrôles réciproques¹.

■ Illustration

Comment concevoir les rôles respectifs de l'auditeur interne et du contrôleur de gestion dans le fonctionnement du magasin de pièces de rechange d'une usine importante ?

- Le contrôleur de gestion surveille en permanence le niveau des stocks de matériel :
 - il optimise les stocks mini, stocks maxi et rotation des pièces.
 - il organise la collecte des informations lui permettant de mesurer les écarts prévisions/réalité et d'élaborer de nouvelles estimations.
 - il veille à la compatibilité entre les niveaux de stocks et les processus amont (achats/trésorerie) et aval (entretien/budgets).
 - il dialogue avec les responsables pour leur fournir l'information indispensable et envisager les mesures à prendre.

1. L. COLLINS, G. VALIN, *Audit et contrôle interne*, Dalloz, 2^e édition 1979.

- L'auditeur interne effectue des missions périodiques (en fonction du risque) et vérifie ponctuellement :
 - que les dispositifs mis en place permettent une bonne maîtrise de la gestion par le responsable du magasin.
 - quelles sont les dispositions prendre pour améliorer les interventions du contrôleur de gestion (qualité et exhaustivité des informations reçues/données, mise en œuvre des recommandations, déséquilibres non détectés, etc.).
 - que l'organisation permet aux parties concernées d'optimiser au mieux la gestion des pièces de rechange.

L'AUDIT INTERNE ET LES SERVICES MÉTHODES/ORGANISATION

Le positionnement de la fonction d'audit interne par rapport aux services Méthodes et Organisation des entreprises emprunte beaucoup de points de comparaison avec le parallèle sur le consultant externe, à cette différence près qu'il s'agit là d'un service interne à l'entreprise. C'est-à-dire qu'il n'a pas – comme le consultant externe – la connaissance du milieu extérieur à l'entreprise mais qu'il appréhende, mieux que ce dernier, les composantes internes de l'entité.

Comme le consultant externe, le responsable Méthodes/Organisation intervient au coup par coup sur des objectifs spécifiques, sans planification particulière. Comme lui, il travaille pour le demandeur de l'étude. Et comme lui, et ceci est une différence importante par rapport à l'auditeur interne, il ne se contente pas de préconiser mais peut aller jusqu'à la mise en œuvre de ses préconisations, lesquelles préconisations ne s'appuient pas nécessairement sur un diagnostic préalable de l'entreprise : elles peuvent être des conceptions nouvelles et originales dont la nécessité apparaît à la faveur de nouveaux développements ou d'une nouvelle stratégie et ne visant pas nécessairement à l'amélioration de la maîtrise actuelle, laquelle peut par ailleurs être jugée fort satisfaisante. On désire simplement, et pour des raisons diverses, « *faire autre chose et différemment* », la situation nouvelle pouvant fort bien être plus mal maîtrisée que l'ancienne. À ce moment, l'auditeur interne a à intervenir dans le nouveau cadre récemment implanté.

Cette fonction d'organisation au sein de l'entreprise peut donc revêtir des formes et objectifs extrêmement variés : depuis la nouvelle conception d'un imprimé jusqu'à une réorganisation totale des structures. Il n'y a donc pas, il ne peut pas y avoir, de méthodologie spécifique : selon le but poursuivi, les méthodes peuvent varier. Elles peuvent même associer pour des missions importantes organisateur interne et consultant externe.

Mais, là encore, l'auditeur interne est susceptible d'intervenir avant et après en ce sens qu'il peut être à l'origine du changement et avoir à auditer la nouvelle situation ainsi créée.

L'AUDIT INTERNE ET LA QUALITÉ

Lorsqu'on parle de qualité on évoque à la fois la Qualité Totale et l'Assurance Qualité deux démarches formellement différentes, d'autant plus que la seconde est normalisée et non la première.

La Qualité Totale

L'américain Joseph JURAN, promoteur de cette idée, n'avait probablement pas imaginé son succès puisqu'elle s'est effectivement étendue largement à travers le monde dès les années 1980. La Qualité Totale prend comme objectif la conformité aux besoins du client ; elle mesure donc les non-conformités pour y apporter un remède. Mais elle a ceci de particulier qu'elle prend en compte essentiellement le client interne et utilise, pour remplir ses objectifs, des moyens participatifs (cercle de qualité et groupes d'action qualité). À ce titre, elle concerne tous les acteurs de l'organisation puisque chacun est à la fois en amont et en aval : le client et le fournisseur d'un autre.

Cette démarche interne dans une organisation va donc permettre d'en améliorer le contrôle interne puisqu'elle incite chaque responsable à prendre des dispositions qui lui permettront de mieux maîtriser ses activités. C'est à partir de là que s'est développé le concept d'**Assurance Qualité**, défini comme « la partie du management de la qualité visant à donner confiance en ce que les exigences pour la qualité seront satisfaites. » (norme ISO 9000:2000)

L'audit interne est concerné à un double titre par ce mouvement :

- la Qualité Totale peut être appliquée au fonctionnement du service d'audit interne : il a, lui aussi, des clients et des fournisseurs ;
- la Qualité Totale peut être auditée. Les auditeurs internes auront alors à apprécier si ceux qui sont chargés de la mettre en œuvre en ont une maîtrise suffisante. De ce fait, même un échange utile d'informations est à instaurer entre audit interne et direction de la Qualité pour une meilleure performance des deux fonctions.

Les relations avec l'audit interne sont d'une autre nature en ce qui concerne les démarches de certification.

La certification

La certification peut être de deux natures :

- conformément aux normes ISO 9000 ;
- conformément aux normes professionnelles de l'audit interne.

À la différence de la Qualité Totale, l'une et l'autre sont des démarches externes réalisées par des professionnels ayant été habilités.

La certification ISO 9000

Les normes ISO sont des normes internationales concernant toutes les activités et constamment révisées et mises à jour. Elles donnent à l'organisme, à la fonction, au produit ou au processus qui en bénéficie une assurance que les clients seront satisfaits du produit ou du service. Cette assurance sur la qualité est donc un argument concurrentiel d'importance et de plus en plus recherché. On est allé jusqu'à dire que l'assurance qualité joue le même rôle en externe que les cercles qualité et les groupes d'action qualité en interne, les uns et les autres ayant le même objectif : parvenir à la Qualité Totale. Or, celle-ci est un outil d'amélioration et contribue à ce titre au progrès du contrôle interne puisque plus on améliore, mieux on maîtrise.

C'est donc le contrôle interne qui lie la Qualité et l'audit interne.

Les démarches de certification, chacune dans leur périmètre, peuvent également être considérées comme des contributions majeures pour développer et améliorer le contrôle interne.

La certification professionnelle

Définie par la norme 1300 et son interprétation, elle consiste à certifier que le service d'audit interne travaille conformément aux normes professionnelles de la fonction et au code de déontologie. Cette certification doit être validée par un organisme certificateur indépendant. En France, c'est IFACI Certification qui joue ce rôle et il a déjà à son actif un grand nombre de certifications : elles sont, pour les directions générales concernées, l'assurance que leur service d'audit interne est de qualité et qu'elles vont pouvoir s'appuyer sur ses constats et recommandations.

On s'est souvent interrogé sur les avantages qu'il y aurait à faire réaliser les certifications ISO par les auditeurs internes, dûment formés et agréés ; ce qui conduirait à une fusion de l'audit interne et de la qualité. Mais la démarche qualité s'est développée, dès l'origine, indépendamment de l'audit interne et on est maintenant en présence de deux ordres professionnels avec leurs

règles, leurs organisations et leur culture. Il semble donc difficile de les rapprocher. Ceci n'exclut toutefois pas, on l'a vu, la concertation et l'échange.

On peut cependant observer que IFACI Certification étant agréé pour réaliser également des certifications ISO 9000, il y a là un rapprochement des points de vue et des préoccupations.

Les frontières sont plus nettes avec le contrôle interne et le risk management.

L'AUDIT INTERNE ET LE CONTRÔLE INTERNE

Il ne s'agit pas ici d'expliquer le contrôle interne, qui fait l'objet de la seconde partie de cet ouvrage. Il s'agit, plus simplement, de situer les contrôleurs internes par rapport aux auditeurs internes. Les contrôleurs internes, apparus il y a peu et surtout dans les organisations importantes ont en effet un statut hybride. La cause en est dans la terminologie qui pourrait laisser supposer que le contrôle interne est une fonction susceptible d'être managée, comme les autres fonctions. Nous verrons qu'il n'en est rien. D'où la nécessité de préciser le rôle des contrôleurs internes, ou à tout le moins ce qu'ils ne devraient pas être.

Il arrive, hélas trop souvent, que leur rôle soit confondu avec celui des auditeurs ou avec celui des managers. Or il ne s'agit ni d'apprécier le contrôle interne et de faire des propositions pour l'améliorer, ni de décider ce qu'il convient de faire pour faire échec aux risques. Dans un environnement de plus en plus complexe, avec des systèmes de contrôle interne de plus en plus sophistiqués, il est apparu nécessaire de mettre en place un chef d'orchestre, non pas pour écrire la partition, ou pour la jouer, mais pour coordonner l'action de tous et éviter les fausses notes.

On trouvera, au début du chapitre 1 de la seconde partie, une description précise des différentes tâches incombant au contrôleur interne, lorsqu'il existe.

L'AUDIT INTERNE ET LE RISK MANAGEMENT

Le risk management (ou gestion de risque) n'est pas présent dans toutes les organisations en tant que fonction individualisée et spécifique. Mais, bien ou mal, le risque est toujours géré et pris en charge, soit d'une façon diffuse par tous les acteurs de l'organisation, soit spécifiquement comme complément à une autre fonction (assurance, audit interne, qualité...).

Seules les grandes organisations disposent d'un risk manager (ou gestionnaire de risque, ou directeur des risques ou risk officer, ou toute autre dénomination). La fonction est alors exercée par un professionnel du sujet, appartenant à une association : l'AMRAE (Association pour le Management des Risques et des Assurances de l'Entreprise) et elle se situe en amont de l'audit interne. Comme l'audit interne, la fonction de risk manager :

- est au service du management et plus particulièrement de la direction générale ;
- est rattachée au plus haut niveau pour préserver son indépendance ;
- est exclusive de toute fonction opérationnelle mais doit être relayée par les opérationnels.
- concerne toutes les activités de l'organisation.

On assigne traditionnellement au risk manager quatre missions, lesquelles exigent une bonne définition des objectifs de l'organisation, déclinés par activités :

1^{re} mission

Identifier tous les risques internes et externes de l'entreprise. Compte tenu de la globalité de sa fonction et de son caractère transversal, le risk manager est particulièrement attentif aux risques stratégiques, politiques, environnementaux...

2^e mission

À partir de cette identification élaborer une cartographie des risques permettant de les apprécier. L'audit interne se saisit de cette cartographie pour éventuellement la décliner au niveau opérationnel. En l'absence de risk manager c'est l'audit interne qui élabore la cartographie des risques de l'organisation mais le plus souvent sans utiliser les outils statistiques, souvent très élaborés, qui sont la spécificité du risk management.

3^e mission

Définir une stratégie de risques et la proposer à la direction générale. Cette stratégie offre quatre options pour chaque risque identifié :

- accepter le risque, donc ne rien faire : c'est ce que les Anglo-Saxons nomment le « Risk appetite ». Prennent place dans cette catégorie les risques jugés comme risques acceptables. Du même coup le risk manager trace les frontières de la **propre assurance** ;

- éviter le risque en suggérant d'autres procédés ou procédures ou organisations... mais ce n'est pas toujours possible ;
- éliminer ou réduire le risque en diminuant la fréquence par une meilleure politique de prévention ou en minimisant l'impact par une meilleure politique de protection ;
- transférer le risque, très généralement par l'utilisation de l'assurance ou par d'autres procédés (joint-venture, etc.).

Par son action dans les 1^{er} et 4^e cas, le risk manager va, de fait, jeter les bases d'une politique d'assurance. Ce qui explique que dans nombre de situations la fonction est confondue avec celle de responsable des assurances. Mais ce n'est pas la meilleure des solutions : outre le fait que ce n'est pas le même métier, elle confond responsabilité opérationnelle et fonction d'assistance et de conseil.

4^e mission

Sensibiliser et former les managers en leur suggérant les moyens à mettre en œuvre pour aligner la gestion des risques opérationnels sur la stratégie globale et, si besoin est, leur prêter assistance dans la réalisation. Dans cette rubrique se situent toutes les informations à fournir à l'audit interne pour qu'il les prenne en compte dans l'organisation de ses missions.

On perçoit bien à quel point les deux fonctions risk management et audit interne sont voisines : la définition d'une stratégie et les propositions de solutions sont autant de préconisations pour améliorer le contrôle interne : en cela, le risk manager prépare le terrain pour l'auditeur interne. Elles vont même jusqu'à se confondre lorsqu'il n'y a pas de risk manager, même si l'auditeur n'a pas tout à fait la compétence requise. La norme 2100 précise bien que dans ce cas l'audit interne doit jouer un rôle proactif en participant à la mise en place d'un processus de management des risques dans le cadre d'une mission de conseil.

Mais :

- le rôle de l'audit interne ne saurait se confondre avec celui du risk manager ;
- c'est au management qu'incombe la responsabilité majeure de la gestion des risques, laquelle ne peut être déléguée.

L'objectif prioritaire de l'audit interne reste l'évaluation du processus de management des risques, donc l'évaluation du contrôle interne qui en est le « produit fini ». En amont le risk manager – lorsqu'il existe – contribue à élaborer et à mettre en place le processus sous la responsabilité de la DG et du management auxquels il a été proposé.

Cette intime complémentarité des rôles apparaît encore plus nettement dans la récente analyse du COSO₂ (cf. 2^e partie) lequel énonce comme conditions d'un bon contrôle interne une gestion des risques globale et efficace sous la dénomination « Enterprise Risk Management » (ERM) ; or les caractéristiques de l'ERM sont le reflet du rôle ci-dessus dévolu au risk manager. Les deux fonctions sont donc intimement liées. D'ailleurs le référentiel du risk management, le FERMA (Fédération Européenne de Risk Management), est très voisin de la gestion du risque du COSO₂.

Risk management, assurances, audit interne : tous se préoccupent du risque à des degrés divers. Et c'est pourquoi il incombe à la direction de définir et coordonner les responsabilités de chacun pour éviter toute confusion. C'est-à-dire du même coup que les frontières ainsi tracées ne sont pas immuables d'une organisation à l'autre.

Chapitre 5

Les normes de l'audit interne

Il a déjà été dit, à propos de son indépendance, que la fonction d'audit interne s'exerce dans la limite des normes définies par la profession. Celle-ci est, en effet, organisée au plan international, elle obéit à des règles communes qu'elle s'est imposée. Mais ces règles ont, toutefois, un caractère relatif qu'il convient de souligner.

L'ORGANISATION INTERNATIONALE DE LA FONCTION

C'est en 1941 qu'a été fondé aux États-Unis « The Institute of Internal Auditors » (IIA). Longuement marqué par ses origines anglo-saxonnes, l'IIA s'est progressivement internationalisé au fur et à mesure qu'augmentait le nombre des Instituts nationaux affiliés. Il a une activité importante en matière de formation professionnelle et de recherche, publie ouvrages et revue (*The Internal Auditor*), organise un examen professionnel de plus en plus apprécié (The Certified Internal Auditor examination : CIA), organise conférences et colloques et définit pour l'ensemble de ses membres (donc y inclus les adhérents de l'IFACI) les normes de la profession.

Il faut souligner que le succès croissant du CIA se situe dans la droite ligne du mouvement vers la certification des auditeurs, mentionné en introduction.

L'audit interne connaît d'autres regroupements que l'Institut International et ce en fonction des affinités et des besoins. Citons particulièrement la « Confédération Européenne des Instituts d'Audit Interne » (ECIIA regroupant 30 Instituts nationaux d'audit interne) et l'« Union Francophone de l'Audit Interne » (UFAI). Ces deux regroupements permettent des échanges fréquents et fructueux qui bénéficient à la Communauté internationale de l'audit interne.

La définition de normes par la Communauté internationale de l'audit interne ne s'est pas faite en un jour. Il y eut, d'abord – dès 1947 – « *La déclaration des responsabilités* » qui définit objectifs et champ d'action de l'audit interne. Puis l'évolution de la fonction a évidemment exigé des révisions qui ont eu lieu en 1981, en 1991 et en 1995. Une refonte totale a été réalisée avec effet au 1^{er} janvier 2002 et une seconde en 2008-2009.

LES NORMES DE L'AUDIT INTERNE¹

Les normes de l'audit interne se proposent :

- de définir les principes de base ;
- de fournir un cadre de référence ;
- d'établir des critères d'appréciation ;
- d'être un facteur d'amélioration.

Pour atteindre ces objectifs ambitieux, on a élaboré un document en cinq parties :

- le code de déontologie ;
- les normes de qualification (série 1000) qui énoncent les caractéristiques que doivent présenter les services d'audit interne et les personnes qui en font partie ;
- les normes de fonctionnement (série 2000) qui décrivent les activités d'audit interne et définissent des critères de qualité ;
- les normes de mise en œuvre (série 1000 ou 2000 assortie d'une lettre) qui déclinent les précédentes pour des missions spécifiques.

1. Elles sont publiées en langue française par l'IFACI, *Code de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne*, 2009.

Ces trois séries de normes sont obligatoires, avec cette nuance : certaines utilisent le mot *must* pour signifier qu'on est en présence d'une exigence impérative, d'autres le mot *should*, ce qui signifie qu'il peut y avoir exception lorsque des adaptations sont justifiées par les circonstances.

Elles sont accompagnées d'interprétations et de déclarations qui précisent les concepts utilisés et qu'il est indispensable de prendre en considération.

Analysées avec les normes de qualification et de fonctionnement auxquelles elles sont rattachées, les normes de mise en œuvre (NMO) sont assorties d'une lettre (précédée d'un point) qui définit le type d'activité auquel elles se rapportent soit, à ce jour :

- « A » pour audit (ou assurance) ;
- « C » pour conseil. En introduisant la fonction conseil on confirme la parfaite cohérence entre les normes et la définition de l'audit.
- S'y ajoutent les Modalités Pratiques d'Application (MPA). Ce ne sont pas des normes à proprement parler puisqu'elles sont facultatives, mais on précise qu'elles « font autorité ». Comme leur nom l'indique ce sont des conseils pratiques pour l'application des normes. On perçoit bien que les auteurs ont voulu signifier qu'à leurs yeux c'étaient les meilleures réponses à la question « comment ? ». Mais dans le même temps ils ont eu la sagesse de penser que les cultures des organisations ou des pays pouvaient créer des difficultés pratiques pour l'application des solutions préconisées. Et puis, il n'est pas mauvais pour la recherche que ça et là se développent des pratiques originales, dès l'instant que les principes sont respectés.

En 2009, l'IFACI a complété ce schéma en ajoutant les prises de position et les guides d'audit des SI (GTAG) qui, s'ajoutant aux MPA constituent, avec les normes et le code de déontologie, un véritable « Cadre de Référence International des Pratiques professionnelles » (CRIPP).

Pas assez lues, trop peu connues, insuffisamment enseignées, les normes contiennent tout ce qu'il faut savoir sur l'audit interne. Certes, on n'apprend pas l'audit interne en lisant les normes tout comme on n'apprend pas le droit civil en lisant le code civil, mais l'un et l'autre constituent le document indispensable du bon professionnel.

Le bref résumé ci-après ne peut donc dispenser de la consultation de l'original.

Le code de déontologie

Ce court document est désormais placé en tête des normes, comme pour en souligner l'importance et signifier qu'il énonce des principes dont l'auditeur ne saurait s'écarter sans trahir sa mission (72 % des responsables d'audit interne font adhérer leurs auditeurs au code de déontologie).

Le code énonce quatre principes fondamentaux, déclinés en douze règles de conduite.

Le contenu

Les quatre principes sont :

- l'intégrité, base de la confiance accordée aux auditeurs ;
- l'objectivité, déjà explicitée à propos de l'indépendance ;
- la confidentialité, impérative, sauf obligation légale ;
- la compétence, impliquant la mise à jour des connaissances.

Les douze règles de conduite

Elles déclinent l'application des quatre principes fondamentaux de façon claire et pratique, et peuvent se résumer ainsi :

- accomplir honnêtement les missions ;
- respecter la loi ;
- ne pas prendre part à des activités illégales ;
- respecter l'éthique ;
- être impartial ;
- ne rien accepter qui puisse compromettre le jugement ;
- révéler les faits significatifs ;
- protéger les informations ;
- ne pas en tirer un bénéfice personnel ;
- ne faire que ce qu'on peut faire ;
- améliorer ses compétences ;
- respecter les normes.

Ces principes ne sont pas sans poser quelques problèmes, en dépit d'une utilité certaine.

Les problèmes posés

Un auteur est allé jusqu'à écrire « *Une entreprise qui dispose d'un code d'éthique s'apparente à une secte* »¹, soulignant ainsi que l'éthique étant un système normatif et indiquant ce qu'il faut faire, elle fonde une morale. Et il est bien vrai que les concepts de base de l'éthique : Honnêteté, loyauté envers le groupe... constituent les conditions de survie de la secte. D'où il résulte qu'un comportement éthique peut fort bien être illégal, tout dépend de celui qui a défini la norme à laquelle il convient de se soumettre. Le philosophe André Comte-Sponville souligne d'ailleurs que l'entreprise n'a pas de morale : elle n'a que des comptes, des clients, des objectifs et un bilan. Or l'éthique d'entreprise relève néanmoins de la morale, mais on sait bien que la vertu n'a jamais fait gagner d'argent.

C'est pour aller au-devant de ces critiques que les traducteurs du code ont intuitivement visé juste en traduisant par « code de déontologie », affirmant ainsi que, restrictivement, il ne s'agit là que d'un ensemble de règles relatives à une profession.

Mais il n'empêche que quelques interrogations subsistent à la lecture des articles lesquels posent tous la question du choix entre le groupe et l'individu. À l'extrême limite on peut avoir à choisir entre l'ordre de la loi ou l'ordre de l'éthique. Car imposer un code c'est s'attendre à ce que certaines personnes aient un comportement contraire au droit commun.

Francis GUILBERT, directeur de l'IAE de Lille, a remarquablement démontré² qu'il n'y a pas de juge en éthique, en conséquence de quoi le « code de déontologie » est à considérer comme un GUIDE, définissant des principes et non des règles. En sus de certaines professions réglementées (banques, sociétés financières) ces codes sont, en France, limités aux grandes entreprises et filiales de groupes étrangers. La loi (circulaire du 15 mars 1983, code du Travail) a d'ailleurs fixé des limites précises : assimilées au règlement intérieur les dispositions du code sont alors soumises au code du Travail. Sinon, considérées comme des décisions unilatérales de l'employeur, elles doivent être appréciées individuellement et l'article L. 122-35 du code du Travail en limite les effets. Mais le code de déontologie des auditeurs Internes ne limite pas vraiment leur liberté en tant que salariés : ainsi considéré, et en dépit de la contradiction « agir selon sa conscience ou selon une norme ? », le code de l'IIA n'est pas sans utilité pour l'auditeur.

1. Octave GLINIER, « Éthique et Productivité », *Entreprise et Éthique* n° 5.

2. Conférence prononce l'IFACI le 19 janvier 1999.

L'utilité pratique

En ces temps troublés où la morale est souvent mise à rude épreuve les auditeurs internes ont voulu montrer l'exigeant chemin de la rigueur. En ce sens le document résume clairement les principes dont l'auditeur interne ne doit pas s'écarter faute de trahir sa mission.

Certes, comme souligné précédemment, ces principes peuvent poser de redoutables cas de conscience dans lesquels la pratique de l'entreprise¹ sera en balance avec le respect des règles. Mais en ce cas l'IIA n'hésite pas qui recommande toujours le chemin de la rigueur. Certes la sanction reste toute théorique (l'exclusion de l'Institut) mais cette rigueur fait néanmoins honneur à l'Institution : elle devrait aider à la création d'un corps d'auditeurs internes intègres et rigoureux, consciences morales de leur direction et par voie de conséquence, élément important dans l'amélioration de l'éthique des comportements. Il faut donc souhaiter que ce GUIDE soit connu de tous, enseigné à tous et que les Instituts Nationaux l'appliquent sans faiblesses et sans état d'âme.

Les normes de qualification et normes de mise en œuvre associées

Elles concernent les auditeurs internes et les services d'audit interne.

Elles se composent de trois articles principaux, eux-mêmes déclinés en plusieurs articles subsidiaires et Normes de Mise en Œuvre (NMO).

Norme 1000. Mission, pouvoirs et responsabilités

Elle indique l'exigence de la définition de la mission, des pouvoirs et des responsabilités, dans une **charte**. C'est indiquer clairement que ce document fondateur doit être le premier acte de la création d'un service d'audit interne.

La direction générale a désormais son mot à dire avec le conseil, ainsi qu'il sera souligné dans de nombreux autres articles des normes.

La NMO 1000.C1 précise que la nature des missions de conseil doit être définie dans la charte d'audit. Dans la version antérieure, ces indications figuraient dans la Modalité Pratique d'Application (MPA) 1000.C1.

La MPA 1000-1 précise les modalités d'approbation de la charte et la nécessité d'évaluer périodiquement la réalisation de ses objectifs.

1. Cf. Howard HUGHES : « *On ne peut à la fois avoir de grands principes et de grands bénéfices.* »

Norme 1100. Indépendance et objectivité

Elle affirme le principe d'indépendance et le conjugue sous trois articles. Il est ainsi mis un terme aux discussions sémantiques sur le sens à donner au mot « indépendance ». Le lien avec l'objectivité n'est pas innocent. De fait, il ne saurait y avoir de véritable indépendance sans objectivité.

1110. Indépendance dans l'organisation

Elle se manifeste par le rattachement à un niveau hiérarchique satisfaisant et doit être confirmée au conseil au moins annuellement.

La MPA 1110-1 insiste sur le rôle du conseil ou du comité d'audit dans le rattachement du service, la nomination et la révocation du responsable.

La NMO 1110.A1 traite de l'ingérence.

1111. Le responsable de l'audit interne doit pouvoir communiquer directement avec le conseil**1120. Rappel de l'objectivité**

La MPA 1120-1 apporte des précisions sur les problèmes de conflits d'intérêt.

1130. Atteintes à l'indépendance et à l'objectivité

La MPA 1130-1 précise les restrictions.

NMO 1130.A1. Audit d'opérations dont l'auditeur a été précédemment responsable.

Ce fut et c'est encore une question souvent posée. Voici la réponse, toute de bon sens : il faut éviter de recourir aux services de cet auditeur. En cas de difficulté le délai à respecter est de un an. De fait, en un an, il y a suffisamment de changements parmi les hommes, les organisations et les méthodes pour que l'on puisse valablement supposer que l'objectivité n'est pas trop altérée.

La MPA 1130.A1-1 définit les incompatibilités.

NMO 1130.A2. Cas particulier des missions confiées au responsable de l'Audit.

NMO 1130.C1 et C2. Indépendance et mission de conseil.

Norme 1200. Compétence et conscience professionnelle

On retrouve ici la déclinaison de certains principes énoncés dans le code de déontologie : son respect est rappelé dans la MPA 1200-1. Il est fort justement rappelé de ne pas confondre la compétence individuelle des auditeurs et la compétence globale du service. Pour ce dernier le complément par des

recours extérieurs reste possible, à chacun d'en définir les limites. Et, les auditeurs le savent bien, en cette matière plus qu'en toute autre pas de véritable compétence sans formation continue.

1210. Compétence

Il faut savoir faire pour faire. L'interprétation incite à posséder un diplôme professionnel, en particulier le CIA. On peut ajouter le DPAI de l'IFACI.

La MPA 1210-1 indique les compétences minimales requises et précise la double exigence de la capacité à communiquer et de la formation professionnelle.

NMO 1210.A1. Recherche de « personnes qualifiées » si besoin est.

La MPA 1210.A1-1 précise les conditions d'un tel recours et définit les incompatibilités.

NMO 1210.A2. Cas particulier de la fraude¹.

NMO 1210-A3 insiste sur les connaissances minimales en informatique.

NMO 1210.C1. Même exigence pour les missions de conseil.

1220. Conscience professionnelle

Elle n'implique pas l'infailibilité.

NMO 1220.A1. Éléments à prendre en considération pour apprécier sa capacité.

NMO1220.A2. Envisager les techniques informatisées.

NMO 1220.C1. Prendre en compte le coût, la complexité et les attentes du client pour les missions de conseil.

1230. Formation professionnelle continue

C'est une exigence.

La MPA 1230-1 préconise une certification (CIA ou titre délivré par l'IFACI).

1. Voir le chapitre 5 : « Audit interne et fraude ».

Norme 1300. Programme d'assurance et d'amélioration qualité

C'est une exigence pour le responsable de l'Audit. Elle est à méditer par beaucoup qui n'attachent pas à ces questions l'importance qu'il conviendrait. Et pourtant une revue d'assurance qualité tous les cinq ans n'est pas une contrainte excessive et serait un enrichissement certain.

1310. Évaluations du programme qualité

Elles sont internes et externes.

La MPA 1310-1 donne des exemples de critères à prendre en compte pour l'évaluation de la performance du service d'audit. L'IFACI y indique les exigences auxquelles répond la certification d'IFACI Certification et qui en font un label reconnu.

1311. Évaluations internes

Contrôles continus ou périodiques.

La MPA 1311-1 indique qui peut faire quoi et comment dans ce domaine. Elle est l'occasion pour l'IFACI de rappeler qu'IFACI Certification a élaboré un référentiel professionnel de l'audit interne conçu aux fins d'une certification.

1312. Évaluations externes

Au moins une fois tous les cinq ans.

La MPA 1312-3 élaborée par l'IFACI décrit la démarche de certification offerte aux services d'audit interne.

1320. rapports relatifs au programme qualité

À communiquer au conseil.

1321. Utilisation de la mention « Conformément aux normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne » par le responsable de l'audit interne

L'IFACI considère que la période de cinq ans est inadaptée pour la réalisation d'évaluations externes.

1322. Indication de non-conformité

Lorsque la non-conformité a une incidence sur le champ d'intervention ou le fonctionnement de l'audit interne, le responsable doit en informer la direction générale et le conseil.

Les normes de fonctionnement et normes de mise en œuvre associées

Elles concernent la nature des activités du service d'audit interne et ses critères de qualité. Elles se composent de sept articles principaux, eux-mêmes déclinés en plusieurs articles subsidiaires.

Norme 2000. Gestion de l'audit interne

Elle doit apporter une valeur ajoutée à l'organisation et les directives qu'elle contient sont les fondements d'une bonne gestion. On ne travaille pas sans prévision (le plan), elle permet de gérer les ressources et de disposer d'un outil de communication avec la direction. La norme insiste également sur deux questions qui ont souvent fait débat : l'audit interne ne peut se dispenser d'avoir ses propres procédures, tout comme il ne peut se dispenser de collaborer avec les auditeurs externes... et réciproquement !

2010. planification

Elle doit être fondée sur les risques pour permettre de définir les priorités ; ce qui implique l'existence et la mise en œuvre d'un outil de mesure. L'intuition ne suffit pas et est de surcroît dangereuse.

NMO 2010.A1. Cette évaluation des risques doit être au moins annuelle et prendre en compte les points de vue de la DG et du conseil. Elle s'exprime souvent sous la forme d'une cartographie des risques.

La MPA 2010-1 explicite le processus de planification, et le planning des travaux.

NMO 2010.C1. Intégrer également les missions de conseil dans le plan d'audit.

2020. Communication et approbation

programme et besoins sont à communiquer à la DG et au conseil.

La MPA 2020-1 préconise la communication annuelle. Le plan de travail doit être renseigné convenablement.

2030. Gestion des ressources

En cohérence avec le programme. Il est confirmé que le lien est direct entre plan et effectif.

L'interprétation de la norme donne les critères de distinction entre ressources adéquates et ressources suffisantes : le premier critère est d'ordre qualitatif, le second d'ordre quantitatif.

La MPA 2030-1 détaille : budget financier, prévisions d'effectifs, plans de recrutement et de développement.

2040. Règles et procédures

Les auditeurs doivent avoir leurs procédures ; la responsabilité en incombe au responsable de l'audit ; simple application du contrôle interne à l'audit.

La MPA 2040-1 indique qu'elles doivent être proportionnelles à l'importance du service.

2050. Coordination

Le responsable de l'audit assure la coordination avec les autres prestataires internes et externes. Sont ici visés en priorité les risk managers et surtout les auditeurs externes.

La MPA 2050-1 précise les modalités de cette coordination. Elle peut aller jusqu'à l'évaluation des travaux d'audit externe. Il est rappelé que la surveillance des travaux de commissariat aux comptes, y compris la coordination avec l'audit interne, est du ressort du conseil. En revanche, la coordination des travaux d'audit interne et externe relève du responsable de l'audit interne.

2060. rapports au conseil et à la direction générale

Il faut rendre compte périodiquement des résultats obtenus et également des risques importants, du contrôle et de la gouvernance.

rapports d'activité, constats, mesures à prendre, sont traités dans la MPA 2060-1.

Norme 2100. Nature du travail

Traitée sous trois articles : 2110, 2120 et 2130 : le regard à porter sur le gouvernement d'entreprise rappelle l'élargissement de la fonction formulé dans la nouvelle définition. Il n'est pas évident de pouvoir aller jusque-là, mais il n'est pas interdit d'essayer. Encore faut-il ne pas faillir dans les missions traditionnelles et singulièrement dans l'analyse des risques, faute de quoi le discours à la direction risque d'être singulièrement appauvri.

2110. Gouvernement d'entreprise

On souligne désormais l'importance d'un audit du gouvernement d'entreprise en insistant sur les points ci-après mais qui ne doivent pas être considérés comme exclusifs.

L'audit interne doit évaluer le gouvernement d'entreprise en s'attachant aux règles suivantes :

- les règles d'éthique ;
- la gestion des performances ;
- la communication des informations aux services concernés ;
- la coordination des informations adéquates fournies au conseil, aux auditeurs externes et internes et au management.

La NMO 2110.A1 exige l'évaluation de la gouvernance des systèmes d'information.

La NMO 2110.A2 exige l'évaluation de la gouvernance et sa cohérence avec la stratégie et les objectifs.

2120. Management des risques

L'audit interne doit évaluer l'efficacité des processus de management des risques.

La MPA 2120-1 souligne la nécessité de tests d'audit pour apprécier l'efficacité du management des risques. On fournit des exemples.

NMO 2120.A1. En évaluer la pertinence en observant :

- la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles ;
- l'efficacité et l'efficience des opérations ;
- la protection du patrimoine ;
- le respect des lois, règlements et contrats.

NMO 2120.A2. L'audit interne doit évaluer la possibilité de fraude et la manière dont ce risque est géré (à rapprocher de NMO 1210.A2).

Ceci exige la vérification de la qualité de l'environnement de contrôle.

NMO 2120.C1 C2 et C3. Examiner le processus de contrôle interne lors des missions de conseil.

2130. Contrôle

Aider à maintenir un dispositif de contrôle approprié (au sens de contrôle interne).

La MPA 2130.1 définit les modalités d'appréciation des processus de contrôle.

NMO 2130.A1. Évaluer l'efficacité du dispositif choisi pour faire face aux risques sur les aspects définis dans la NMO 2120.A1.

La MPA 2130.A1-1 définit les conditions de la fiabilité et de l'intégrité de l'information.

La MPA 2130.A1-2 évoque les problèmes relatifs aux informations à caractère personnel.

NMO 2130.A2. Nécessaire conformité des buts et objectifs opérationnels avec ceux de l'organisation (ce qui est la définition même de l'audit stratégique, cf. 1^{re} partie, chapitre 2, § « La fin des confusions »).

NMO 2130.A3. Veiller à la conformité des résultats avec les buts et objectifs.

NMO 2130.C1 et 2130.C2 : toutes ces dispositions s'appliquent aux missions de conseil.

Norme 2200. Planification de la mission

Cinq articles pour définir la planification de la mission et rappeler qu'on ne part pas à l'aventure sans objectifs ni programme. La mission d'audit n'est pas une partie de chasse. Tous les séminaires de méthodologie insistent sur ce point.

2201. Considérations relatives à la planification

Il est précisé sous cette norme que la planification exige que soient pris en compte les objectifs de l'activité auditée, les risques et moyens utilisés pour leur faire échec, l'efficacité des systèmes de contrôle et les opportunités d'amélioration. Les modalités pratiques sont définies dans la MPA 2200-1.

NMO 2201.A1. En cas de planification pour des tiers, il faut élaborer avec eux un accord écrit.

NMO 2201.C1. Formaliser si possible avec le client objectifs et champ de la mission de conseil.

2210. Objectifs de la mission

Ils doivent être précisés.

La MPA 2210-1 indique comment définir les objectifs de la mission et précise la nécessité de déterminer les procédures à mettre en œuvre.

NMO 2210.A1. Nécessité d'identifier en premier les risques et de les évaluer pour fixer les objectifs. Il s'agit là de la « micro-évaluation », par opposition à la « macro-évaluation » (ou cartographie des risques) de la norme 2010. Des précisions sur les points à examiner sont apportées par la MPA 2210.A1-1.

NMO 2210.A2. Attention aux erreurs possibles.

NMO 2210.C1. Extension de ces exigences aux missions de conseil.

NMO 2210.A3. Définir des critères adéquats pour évaluer le dispositif de contrôle.

2220. Champ de la mission

Il doit répondre aux objectifs.

NMO 2220.A1. Exhaustivité du champ.

NMO 2220.A2. Signaler les opportunités qui peuvent apparaître en termes de conseil.

NMO 2220.C1. En cas de réserves, en parler avec le client.

2230. Ressources affectées à la mission

Déterminer les ressources appropriées pour atteindre les objectifs. La MPA 2230-1 insiste sur la compétence et admet le recours à des ressources externes.

2240. programme de travail de la mission

Il doit être élaboré et formalisé. La MPA 2240-1 recommande de définir à l'avance les procédures et moyens ; ne pas omettre la supervision de l'élaboration.

NMO 2240.A1. Finalité et approbation du programme de travail.

NMO 2240.C1. Variabilité du programme de conseil.

Norme 2300. Accomplissement de la mission

Définition de ce qu'il faut faire en insistant sur la nécessité de fonder ses conclusions. Tout constat doit être étayé et donc non contestable. Les normes ne font que rappeler ici que l'auditeur interne ne travaille pas à partir d'hypothèses mais s'appuie sur des certitudes. Supervision et normes de conservation des dossiers sont également des règles à suivre que les normes rappellent fort opportunément.

2310. Identification des informations.

Elles doivent être fiables, pertinentes et utiles.

2320. Analyse et évaluation

Les résultats doivent être fondés sur des analyses.

2330. Documentation des informations

C'est une nécessité. La MPA 2330-1 donne des indications sur l'utilité des papiers de travail et l'organisation des dossiers.

NMO 2330.A1. Accès aux dossiers avec éventuellement accord de la DG et avis d'un juriste. La MPA 2330.A1-1 confirme la pratique courante de communication aux auditeurs externes et précise les règles sur le droit d'accès et l'exigence de communication.

NMO 2330.A2. C'est le responsable qui doit définir les règles de conservation des dossiers. La MPA 2330.A2-1 en précise les modalités.

NMO 2330.C1. Définir des procédures de conservation des dossiers des missions de conseil.

2340. Supervision de la mission

C'est une exigence : la MPA 2340-1 en définit les modalités. Cette revue interne doit laisser une trace ; elle s'organise sous la responsabilité du responsable de l'Audit.

Norme 2400. Communication des résultats

On doit communiquer les résultats.

On notera que les destinataires du rapport ne sont pas définis avec précision, sauf à indiquer que ce doivent être « les destinataires appropriés ». Voilà qui signifie que le débat sur les clients de l'audit n'est pas clos. Chacun définira sa règle en fonction du contexte, mais il n'est pas douteux qu'il doit y en avoir une.

2410. Contenu de la communication

Outre les objectifs et le champ d'application elle doit comprendre conclusions, recommandations et plans d'action. La MPA 2410-1 définit les critères et principes de communication.

NMO 2410.A1. L'auditeur doit, s'il y a lieu, donner son opinion globale.

NMO 2410.A2. On doit faire état des forces relevées.

NMO 2410.A3. En cas de communication à l'extérieur, préciser les restrictions.

NMO 2410.C1. Variabilité des modalités de communication sur avancement et résultats des missions de conseil.

2420. Qualité de la communication

Exacte, objective, claire, concise, constructive, complète et émise en temps utile. L'interprétation donne les définitions des qualités d'une bonne communication. La MPA 2420-1 donne des conseils pratiques.

2421. Erreurs et omissions

Transmettre la correction à tous les destinataires du rapport.

2430. Utilisation de la mention « conduit conformément aux normes... »

– Possibilité de l'indiquer dans les rapports d'audit ;

2431. Indication de non-conformité.

Indiquer le quoi, le pourquoi et les conséquences.

2440. Diffusion des résultats

Aux destinataires appropriés. La MPA 2440-1 fournit des indications sur le rapport, sa présentation, sa signature et sa diffusion en interne. Elle précise les règles possibles de diffusion à l'extérieur et la communication d'informations sensibles par voie hiérarchique.

NMO 2440.A1. C'est le responsable qui a la charge de la communication des résultats définitifs. Cette norme devrait mettre un terme aux « diffusions sauvages », et qui varient selon la nature de la mission ou les désirs de la hiérarchie ; elle implique l'existence d'une norme interne de diffusion.

NMO 2440.A2. Précautions à prendre avant de diffuser à l'extérieur.

NMO 2440.C1 et C2. Communication des résultats des missions de conseil par le responsable de l'audit au client ou éventuellement à la direction générale.

Norme 2500. Surveillance des actions de progrès

Le responsable de l'audit interne doit mettre en place un système permettant cette surveillance. La MPA 2500-1 en définit les modalités possibles. Mais s'agissant d'une MPA, on perçoit bien qu'il peut y avoir plusieurs systèmes. L'important est d'en avoir un et de le faire savoir.

NMO 2500.A1. Le système doit permettre de surveiller et de garantir que des mesures ont été prises. La MPA 2500.A1-1 définit la responsabilité du suivi qui doit figurer dans la charte d'audit.

NMO 2500.C1. *Id.* pour les missions de conseil.

Norme 2600. Acceptation des risques par la D.G.

Si le niveau de risque résiduel apparaît inacceptable, il faut l'examiner avec la DG. S'il y a désaccord il faut le soumettre au conseil.

L'UTILITÉ DES NORMES

La diversité des interprétations montre bien que l'on est en présence d'une matière évolutive et qu'à partir des grands principes nous ne sommes pas au terme des commentaires tout comme le droit ne cesse de se créer sous la double influence de la doctrine et de la jurisprudence. Mais cette relativité ne doit pas faire méconnaître l'utilité, et partant, la nécessité de disposer de normes précises :

- L'existence de principes fondamentaux affirmés par la communauté internationale des auditeurs crée l'unité des objectifs et de la méthode. Elle contribue donc très largement à la création de la fonction d'audit interne qui, sans elle, risquerait fort de n'être qu'une addition de pratiques diverses et hétéroclites.
- Non seulement ces principes fondamentaux ont permis la création de la fonction mais ils permettent son constant développement et son amélioration par les commentaires et modalités d'application qu'ils suscitent, tant il est vrai qu'on ne construit valablement que sur des fondations solides. Mais l'édifice n'est pas achevé.
- En définissant et en exigeant un programme d'assurance qualité les normes hissent l'audit interne au niveau des activités organisées et certifiées.
- Enfin, et surtout, l'existence de normes permet aux différents acteurs de la fonction d'audit interne d'exercer celle-ci avec plus d'autorité : la référence à une fonction organisée est un label de qualité qui renforce les services d'audit interne dans les entreprises et les organisations.

Mais cette dernière observation oblige à rappeler le caractère « relatif » de cette utilité. Les normes d'audit interne ne sont, en effet, assorties d'aucune sanction ; et pour cause : les directions Générales des entreprises ou les Administrations n'ont pas à se soumettre aux directives de l'Institut International ou des Instituts Nationaux d'audit interne. Elles peuvent même, à la limite, édicter des règles contraires aux normes... C'est qu'à la différence des professions organisées et réglementées l'audit interne n'est pas une profession indépendante, si tant est que ce soit une « profession ». C'est donc exclusivement par leur autorité morale que les Instituts pourront faire prospérer leurs recommandations et par voie de conséquence, donner à leurs membres plus d'autorité et donc plus d'indépendance. Et c'est pour affirmer cette autorité morale que l'on a inclus dans les normes professionnelles le code de déontologie et consacré de longs développements à la fraude.

AUDIT INTERNE ET FRAUDE

Ce n'est pas un hasard si les normes professionnelles consacrent des développements spécifiques à la fraude. Il faut en effet préciser quel doit être le rôle de l'auditeur interne en ce domaine. La nouvelle norme 1510.A2 indique clairement que « les auditeurs internes doivent posséder des connaissances suffisantes pour **évaluer le risque de fraude et la façon dont ce risque est géré par l'organisation.** » On diffère ici de la formulation antérieure qui exigeait des connaissances pour identifier les indices de fraude. On s'appuie donc désormais sur la notion de risque. Mais il est toujours constant que ce n'est pas à l'auditeur interne qu'il revient de traiter la fraude dans son intégralité. **Il est là pour signaler qu'il y a danger** et donner la mesure du risque. Et il est évident que ce dernier sera d'autant plus élevé que la notion d'éthique sera absente de la culture.

En effet qu'il s'agisse de fraudes au bénéfice de l'organisation ou à son détriment, la promotion de l'éthique est une arme essentielle pour la combattre. Dans un article remarquable¹ Yves Bilodeau a fort justement souligné que « l'éthique déclarée » était une condition nécessaire pour prévenir et réduire la fraude. Mais pour l'auditeur interne trois questions se posent :

- que faut-il entendre par fraude ?
- comment la détecter ?
- et que faire lorsqu'elle est détectée ?

Les manifestations de la fraude

On peut donner de la fraude une large définition : « Toutes les irrégularités et actes illégaux commis avec l'intention de tromper. » Cette définition soulève deux questions que chacun résoudra à l'aune de son éthique et de sa culture :

- Peut-il y avoir fraude si l'acte n'est pas illégal et reste régulier en la forme ? On perçoit bien qu'on ne saurait donner ici un blanc-seing à l'imagination des fraudeurs laquelle excelle dans le déguisement parfaitement formel.
- *Quid* s'il n'y a pas « intention de tromper » ? Il convient de limiter ici les possibilités d'action des bonnes consciences en incluant expressément dans les fraudes celles commises « au bénéfice de l'organisation ». Il reste que je peux frauder par laxisme ou conscience élastique...

1. Yves BILODEAU, « Éthique et fraude » in *Revue Audit*, n 143.

Sans doute est-ce pour pallier les insuffisances de cette définition que les normes s'efforcent à illustrer le propos en rappelant quelques cas de fraudes possibles : comptabilisations frauduleuses, pots de vin, ristournes clandestines, fraudes fiscales et on peut en ajouter bien d'autres, jusques et y compris celles qui n'ont pas encore eu lieu.

Face à ce vaste champ d'actions que peut faire l'auditeur interne pour s'y reconnaître ?

Évaluer le risque de fraude et la façon dont il est géré

Tel est désormais le but assigné aux auditeurs internes. Dès lors la question qui se pose à eux est : comment évaluer ce risque ?

On connaît déjà le rôle important du contrôle interne dans la dimension de ce risque : à un contrôle interne bien aménagé va correspondre un risque de fraude limité. Mais il ne disparaîtra pas pour autant. L'appréciation du contrôle interne ne donne pas en ce domaine une certitude mais permet une tentative d'évaluation raisonnable. Elle permet du même coup d'évaluer la façon dont le risque est géré par l'organisation. On ne saurait donc trop recommander de procéder régulièrement à l'évaluation du contrôle interne globalement et par activité ou processus.

Mais on peut aller plus loin encore.

Il est un certain nombre de dispositifs de contrôle interne dont on sait qu'ils sont particulièrement sensibles à la fraude et dont l'absence, l'insuffisance ou la mauvaise application va créer un terrain favorable aux fraudeurs. Les auditeurs internes seront donc particulièrement attentifs à la qualité et au fonctionnement de ces dispositifs. Michel FAUTRAT en avait déjà mis un certain nombre en évidence. On peut citer, pour se limiter à l'essentiel, et en ne perdant pas de vue que la spécificité des organisations et de leur SI peut apporter des modifications sensibles à la liste ci-après non exhaustive :

- l'existence d'un organigramme hiérarchique qui définit clairement les relations de pouvoir. Sans ce document, connu de tous, les fraudeurs ont le champ libre pour bénéficier de confusions dans l'exercice des tâches, confusions qui créent un environnement aggravant le risque de fraudes ;
- l'absence de délégations de pouvoirs, ou des délégations obsolètes, ou des moyens qui ne sont pas en accord avec les pouvoirs délégués ;

- l'absence de définitions des pouvoirs qui permet à n'importe qui de faire n'importe quoi et interdit aux différents acteurs de savoir qui doit faire quoi. Le fraudeur pourra alors profiter de ces lacunes. Là encore le risque est donc aggravé ;
- des descriptions de postes oubliées, incomplètes ou mal connues de ceux auxquels elles s'appliquent. C'est alors que l'on rencontre des tâches sans maître, des tâches omises ou des doubles emplois. Toutes ces situations sont des situations à risque ;
- une mauvaise séparation des tâches : la secrétaire qui choisit les fournisseurs, commande, réceptionne et paie avec le chéquier qui lui a été confié. Est-il besoin de souligner que le cas de la secrétaire n'est sans doute pas celui où le risque est le plus grand ?
- un exercice déficient du contrôle de second niveau, c'est-à-dire de la vérification hiérarchique. Une tâche non vérifiée est une tentation permanente pour le fraudeur potentiel : livraisons non contrôlées, réception de travaux inexistante, dossiers de candidature non vérifiés, anomalies non élucidées, etc.
- accepter des avantages en nature non justifiés et non autorisés : c'est se mettre en position de complice potentiel ;
- fichiers informatiques sensibles mal protégés : primes et autres parts variables de la rémunération, remises aux fournisseurs, barèmes de prix... sont autant de fichiers où le vérificateur doit être différent de l'opérateur ;
- mauvaise organisation et mauvaise gestion des identifiants et mots de passe : mots de passe peu ou mal protégés, absence de mises à jour, sensibilisation insuffisante des acteurs...
- tâche confiée à un responsable qui a un intérêt parallèle à celui de l'entreprise. C'est le cas du conflit d'intérêt : chef de travaux dont le fils a une entreprise de bâtiment, directeur comptable dont le gendre est le commissaire aux comptes, choix d'un fournisseur qui est client de la société... autant de situations qui facilitent la tâche du fraudeur ;
- des opérations sensibles (paiements, augmentations de salaire, rabais accordés, primes, modifications dans un traitement informatique...) pour lesquelles l'exécutant n'a laissé aucune trace de son identité, *a fortiori* si cette façon de procéder est générale dans l'entreprise ou dans un secteur déterminé ;
- un contrôle des notes de frais insuffisant : absence de procédure, procédure mal respectée, ou exceptions non justifiées appliquées à certains membres de la hiérarchie ;

- un mauvais contrôle, ou une absence de contrôle des mouvements d'espèces ;
- un management, et surtout aux échelons élevés de la hiérarchie, qui ne donne pas l'exemple de la rigueur et ne s'applique pas à lui-même les règles qu'il a conçues pour les autres ;
- des instructions données au personnel pour contourner la réglementation (en particulier, mais non exclusivement, fiscale).

Tous ces points sont en relation directe avec l'exigence de compétence de la norme 1210.A1.

Quant à l'évaluation du risque identifié, elle ne diffère pas de l'évaluation des autres risques. C'est un des mérites de la nouvelle rédaction des normes de considérer la fraude comme un autre risque et de le traiter de la même façon. La prise de position de l'ECIA diffusée par l'IFACI¹ donne de nombreux exemples pratiques sur le sujet.

Mais, ayant décelé un risque anormal ou une mauvaise prise en charge, quelle doit être l'attitude de l'auditeur interne ?

Le rôle de l'auditeur interne

Il doit informer la hiérarchie responsable, soit par le biais de ses recommandations, soit par un avertissement spécifique si l'urgence et l'importance de la situation l'exigent.

Il a de surcroît une obligation de répétition de l'information et de mesure des conséquences si la situation traduit un environnement de contrôle dégradé.

L'exercice de ce rôle implique bien évidemment une formation spécifique donnée à l'auditeur interne sur ce risque particulier et important, comme pour tous les risques dont la gravité potentielle est élevée.

Il ne faut pas se tromper de métier et se transformer en enquêteur ou en policier pour autant, mais réduire son rôle à quatre actions spécifiques :

- informer les autorités compétentes (à commencer par le directeur de l'audit) d'un risque de fraude important ou d'une mauvaise couverture de ce risque et se garder de tout triomphalisme !

1. IFACI : *Les cahiers de la recherche* « Le rôle de l'auditeur interne dans la prévention de la fraude ».

- réaliser des investigations complémentaires pour asseoir son constat ... et fuir les impressions et conclusions hâtives ;
- collaborer avec les spécialistes (si l'auditeur est sollicité) ;
- et surtout, s'assurer que toutes les bonnes mesures de contrôle interne ont été prises pour éviter le retour de tels incidents.

Mais l'auditeur interne ne doit pas être perçu comme un gendarme ou un inspecteur, c'est pourquoi son action en matière de fraude requiert du doigté et du savoir-faire. On doit éviter, autant que faire se peut, de faire traduire l'auditeur comme témoin devant une commission d'enquête ou un tribunal. *« Mon expérience en cette matière, écrit Y. BILODEAU, suggère de ne pas s'aventurer dans ce secteur difficile ».* On ne saurait mieux dire.

Il faut également reconnaître qu'informer les autorités compétentes est plus facile à dire qu'à faire. L'auditeur interne n'aura jamais dans ses mains autre chose que des indices, si forts soient-ils, et une somme d'indices ne constitue pas une preuve judiciaire ; à cela s'ajoute sa dépendance hiérarchique. On perçoit bien ici à quel point les relations du responsable de l'audit interne avec la direction générale vont peser dans la balance.

Et ce d'autant plus que ce dernier n'est pas totalement à l'abri des désagréments judiciaires.

AUDIT INTERNE ET RESPONSABILITÉ

L'auditeur interne étant un salarié, sa responsabilité ne peut être légalement définie que selon les termes du droit commun. C'est dire qu'il ne saurait être tenu pour responsable du fait de ses activités professionnelles, hormis le cas où sa responsabilité pénale serait personnellement engagée.

L'auditeur interne se distingue en cela du commissaire aux comptes dont la responsabilité civile peut être recherchée sur le fondement de l'article 234 de la loi du 24 juillet 1966 et des articles 1382 et suivants du code Civil en sus des cas où sa responsabilité est pénalement engagée.

Un commentaire sur la responsabilité de l'auditeur interne pourrait donc s'arrêter à ce simple constat. Mais la diversité des situations et la complexité des organisations conduisent à pousser plus loin le raisonnement et à s'interroger sur le devenir de la notion de responsabilité lorsque d'une part se développent les codes de conduite, ou codes d'éthique, et que d'autre part le législateur étend la responsabilité aux personnes morales.

La déontologie

En se situant précisément dans le cas de l'existence du « code de déontologie de l'auditeur interne », celui-ci ne risque-t-il pas de créer au-delà de l'obligation morale évidente, une obligation réelle susceptible d'être sanctionnée ? Lorsque la norme 1220 précise que « *la conscience professionnelle n'implique pas l'infailibilité* » n'y a-t-il pas là une restriction conséquente et réaliste à la limitation de la responsabilité ? À cette question, on peut répondre « oui » et de deux façons :

- « Oui » car l'auditeur interne qui n'a pas respecté les normes professionnelles peut se voir sanctionné de deux façons :
 - sanctionné par l'organisation professionnelle (The Institute of Internal Auditors) qui peut lui interdire l'adhésion à tout Institut d'audit interne ;
 - mais également – et surtout – sanctionné par son organisation dans sa rémunération et/ou sa carrière professionnelle si le niveau de management approprié a eu l'information.

La sanction peut sans nul doute aller jusqu'au licenciement si, par exemple, le non-respect de la confidentialité de données essentielles est considéré comme une faute grave. Tout ceci va dépendre bien évidemment des circonstances de fait, mais le risque est réel.

- On peut aller plus loin encore quant aux conséquences des actes professionnels de l'auditeur interne : la dissémination d'informations non autorisées et qui aurait entraîné un grave préjudice pour l'entreprise ne peut-elle pas faire l'objet de la mise en œuvre d'une responsabilité civile dès l'instant qu'un code d'éthique ou une norme édicte une interdiction formelle ? En d'autres termes, ne pourrait-on considérer que dans une semblable situation l'auditeur interne a agi avec malignité – éventuellement par intérêt – et s'est alors situé en dehors du cadre légal de son contrat de travail ? Il n'y a pas, à ma connaissance, d'exemples d'une telle extension mais il n'est pas interdit de l'imaginer.

Le droit pénal

Plus grave et plus pertinente est l'incidence de la nouvelle législation pénale. L'extension de la responsabilité pénale aux personnes morales s'est accompagnée d'une extension jurisprudentielle de la responsabilité des personnes physiques. Et l'on voit la responsabilité des dirigeants de plus en plus souvent mise en cause pour des fautes de gestion, la notion de dirigeant étant parfois interprétée de façon extensive : on y inclut non seulement les membres du comité de direction mais également les trésoriers ou autres membres de la

direction. Dès lors qu'une facture mal réglée peut faire l'objet d'un délit pénal à charge du responsable doté d'une délégation de pouvoirs, on peut imaginer un traitement identique pour le directeur de l'audit interne « coupable » d'avoir émis des rapports passant sous silence des faits essentiels, et ce d'autant plus que ledit directeur se situe à un niveau élevé de la hiérarchie.

Et on peut se demander dans quelle mesure le Sarbanes-Oxley Act n'est pas susceptible d'avoir – dans ses composantes pénales – des retombées sur les auditeurs internes des sociétés auxquelles il s'applique. Mais au-delà de ce texte spécifique c'est toute la réglementation et la législation française sur le sujet qui traduisent la tendance lourde à la judiciarisation de la vie économique.

Certes, nous sommes encore ici dans le domaine spéculatif mais on perçoit bien que ces spéculations sont dans l'air du temps et qu'on ne peut les ignorer.

Moins spéculatif et plus ordinaire est le cas de complicité dans lequel l'auditeur interne est convaincu d'avoir participé en connaissance de cause au délit pénal d'un dirigeant ou de toute autre personne d'ailleurs. Certes, on est ramené ici au cas banal de la responsabilité pénale de la personne. Mais ce cas banal peut prendre une dimension originale selon la manière dont la complicité est appréciée. Le code Pénal exige que l'action ait été faite « en connaissance de cause » (on retrouve ici curieusement la même terminologie que celle du code de déontologie des auditeurs internes) mais cette notion peut être interprétée de façon extensive. Et passer sous silence un fait qui ne pouvait objectivement être ignoré de l'auditeur peut mettre ce dernier en situation dangereuse. L'utilisation de la « note confidentielle » peut être de ce point de vue un facteur aggravant.

Dénonciation et devoir de réserve

Au-delà des textes il reste ce qui n'est pas écrit et, souvent, ne peut l'être. En d'autres termes l'auditeur interne doit-il tout dire, peut-il tout dire ? Question longuement débattue dans un numéro spécial de la revue *Audit*¹ dans lequel Philippe Christelle rappelle à juste titre l'équilibre à sauvegarder entre le devoir de réserve et l'exigence de ne rien cacher. Mais au-delà des principes les solutions pratiques restent à inventer.

1. Revue *Audit* n° 175.

Faut-il aller jusqu'à la dénonciation ? Assimiler le devoir d'alerte à la délation ? Et si oui dans quels cas ? À la différence des commissaires aux comptes la question n'est pas réglementée, du moins pas encore... Reste l'application du droit commun qui, si l'on n'y prend garde, peut réserver de désagréables surprises.

Ainsi donc, l'auditeur interne, et singulièrement le responsable de la fonction, n'est pas à l'abri de tout, protégé par son contrat de travail. Quelle peut être la meilleure des protections contre ces risques croissants ? À coup sûr, un professionnalisme sans reproche ; le respect des normes professionnelles reconnues internationalement, l'adhésion à un Institut d'audit interne sont autant de garanties dont l'auditeur pourra se prévaloir.

Lorsque l'environnement devient dangereux, il importe de s'unir et de travailler avec rigueur. Mais pour quoi faire ? Quelle est la finalité de l'audit interne ?

Deuxième partie

Le contrôle interne ou la finalité de l'audit interne

On peut, en effet, parler au singulier de la finalité de l'audit interne car il n'en existe qu'une seule. À plusieurs reprises, il y a déjà été fait allusion et singulièrement lorsqu'il s'est agi de définir la fonction.

Reprenons la définition de l'audit interne qui précise (chapitre 3, 1re partie) « qu'il donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations ».

Comment aider à mieux maîtriser les activités ?

En examinant ce qui permet l'exercice de cette maîtrise : le CONTRÔLE INTERNE, et en recommandant ce qu'il convient de faire pour l'améliorer. Le contrôle interne apparaît donc comme le socle sur lequel s'appuie la maîtrise des opérations d'une entité quelle qu'elle soit et la notion à partir de laquelle se définit la fonction d'audit interne dont la finalité est l'amélioration constante des contrôles internes de toutes natures. Ceux-ci constituent donc la matière sur laquelle va travailler l'auditeur interne.

Chapitre 1

L'actualité du contrôle interne

On ne répétera donc jamais assez que le contrôle interne n'est pas une fonction, que c'est un ensemble de dispositions, donc un état et qu'on ne saurait parler de « Service de contrôle interne », sauf à faire un contresens. On trouve néanmoins dans certaines entreprises des contrôleurs internes et éventuellement un service de contrôle interne. En 2009, les contrôleurs internes représentent 15 % de la population totale auditeurs internes/contrôleurs internes. Ces contrôleurs internes ne sont pas les propriétaires du contrôle interne : ce sont les managers de l'entreprise et sa direction qui assument cette fonction. Les contrôleurs internes, lorsqu'ils existent, sont là pour faciliter les travaux et en particulier :

- gérer le changement du contrôle interne et en particulier son organisation et sa mise en œuvre ;
- servir de support méthodologique à tous les acteurs ;
- assurer le bon fonctionnement du processus de mise en conformité des activités ;
- veiller à la cohérence des différents dispositifs de contrôle interne mis en place par les managers ou préconisés par les auditeurs internes.

En l'absence de contrôleurs internes, ces différentes fonctions sont partagées entre auditeurs internes et propriétaires du contrôle interne ; ce qui est la situation habituellement rencontrée dans les entreprises petites ou moyennes.

Les définitions du contrôle interne sont nombreuses, mais l'accord se fait sur l'essentiel. Les auditeurs externes, commissaires aux comptes, experts-comptables ont été les premiers en France à développer et à approfondir la notion de contrôle interne, et ce pour atteindre les objectifs spécifiques assignés à leur fonction : certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes et résultats. Le contrôle interne est donc pour eux un **moyen** alors que pour les auditeurs internes il s'agit d'un **objectif**. Dès les années 1960-1970, l'Ordre Français des Experts-Comptables, la Compagnie des Commissaires aux Comptes, ont cerné et défini cette notion démontrant que la mise en œuvre de dispositifs de contrôle interne exhaustifs et adéquats dans les domaines financiers et comptables permet d'obtenir des résultats réguliers, sincères et fidèles ; et que pour apprécier ces qualités, les réviseurs – au sens le plus large du terme – doivent examiner les dispositifs en question¹. Les études sur le sujet sont nombreuses et de qualité, on ne saurait les citer toutes², mais au fil des années, de congrès en colloques, la notion s'est ainsi précisée et affinée.

Les auditeurs internes n'ont eu qu'à s'en emparer et à l'étendre à toutes les fonctions de l'entreprise en soulignant l'originalité de ses caractères dès l'instant que lui était conférée une portée universelle.

Ce bref rappel historique permet de comprendre que l'on peut, sans se déjuger, partir de l'excellente définition du contrôle interne donnée par l'Ordre des Experts-Comptables dès 1977 :

« Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'un côté d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise, pour maintenir la pérennité de celle-ci. »

Cette définition est relayée :

- par celle du « Consultative Committee of Accountancy » de Grande-Bretagne donnée en 1978 :

1. On peut même faire remonter les premières définitions à 1948, mais elles étaient alors étroitement comptables (cf. B. FAIN et V. FAURE, *La Révision Comptable*).

2. – *Le contrôle interne*, étude présentée à l'occasion du 32^e Congrès National des Experts-Comptables (1977).

– CNCC Paris, *Appréciation du contrôle interne*, Notes d'information, n° 3, mars 1984.

– Alain MIKOL, *Principes généraux du contrôle interne*, RFC, janvier 1991.

Le contrôle interne comprend l'ensemble des systèmes de contrôle, financiers et autres, mis en place par la direction afin de pouvoir diriger les affaires de l'entreprise de façon ordonnée et efficace, assurer le respect des politiques de gestion sauvegarder les actifs et garantir autant que possible l'exactitude et l'état complet des informations enregistrées .

- et par celle de « l'American Institute of Certified Public Accountants », en la même année 1978 :

Le contrôle interne est formé de plans d'organisation et de toutes les méthodes et Procédures adoptées à l'intérieur d'une entreprise pour protéger ses actifs, contrôler l'exactitude des informations fournies par la comptabilité, accroître le rendement et assurer l'application des instructions de la direction.

Les définitions sont variées : « dispositifs », « moyens », « procédés », « systèmes »... mais elles ne sont pas fondamentalement contradictoires. On perçoit bien que tous s'accordent pour préciser qu'il ne s'agit pas là d'une fonction, mais d'un « *ensemble de dispositifs mis en œuvre par les responsables de tous niveaux pour maîtriser le fonctionnement de leurs activités* ».

On verra au chapitre suivant qu'à toutes ces définitions s'en sont ajoutées de nouvelles, plus actuelles. Mais tout est déjà dit, dès l'origine et le concept est là qui ne va pas cesser d'évoluer.

LE CONCEPT ET SON ÉVOLUTION

Au-delà de ces définitions à caractère historique le contrôle interne s'est trouvé placé au centre des préoccupations des managers de tous bords et de toutes appartenances. Ce regain d'intérêt trouve sa source dans une conjonction de phénomènes énoncés en introduction à l'audit interne :

- la complexité croissante des activités et la dispersion géographique des opérations avec leur corollaire : la multiplication des délégations de pouvoirs ;
- le foisonnement des réglementations : celui-ci ne cesse de s'accélérer et multiplie du même coup les textes faisant référence au contrôle interne. Citons en vrac : le règlement bancaire 97-02 (modifié en mars 2005), les rapports Viénot et Bouton, le rapport Marini, la loi NRE, la loi de sécurité financière (LSF). Et l'étranger n'est pas en reste : comité Cadbury, Combined code on corporate governance et comité Turnbull, Kontrag, Sarbanes-Oxley Act, etc.

En parallèle et pour répondre à ces attentes des recherches ont été entreprises pour approfondir la notion de contrôle interne et en proposer une approche claire, universelle et améliorée. Ces recherches sont encore en cours tant il est vrai que le contexte étant évolutif, l'adaptation permanente est nécessaire.

Tout a commencé dans les années 1980 au cours desquelles le sénateur américain Treadway a initié une importante recherche sur le sujet. Ainsi s'est créée aux États-Unis la « Commission Treadway », laquelle a constitué un Comité universellement connu sous le nom de COSO. Ce dernier a initié une réflexion en deux étapes ; le COSO₁ dans les années 1980 et le COSO₂ en 2004.

Le COSO₁

Le COSO₁ (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) a réuni les compétences d'un certain nombre de professionnels représentant l'IIA, de quelques cabinets d'audit externe et de grandes entreprises américaines. Il a édité l'ensemble de ses travaux dans un ouvrage *The Internal Control Framework* traduit en Français sous le titre *La pratique du contrôle interne*¹. Cet ouvrage définit ce qu'il faut entendre par « contrôle interne », vocable dont on ne dira jamais assez que c'est une mauvaise traduction, la plus mauvaise que l'on ait pu trouver pour le terme anglo-saxon « internal control », oubliant que pour les Anglo-Saxons « to control » veut dire en majeur « maîtriser » et en mineur « vérifier », alors que c'est l'inverse pour les pays de langue française. Le contrôle interne, et la Commission Treadway le confirme, n'a donc aucun rapport direct avec un quelconque système d'inspection ou de vérification ; c'est la réponse à la question « comment faire pour maîtriser au mieux ses activités ? ». Et on perçoit bien que cette question s'adresse à tous.

Pour y répondre le COSO₁ retient cinq éléments essentiels jugés nécessaires pour une bonne maîtrise des activités : ils réunissent donc les conditions indispensables pour un bon contrôle interne. Ces éléments, présentés sous la forme d'une pyramide, comportent de la base au sommet :

- **l'environnement de contrôle** traduisant la culture de l'organisation et qui doit être favorable pour que la mise en place d'un contrôle interne satisfaisant ne rencontre pas d'obstacles ;

1. *La pratique du contrôle interne* Coopers-Lybrand/IFACI, Éditions d'Organisation, 1994.

- **une évaluation des risques** afin de bien les connaître pour être en mesure de les maîtriser ;
- **des activités de contrôle** lesquelles regroupent les dispositifs spécifiques jugés nécessaires pour faire échec aux risques. ;
- **une information et une communication** satisfaisantes ;
- **un pilotage** de l'ensemble par chaque responsable à son niveau.

Ces différents éléments sont repris plus en détail au chapitre suivant. Les auteurs du COSO première version, désormais nommée COSO₁, ont ajouté deux autres dimensions à ces cinq éléments :

- un classement par nature : opérations, reporting financier, conformité pour souligner que chaque élément devait être apprécié sous ces trois aspects ;
- un classement par destination pour rappeler que toutes les unités et activités de l'organisation étaient concernées.

En sorte que la prise en considération dans la représentation graphique du COSO exigeait un cube et non plus une simple pyramide.

Au terme de ces travaux on a pu donner dès 1992 une définition du contrôle interne :

Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil d'Administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs.

Nous n'entrons pas ici dans la querelle sur la traduction du mot « process », ici « processus », ailleurs « procédé ». Retenons trois points de cette définition :

- le contrôle interne est mis en œuvre par... tout le monde ;
- il ne concerne pas seulement le monde des entreprises (cf. « organisation ») ;
- nous sommes ici dans le relatif (cf. « assurance raisonnable ») : ce n'est pas une potion magique permettant de travailler de façon « parfaite », c'est simplement un moyen de travailler mieux.

Nous reviendrons sur tous ces points dans le chapitre suivant mais notons dès maintenant comment on est passé en 2004 d'un simple descriptif à un véritable concept.

Le COSO₂

À partir du COSO₁ les différents éléments identifiés ont été affinés et complétés en approfondissant plus particulièrement le ventre mou de la pyramide, c'est-à-dire l'évaluation des risques. On lui substitue alors une notion nouvelle, celle d'Enterprise risk management (ERM), ou gestion globale du risque. L'approfondissement des travaux du COSO₁ a en effet montré que c'est ce processus, pris dans sa globalité, qui peut le plus efficacement permettre l'implantation d'un bon contrôle interne lequel ne saurait exister sans une gestion globale des risques.

Cette nouvelle approche sera analysée en détail dans le chapitre 2.

Mais bien avant 2004 les travaux du COSO avaient franchi les frontières.

Le COCO...

Les Canadiens ont pris le relais dès 1995 en publiant le COCO (Criteria on Control Committee) avec la définition suivante du contrôle interne :

« Éléments de l'organisation (incluant ressources, systèmes, procédés, culture et tâches) qui, mis ensemble, aident à atteindre les objectifs. »

Définition qui sous-tend un cadre de contrôle où l'on retrouve les caractéristiques précédentes :

- universalité mais qui vise ici plus les moyens que les personnes ;
- caractère relatif (cf. « aide à ») ;
- s'y ajoute la note volontariste (cf. « mis ensemble ») : cela ne se fait pas tout seul. Alors que le COSO mettait l'accent sur les acteurs, le COCO met l'accent sur les moyens mis en œuvre.

Il met en évidence quatre éléments essentiels au contrôle et à la réalisation des objectifs :

- le but (objectifs) ;
- l'engagement ;
- la capacité (action) ;
- le suivi et l'apprentissage.

Le Turnbull guidance

Le *Turnbull guidance* donne une définition qui reprend l'essentiel de celle du COCO en la complétant par les objectifs :

« Un système de contrôle interne englobe les politiques, processus, tâches, comportements et autres aspects d'une entreprise qui, combinés :

- facilitent l'efficacité et l'efficience des opérations en aidant la société... à atteindre ses objectifs, ceci inclut la protection des actifs ...
- aident à assurer la qualité du reporting interne et externe, ce qui nécessite de conserver les enregistrements appropriés et de maintenir des processus générant un flux d'informations pertinentes et fiables ;
- aident à assurer la conformité aux lois et règlements ainsi qu'aux politiques internes... »

On observera la relativité de tous les objectifs : « facilitent », « aident à », qui est une constante dans toutes les définitions.

L'AMF

En 2006, l'Autorité des Marchés Financiers (AMF) a décidé de rédiger un cadre de référence du contrôle interne à l'usage des sociétés françaises. À cette occasion, il a été donné du contrôle interne la définition suivante :

« Le contrôle interne est un dispositif de la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité.

Il comprend un ensemble de moyens, de comportements, de procédures et d'actions adaptés aux caractéristiques propres de chaque société qui :

- contribue à la maîtrise de ses activités, à l'efficacité de ses opérations et à l'utilisation efficiente de ses ressources ;
- doit lui permettre de prendre en compte de manière appropriée les risques significatifs, qu'ils soient opérationnels, financiers ou de conformité. »

Cette définition est assez complète et fait la synthèse des définitions précédentes, à ceci près qu'il faut étendre son champ d'application au-delà du monde des entreprises et sociétés.

Le texte se poursuit également par un énoncé des objectifs :

« Le dispositif vise plus particulièrement à assurer :

- la conformité aux lois et règlements ;
- l'application des instructions et des orientations fixées par la direction générale ou le Directoire ;
- le bon fonctionnement des processus internes de la société, notamment ceux concourant à la sauvegarde de ses actifs ;
- la fiabilité des informations financières. »

Ainsi, ces deux dernières définitions développent les objectifs du contrôle interne, sans toutefois être aussi complètes sur ce point que les normes professionnelles (voir ci-après).

D'autres définitions du contrôle interne se sont ajoutées à ces précédents historiques : elles ne sont pas contradictoires, elles ne font que préciser le concept :

- Définition de l'ouvrage *Les mots de l'audit* :

« Dispositif permanent mis en œuvre par les responsables d'une organisation pour s'assurer que ses activités sont convenablement maîtrisées à tous les niveaux en vue de lui permettre d'atteindre ses objectifs. »

Enfin, définition parue dans la *Revue Française de l'audit interne*, due à la plume de Marc Jouffroy¹ :

« Agencement concerté de moyens tendant à assurer la maîtrise d'une opération. »

En quelques mots tout est dit sur le contrôle interne dont on perçoit déjà les spécificités et les objectifs.

LES SPÉCIFICITÉS DU CONTRÔLE INTERNE

Elles peuvent s'apprécier sous trois aspects :

- la dimension culturelle ;
- la dimension universelle ;
- la dimension relative.

La dimension culturelle

L'auditeur interne qui a à apprécier les contrôles internes de la fonction qu'il audite ne peut le faire qu'en se plaçant dans le cadre culturel de son entreprise. En considérant les deux extrémités du spectre, on peut, en effet, définir deux catégories d'organisation :

- Celles qui sont relativement jeunes et/ou en plein développement et pour lesquelles les préoccupations majeures se traduisent en termes de conquête de marché, d'expansion, de développement du chiffre d'affaires. Dans ce type d'entreprise, où l'urgence est la règle, où une occasion

1. Rédacteur en chef de la RFAI – Ancien Contrôleur général adjoint d'EDF.

perdue peut peser sur les résultats, les freins à l'action et à la décision doivent être réduits au minimum indispensable. On fonctionne donc avec un contrôle interne léger, peu contraignant, garantissant l'essentiel mais laissant suffisamment de souplesse pour permettre l'action rapide. Dans ce contexte l'auditeur est bien inspiré en évitant de recommander des procédures longues, des organisations complexes ou des systèmes d'information trop lourds. Il doit donc impérativement s'imprégner de la culture ambiante pour recommander un contrôle interne **adapté**.

Mais il doit également veiller à l'indispensable et éviter que « contrôle interne souple et léger » ne se traduise par « insuffisance », voire « absence » de contrôle interne.

- À l'opposé, pour des entreprises complexes, arrivées à maturité, dont les risques sont proportionnels à l'importance des affaires, on attache beaucoup de prix à la précision des procédures, au rationalisme des organisations et à l'exhaustivité des informations. L'auditeur interne, appréciant le contrôle interne dans ce contexte doit, là aussi l'adapter à la dimension culturelle et recommander des ajustements et des modifications qui vont viser à construire un ensemble de dispositifs précis, complets, complexes.

Entre ces deux extrêmes, on trouve toute la gamme des situations intermédiaires, mais dans tous les cas la règle subsiste que l'appréciation du contrôle interne ne saurait se faire *in abstracto* ; elle doit impérativement prendre en compte le milieu culturel et s'y adapter.

Et elle le doit d'autant plus lorsqu'il s'agit d'un secteur d'activité qui a réglementé fortement, et en l'adaptant au contexte, la mise en œuvre du contrôle interne. Ainsi en est-il du secteur bancaire, soumis à la directive européenne du 15 décembre 1989, laquelle prévoit dans son article 13 l'obligation pour chaque établissement de crédit de disposer « *d'une bonne organisation administrative et comptable et de procédures de contrôle interne adéquates* ». Plus précisément encore le règlement n° 90-08 du Comité de la Réglementation bancaire auquel a succédé le règlement 97-02 complété par le 2001-01 (révisé en 2005) ont défini pour les établissements français les objectifs à poursuivre en matière de contrôle interne : objectifs généraux, mais aussi objectifs spécifiques à la profession.

Sous l'impulsion de la Commission bancaire les objectifs du contrôle interne, en parfaite conformité avec la conception de l'I.I.A. donnent ainsi force de loi aux notions essentielles qui gouvernent le sujet. Cette volonté de faire du contrôle interne un outil plus efficace et mieux adapté prend sa source dans

une prise de conscience de la multiplication des risques en milieu bancaire : risques bancaires *stricto sensu*, mais aussi risques techniques, risques de stratégie, risques éthiques et risques politiques.

La profession montre ainsi le chemin à suivre : adapter le contrôle interne à la culture du milieu où il se développe, lui permettre de faire face à l'évolution des risques et ne pas en faire un ensemble figé.

La Sécurité Sociale a pris le même chemin que les banques et établissements financiers en commençant à réglementer le contrôle interne, le rendant par là même obligatoire et créant les conditions d'une parfaite adaptabilité à sa culture, donc d'une parfaite efficacité.

Il n'est pas interdit de penser que demain d'autres secteurs de l'économie suivent le même chemin en définissant les particularités d'un bon contrôle interne dans leur secteur professionnel, d'où l'importance croissante de la dimension culturelle. En d'autres termes et plus généralement, le contrôle interne n'est jamais un vêtement prêt-à-porter, c'est toujours un vêtement sur mesure.

La dimension universelle

Le dire est une évidence : le contrôle interne concerne toutes les activités de l'organisation, il se construit avec les mêmes dispositifs, il s'apprécie avec les mêmes outils et la même méthode dans tous les domaines.

Cette universalité du contrôle interne fait évidemment écho à l'universalité de l'audit interne puisque le second a pour finalité d'apprécier le premier. Le fonctionnement d'une unité de fabrication dans une usine, le service formation d'une entreprise, le département publicité, la gestion des archives ou le fonctionnement du Centre informatique, tous sont justiciables du contrôle interne dont la mise en œuvre va permettre de les maîtriser en respectant les objectifs évoqués dans la définition de l'Ordre des Experts-Comptables et que nous préciserons au prochain paragraphe.

Cette application générale du principe a été rappelée dès 1991 par Alain Mikol¹ : *« Ces principes ne sont bien évidemment pas la propriété des seuls experts-comptables, commissaires aux comptes ou auditeurs internes car le contrôle interne fait partie du système entreprise et en constitue son mode de vie : l'entreprise est un système qui, tel le corps humain, a besoin d'organes de*

1. *Op. cit.*

régulation, de stabilité et d'adaptation... ainsi les procédures de contrôle interne recourent-elles celles mises en place par le contrôleur de gestion pour établir les chiffres du reporting mensuel, ou celles du chef magasinier pour connaître les tonnages sortis des aires de stockage... »

La dimension relative

Mais cette incontestable **universalité du principe** s'accompagne d'une **relativité dans l'application**. Le contrôle interne n'est pas une fin en soi. Le dire n'a l'air de rien, mais c'est dénoncer nombre de pratiques perverses, c'est clouer au pilori tous ceux qui font du contrôle interne pour le plaisir de faire du contrôle interne. Nous les connaissons bien ces destructeurs d'efficacité, ces « freineurs » d'évolution, ces amoureux du détail et de l'immobile : ce sont tous ceux qui édictent des procédures inutilement compliquées, tous ceux qui mettent en place des organisations exagérément complexes, tous ceux qui nous inondent d'informations superflues... tous ceux-là font du contrôle interne pour le plaisir de faire du contrôle interne et ce faisant créent des dysfonctionnements, des pertes d'efficacité, des immobilismes coûteux. Et c'est pourquoi, dans sa dimension universelle le contrôle interne sera d'application relative. Et c'est pourquoi également le bon auditeur interne sera souvent celui qui allège, élague et simplifie dans l'appréciation critique qu'il fera du contrôle interne de chacun. Il faut redire en effet que le contrôle interne n'est la propriété **ni** des experts-comptables, **ni** des commissaires aux comptes, **ni** des auditeurs internes : il est la propriété des managers. Ces derniers savent bien que le contrôle interne est, dans la mise en œuvre de ses différents éléments, de surcroît limité par la notion d'équilibre coûts/bénéfices que chacun appréciera selon le contexte.

LES OBJECTIFS DU CONTRÔLE INTERNE

Le contrôle interne concourt à la réalisation d'un objectif général que l'on peut décliner en objectifs particuliers. L'objectif général c'est la continuité de l'entreprise dans le cadre de la réalisation des buts poursuivis. Cette définition globale par les objectifs admise par la plupart des grandes entreprises¹ a le mérite de mettre certains éléments en évidence :

-
1. Groupe SHELL - Business Control Guidelines : « *Le cadre du contrôle interne doit garantir avec un degré raisonnable de certitude la réalisation des objectifs de la société.* »

- le contrôle interne n'est pas un ensemble d'éléments statiques, il doit également être apprécié d'une façon dynamique, chacun des éléments qui le composent ayant sa place dans le processus de fonctionnement de l'entreprise ;
- tous les niveaux de management sont concernés au même titre que la direction générale, tous étant considérés comme des managers ayant à mettre en place un contrôle interne ;
- on assigne de façon réaliste comme finalité l'assurance **raisonnable** d'atteindre les objectifs. En effet, un contrôle interne qui viserait un fonctionnement parfait pour parvenir à coup sûr aux résultats escomptés serait à la fois paralysant et hors de prix, donc irréaliste. Le contrôle interne n'est pas conçu pour garantir la réussite de l'organisation, son objectif est relatif et non absolu.

Pour atteindre cet objectif général, on assigne au contrôle interne des objectifs permanents, que l'on retrouve d'ailleurs, mais de façon moins complète, dans les définitions déjà évoquées du *Turnbull* et de l'AMF. Dans la norme 2120.A1, les normes professionnelles définissent ainsi les aspects sur lesquels doit porter l'évaluation du contrôle interne et qui sont donc autant d'objectifs à atteindre :

- fiabilité et intégrité des informations financières et opérationnelles ;
- efficacité et efficience des opérations ;
- protection du patrimoine ;
- respect des lois, règlements et contrats.

L'interprétation de la norme souligne que, pour atteindre ces objectifs, les auditeurs internes doivent s'assurer que :

- les objectifs de l'organisation sont cohérents avec la mission ;
- les risques significatifs sont identifiés ;
- leurs modalités de traitement sont appropriées ;
- les informations relatives sont recensées et communiquées.

On prendra connaissance avec intérêt de la MPA 2120-1 qui recense les méthodes et précise les responsabilités.

L'auditeur interne s'alignera donc de préférence sur ces objectifs.

La protection du patrimoine

Les premiers énoncés de la règle parlaient de « la sécurité des actifs ». En effet, un bon système de contrôle interne doit viser à préserver le patrimoine de l'entreprise. Mais il faut étendre la notion et comprendre par là non seulement les actifs immobilisés de toute nature, les stocks, les actifs immatériels, mais également deux autres éléments non moins essentiels :

- les hommes, qui constituent l'élément le plus précieux du patrimoine de l'entreprise ; et on retrouve ici la notion de risque, au sens le plus large du terme : sécurité, risque social ;
- l'image de l'entreprise qui peut se trouver détruite par un incident fortuit dû à une mauvaise maîtrise des opérations (*cf.* les accidents, connus de tous, de l'*Amoco Cadiz* ou de l'*Exxon Valdez* qui ont nui gravement aux sociétés concernées).

Enfin, et pour être complet, on peut ajouter dans la liste des actifs qui doivent être valablement protégés par le système de contrôle interne, la technologie (aussi bien technique que de gestion) ainsi que les informations confidentielles de l'entreprise.

La fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles

L'image de l'entreprise se reflète dans les informations qu'elle donne à l'extérieur et qui concernent ses activités et ses performances. Il est nécessaire que tout soit en place pour que « la machine à fabriquer des informations » fonctionne sans erreur et sans omission, et ce aussi bien dans les secteurs techniques et commerciaux que dans le domaine financier.

Et plus précisément, ces contrôles internes doivent permettre à la chaîne des informations d'être :

- fiables et vérifiables ;
- exhaustives ;
- pertinentes ;
- disponibles.

Fiables et vérifiables

Il ne suffit pas qu'une information soit bonne, encore faut-il que le système permette de vérifier son exactitude. On affirme ainsi que tout contrôle interne doit comporter un système de preuve sans lequel n'existe ni garantie ni justification possible. Pour le comptable ce sera le système d'archivage et de con-

servation des documents, pour le responsable de fabrication ce sera l'enregistrement des températures, des pressions et des débits. La « boîte noire » des avions répond à cette préoccupation et est – de ce point de vue – un élément important du contrôle interne mis en place pour la vérification des informations.

Exhaustives

Il ne sert à rien d'avoir des informations exactes si elles ne sont pas complètes. Ce qui veut dire que le système de contrôle interne doit garantir la qualité des enregistrements à la source des données de base et faire en sorte que tous les éléments soient pris en compte dans la chaîne des traitements.

Pertinentes

L'information doit être adaptée au but poursuivi, sinon elle est superflue. De nos jours, les bases de données génèrent souvent des flux d'informations excessifs, une abondance de biens qui en fin de compte empêche de s'y retrouver et n'améliore donc pas la connaissance.

Disponibles

Chacun connaît des exemples d'informations qui arrivent trop tard ou qui ne sont pas aisément accessibles. Là également le contrôle interne adapté doit éviter de semblables situations.

Ces points seront revus plus en détail dans le paragraphe relatif à l'examen des systèmes d'information. Mais il faut observer que l'objectif général ici assigné au contrôle interne, concerne toutes les informations, y inclus celles qui se situent en dehors de tout système.

Le respect des lois, règlements et contrats

Cela englobe naturellement les dispositions législatives et réglementaires, mais elles ne se limitent pas aux lois, règlements et contrats (il peut y avoir des dispositions individuelles ou conjoncturelles). Or, les dispositifs de contrôle interne doivent éviter que les audits de conformité ne révèlent des failles ou des erreurs, ou des insuffisances dues à l'absence de respect des instructions. Les causes premières de ce phénomène peuvent être diverses : mauvaise communication, défaut de supervision, confusion des tâches, etc. dans tous les cas la qualité du contrôle interne est en cause.

Cet aspect contraignant du contrôle interne, qui s'impose de respecter toutes les règles tant internes qu'externes, se retrouvera dans l'analyse des dispositifs (chapitre 3, § « Les règles à respecter »).

L'efficacité et l'efficience des opérations

C'est le quatrième objectif permanent du contrôle interne, dont la prise en compte est appréciée dans les audits d'efficacité. Est-ce que les moyens dont dispose l'entreprise sont utilisés de façon optimale ? A-t-elle les moyens de sa politique ? Cet impératif dans le sens de la plus grande efficacité est un élément important que le contrôle interne doit prendre en compte pour permettre aux activités de l'entreprise de croître et de prospérer.

La norme 2110.A1 ajoute que l'auditeur doit surveiller et évaluer l'efficacité, la conception et la mise en œuvre des objectifs et des programmes de l'organisation. Ceci implique que le gestionnaire doit gérer ses risques. La gestion des risques est partie intégrante des opérations.

Réaliser ces quatre objectifs c'est prendre une option sérieuse sur la bonne maîtrise des activités. On peut dire, en ce sens, que les quatre objectifs du contrôle interne donnent à la définition du concept sa dimension opérationnelle.

Ces objectifs constituent la toile de fond sur laquelle chacun inscrira son activité, du haut en bas de la hiérarchie. Ils ne font pas double emploi avec les objectifs spécifiques de chacun, abordés dans le chapitre 3. Mais nous sommes ici dans un autre registre : celui du général et non celui du particulier, celui des principes et non celui de l'applicatif. Les auteurs des normes, soucieux d'universalité et désirant viser haut se sont adressés d'entrée de jeu aux responsables de haut niveau : sur quels points faut-il porter son attention pour « avoir une assurance raisonnable d'atteindre ses objectifs » ? Et parmi ces conditions nécessaires figure la nécessité pour chacun de mettre en place des « activités de contrôle ». En d'autres termes l'organisation d'un dispositif de contrôle interne doit se concevoir et s'organiser d'un double point de vue :

- les conditions à remplir par l'organisation pour permettre l'implantation d'un bon contrôle interne : quelles sont les règles qui doivent gouverner une « organisation » pour permettre au contrôle interne de s'implanter et de prospérer ;
- mais aussi, dans le cadre ainsi défini, comment chacun va s'organiser pour gérer au mieux ses affaires. C'est le cadre de maîtrise du contrôle interne de chaque activité.

Chapitre 2

Les conditions d'un bon contrôle interne

Le COSO₁ a symboliquement représenté les composantes du contrôle interne d'une entité sous la forme d'une pyramide à cinq étages avec une base et un sommet. Cette pyramide était complétée par une vision à trois dimensions soulignant l'universalité de ces cinq composantes dans tous les domaines d'application.

Les travaux dits de COSO₂ ont renforcé cet aspect en ajoutant au classement par nature (opérations, reporting, conformité) une dimension stratégique et en précisant le découpage par destination (niveau entreprise, niveau directions, niveau unités opérationnelles, niveau filiales) ; ceci ne faisant que confirmer l'universalité de ce référentiel dans une organisation. Celui-ci s'articule donc autour de trois dimensions :

- une dimension liée aux objectifs de l'organisation, y inclus les objectifs stratégiques ;
- une dimension liée aux différentes entités de l'organisation ;
- et une dimension liée aux éléments relatifs à la gestion globale des risques.

Au total la représentation graphique est plus celle du cube que celle de la pyramide.

Mais l'essentiel n'est pas là. Il est dans l'exigence d'un **processus rationnel de raisonnement** qui se substitue à la simple « évaluation des risques » antérieure et qui marque un progrès significatif. Ce qui fait dire à certains que si le

COSO₁ est un référentiel de contrôle interne, le COSO₂ est plutôt un référentiel de management des risques. En fait, tout part du principe que sans une gestion globale et raisonnée des risques on ne saurait maîtriser ses activités et atteindre ses objectifs. Par voie de conséquence on ne pourrait être en mesure d'élaborer un contrôle interne satisfaisant. La gestion du risque est donc affirmée comme le préalable nécessaire à un bon contrôle interne, d'où l'on déduit parfois que le contrôle interne est inclus dans la gestion globale des risques.

L'élaboration du concept de **Gestion Globale du Risque** (Enterprise Risk Management : ERM) apparaît donc à la fois comme la raison d'être et la condition d'un contrôle interne adapté¹.

Le concept est défini comme un référentiel de gestion globale du risque :

- élaboré par la direction d'une entité, son management et son personnel ;
- en application de la stratégie et visant à identifier les événements qui peuvent l'affecter ;
- afin de gérer les risques en prenant en compte ce qui est acceptable et ce qui ne l'est pas ;
- pour fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs.

On retrouve dans cette définition :

- la définition du contrôle interne donnée par le COSO₁, toujours valable ;
- et en même temps les composantes du rôle bien compris du risk manager. (cf. 1^{re} partie chapitre 4).

La novation fondamentale est dans l'exigence d'une approche logique et globale de l'appréciation des risques, approche qui résume en huit éléments les conditions indispensables pour un contrôle interne bien maîtrisé :

- un environnement interne favorable ;
- une définition des objectifs stratégiques ;
- une identification des événements susceptibles d'avoir un impact négatif ;
- une évaluation du risque ;
- un traitement du risque ;
- des activités de contrôle ;

1. *Le management des risques de l'entreprise*, IFACI/PriceWaterhousecoopers, Éditions d'Organisation, 2005.

- une information et une communication ;
- un pilotage.

On retrouve dans les composantes définies par l'AMF les mêmes éléments que ceux décrits ci-dessus, à ceci près que la logique du classement n'est pas la même. Mais, dans l'un et l'autre cas, on est en présence d'un **référentiel universel** de contrôle interne.

UN ENVIRONNEMENT INTERNE FAVORABLE

L'expression se substitue à celle « d'environnement de contrôle ». La nouvelle expression est plus heureuse : elle évite les confusions du mot contrôle et elle affirme clairement qu'il s'agit de réunir **en interne** les capacités et moyens qui vont créer les conditions favorables à la prise en compte d'une juste appréciation des risques.

On entend par là l'impérieuse nécessité d'avoir une éthique, une stratégie et une organisation, qui mettent en application les vertus que l'on attend du système lui-même :

Une éthique

La vertu de l'exemple est ici fondamentale. Un dispositif de contrôle interne maîtrisant efficacement les risques ne saurait croître et prospérer s'il ne s'insère pas dans un contexte où les valeurs d'éthique sont privilégiées. C'est-à-dire que l'existence de codes de conduite et de règles d'éthique, l'application de normes de comportement moral – au vu et au su de tout le monde – conditionne la survie du contrôle interne dans une organisation. Le management, et au plus haut niveau, doit donner l'exemple non seulement dans les discours mais également dans les comportements avec le personnel, les clients, les fournisseurs, les administrations...

Lorsque les dirigeants contournent les contrôles, violent les normes de comportement moral, ils donnent un coup de canif dans le contrat de contrôle interne et favorisent la réalisation des risques. Ce faisant, ils portent atteinte à la maîtrise des opérations.

Une stratégie

La stratégie de l'organisation doit également être exemplaire. Il faut entendre par là des délégations de pouvoir clairement définies, une permanente adaptation des compétences aux postes attribués (et non l'inverse), des objectifs réalistes et

réalisables, une gestion des ressources humaines transparente et connue de tous. Tous ces éléments vont constituer le socle sur lequel vont se construire la maîtrise des risques et le contrôle interne. Les « lettres de représentation » qui existent dans certains grands groupes internationaux et par lesquelles les directions générales des filiales attestent que la politique suivie n'est pas en contradiction avec les principes fondamentaux, ces « lettres de représentation » participent à ce nécessaire engagement dans le respect des règles de contrôle interne. Mais le **management stratégique** va plus loin ; il implique également :

- une culture de risque éventuellement impulsée par un risk manager ;
- dans le cadre d'un horizon de planification à long terme ;
- et répercutée à tous les niveaux de l'organisation.

Une organisation

L'organisation elle-même doit exprimer cette politique. Le conseil d'administration doit jouer pleinement son rôle, ainsi que le comité d'audit, s'il en existe un. Le contrôle interne ne peut exister s'il n'y a que des administrateurs dormants, ou si les délégations de pouvoir ne sont ni clairement définies, ni respectées, ou si l'organisation elle-même n'est pas adaptée aux objectifs fixés.

L'interprétation de cette notion d'environnement interne conduit à trois observations :

Première observation

Lorsque les auditeurs internes rencontrent un dysfonctionnement à la suite duquel ils diagnostiquent un mauvais environnement interne (lequel peut n'affecter qu'une activité spécifique, encore que ...), ces derniers vont se trouver dans une situation fort embarrassante. Comment transmettre ce message ? Comment faire évoluer la culture dans la bonne direction ? Quelles préconisations peut-on faire pour espérer une amélioration ?

Situation difficile qui ne peut trouver sa solution que dans le temps et à la condition que le responsable de l'audit interne dispose de l'autorité nécessaire. Ce qui n'est pas toujours évident.

Deuxième observation

Cet élément capital du contrôle interne d'une entité qu'est l'environnement interne explique et justifie les débats et mouvement d'idées qui tournent autour de la notion de gouvernement d'entreprise dont nous parlerons dans la cinquième partie de cet ouvrage. Il s'agit bien là du même ordre de préoccupation.

Troisième observation

Au-delà de ces aspects culturels les évolutions technologiques (migration et concentration des systèmes, échanges de données entre partenaires, partages d'applications etc.) fragilisent également l'environnement interne.

Mais à supposer que le socle soit solide, sur lequel on peut construire, une autre préoccupation doit impérativement trouver des solutions satisfaisantes : c'est la gestion globale du risque.

Là où les analyses antérieures ne parlaient que d'évaluation du risque, on reconstitue l'exigence d'un raisonnement global qui, du même coup, définit le mode opératoire du risk management :

- définir en premier lieu une stratégie globale de l'organisation ;
- pour mieux identifier les facteurs de risque globaux à partir desquels chacun va se situer ;
- afin d'être en mesure de les évaluer ;
- pour préciser les points sur lesquels on souhaite agir ;
- et concevoir les dispositifs nécessaires afin de faire échec aux risques jugés indésirables

UNE DÉFINITION DES OBJECTIFS STRATÉGIQUES

La première étape de ce raisonnement logique conduit donc à préciser les objectifs stratégiques à partir desquels chaque opérationnel va pouvoir se déterminer : ainsi vont pouvoir être déclinés les objectifs opérationnels, de reporting et de conformité. Cette définition des objectifs stratégiques est tout naturellement influencée par le **goût du risque** qui sévit dans l'organisation et dont il faut préciser les repères. On sait bien que selon la culture, la politique, les événements et les hommes, l'organisation est plus ou moins aventureuse ou prudente (ce que d'aucuns nomment l'appétence pour le risque). Ainsi on dira que l'on prend le risque d'accroître la production de 15 %, quelles que soient les conséquences financières, sociales... parce qu'on pense que le bénéfice à en attendre mérite cette prise de risque.

De même la définition des objectifs implique de chiffrer la **tolérance au risque** : quelles sont les limites, fixées par le management, et à partir desquelles il importe de prendre des dispositions protectrices (limites en pourcentage ou

en valeur absolue) ; en d'autres termes où se situe en termes financiers la frontière entre risques acceptables et risques inacceptables.

Définir ces limites c'est donc du même coup identifier les domaines pour lesquels la nature et/ou l'importance du risque ne justifient pas des préoccupations particulières. On dira par exemple que la sécurité des archives et/ou tout risque unitaire estimé à moins de mille euros ne rentrent pas dans les objectifs stratégiques fixés par l'organisation.

On perçoit bien que tout ceci est également le préalable nécessaire à l'élaboration de la **politique d'assurance**, comme déjà indiqué dans l'analyse du risk management : définition des frontières de la propre assurance (éventuellement justification d'une société captive d'assurance), limites quantitatives des franchises acceptables, etc.

Les objectifs stratégiques et les limites de tolérance étant ainsi clairement définis on est alors en mesure d'identifier les événements susceptibles d'avoir un impact négatif.

UNE IDENTIFICATION DES ÉVÉNEMENTS

C'est un passage obligé dans la construction d'une structure rationnelle et globale de gestion de risque pour permettre l'élaboration d'un contrôle interne efficace.

L'analyse doit porter sur deux aspects :

- Identifier les points qui, pouvant apparaître comme des « risques », constituent en fait des **opportunités** à prendre en compte dans la stratégie et qu'il convient de retenir et faire prospérer. C'est la vieille notion du risque accepté définie au paragraphe précédent, « prendre un risque » est une stratégie habituelle dans une organisation compétitive, encore faut-il le prendre à bon escient et donc identifier les facteurs rentrant dans cette catégorie.
- Mais également et surtout identifier les impacts négatifs, ceux que l'on considère habituellement comme des risques inacceptables. Ces risques, attachés aux activités, sont les **risques inhérents** (ou risques spécifiques) par opposition au risque de contrôle interne et au risque d'audit. Ceci implique une analyse globale et détaillée au niveau de l'entreprise et au niveau de chaque activité, par nature et par destination (cf. l'universalité du référentiel).

L'identification de ces événements négatifs, et pour chacun d'entre eux la mesure de la tolérance, peut se faire par questionnaires, enquêtes ou analyses. Mais quelle que soit la méthode rien ne remplace l'expérience du management opérationnel qui doit impérativement être directement impliqué.

À partir de cette identification, on va être en mesure de procéder à une évaluation.

UNE ÉVALUATION DES RISQUES

Celle-ci suppose une claire définition de la notion de risque, connue de tous les acteurs, et une méthode pour parvenir à une évaluation.

La notion de risque

Dans son lexique *Les mots de l'audit*, l'IFACI définit le risque comme étant « *un ensemble d'aléas susceptibles d'avoir des conséquences négatives sur une entité et dont le contrôle interne et l'audit ont notamment pour mission d'assurer autant que faire se peut la maîtrise* ». Complétons cette définition par celle de Dominique VINCENTI¹ : « *Le risque c'est la menace qu'un événement ou une action ait un impact défavorable sur la capacité de l'entreprise à réaliser ses objectifs avec succès* ». On peut ajouter à cette définition le « risque opportunité » : on décide en connaissance de cause de prendre un risque, mais on se donne les moyens de le maîtriser.

Toutes ces définitions mettent en évidence les **composantes du risque** :

- la gravité, ou conséquences de l'impact ;
- la probabilité qu'un ou plusieurs événements se produisent.

Ces composantes sont clairement mises en évidence par la définition ISO du risque comme étant « la possibilité d'occurrence d'un événement ayant un impact sur les objectifs. Il se mesure en termes de conséquences et de probabilité. »

Et c'est pourquoi toutes les tentatives pour mesurer le risque se traduisent par le produit de ces deux facteurs que l'on tente de chiffrer avec plus ou moins d'approximation. Mais si le risk manager, dont c'est le métier, se livre à de savants calculs de mesure et de probabilités, l'auditeur interne n'a pas à aller

1. Dominique VINCENTI, « Dresser une cartographie des risques », *in* Revue *Audit*, n° 144.

jusqu'à ce niveau de détail. Il le fait parfois poussé par des directions générales qui perçoivent mal son rôle. Et c'est pourquoi il n'est pas inutile de rappeler la fonction de chacun des acteurs :

- le risk manager identifie les risques, en dessine la cartographie, les mesure et, à partir de là, propose la politique qui sera appliquée dans le double domaine de la prévention et de la protection ;
- le manager opérationnel applique cette politique et met en place les moyens pour maîtriser les risques inacceptables et limiter les risques acceptables (contrôle interne) ;
- l'auditeur interne apprécie la qualité de la cartographie et des moyens mis en place ; il en détecte les lacunes et les insuffisances et formule des recommandations pour y mettre fin. Mais il n'est pas concerné par l'élaboration et la mise en place d'une gestion globale des risques.

Cela dit, là où il n'y a pas de risk manager, il n'est pas surprenant de voir se créer des confusions, l'auditeur interne devant suppléer à l'absence de cartographie. Il fera au mieux pour identifier les risques, mais ne pourra se soustraire à ce travail car le principe demeure : *la démarche de l'audit interne est une approche par les risques*. Les normes professionnelles sont sur ce point sans ambiguïté, elles indiquent très clairement la route à suivre en donnant à l'identification des risques une portée limitée mais non négligeable : pour l'auditeur interne la mesure du risque est un outil de planning. Et c'est un outil de planning à deux niveaux :

- Au niveau de l'analyse globale où sont appréciés les risques de l'entité tout entière. C'est la **macro-évaluation** préconisée par la norme 2010 et qui va permettre la réalisation du plan d'audit, c'est-à-dire la définition de la fréquence des missions en fonction de l'importance des risques de chaque activité. Cette macro-évaluation se réalise à partir de la cartographie des risques, s'il y en a une ; sinon l'auditeur devra développer des méthodes de substitution : ces questions seront analysées dans la cinquième partie.
- Au niveau de l'analyse des risques de chaque activité. C'est la **micro-évaluation** de la norme 2210.A1 que l'auditeur met en œuvre dans chaque mission d'audit pour établir le planning de ses travaux. Ce point sera analysé dans la troisième partie.

Mais on perçoit bien que le préalable idéal est l'existence d'une cartographie sur laquelle l'auditeur interne pourra s'appuyer.

La cartographie des risques

Véritable inventaire des risques de l'organisation, la cartographie permet d'atteindre trois objectifs :

- inventorer, évaluer et classer les risques de l'organisation ;
- informer les responsables afin que chacun soit en mesure d'y adapter le management de ses activités ;
- permettre à la direction générale, et avec l'assistance du risk manager, d'élaborer une politique de risque qui va s'imposer à tous :
 - aux responsables opérationnels dans la mise en place de leur système de contrôle interne ;
 - aux auditeurs internes pour élaborer leur plan d'audit, c'est-à-dire fixer les priorités.

Comment élaborer une cartographie des risques ?

En gardant présent à l'esprit que **les méthodes sont multiples**, allant du plus élémentaire au plus complexe, retenons que toutes se déroulent en quatre étapes successives.

Première étape : élaboration d'une nomenclature de risques

On liste toutes les natures de risques susceptibles d'être rencontrées dans l'organisation. Cette liste sera plus ou moins détaillée selon que l'on souhaite dresser une cartographie plus ou moins sommaire.

Exemple d'une nomenclature élémentaire :

- Risques sociaux.
- Risques financiers.
- Risques informatiques.
- Risques technologiques.
- Risques de transports.
- Risques commerciaux.
- Risques juridiques.
- Risques politiques.
- Etc.

Mais on peut affiner en détaillant telle ou telle rubrique, ainsi « Risques financiers » peut devenir :

- Détournements de fonds.
- Gestion de trésorerie déficiente.

- Paiements non autorisés.
- Etc.

On peut aussi classer les risques par nature avant de les détailler. Dans cette optique, on peut distinguer :

- les risques opérationnels, liés aux opérations courantes ;
- les risques stratégiques, identifiés à partir des plans stratégiques à moyen et long terme ;
- éventuellement, les risques projets identifiés à partir des grands projets, s'il y en a.

Deuxième étape : Identification de chaque processus/fonction/activité devant faire l'objet d'une estimation

- Cette liste doit couvrir toutes les activités de l'organisation.
- Elle sera plus ou moins détaillée selon les objectifs ;
- Le bon sens commande que chaque rubrique soit dimensionnée de telle façon qu'elle puisse faire l'objet d'une mission d'audit.

Troisième étape : Estimation de chaque risque pour chacune des fonctions/activités

Cette estimation, présentée sous la forme d'un tableau à double entrée, va porter sur deux points :

- appréciation de l'impact du risque (gravité) ;
- appréciation de la vulnérabilité estimée (fréquence).

Cette appréciation se fait en considérant le risque maximum possible, également nommé risque intrinsèque ou risque spécifique ou risque inhérent (pendant du sinistre maximum possible des assureurs). Pour cette double évaluation l'auditeur interne se contente en général d'une échelle à trois positions :

1. faible
2. moyen
3. élevé

Quatrième étape : Appréciation globale de chaque risque dans chaque activité

Elle sera le résultat du produit des deux appréciations spécifiques. Ainsi on dira pour le risque informatique de la trésorerie :

Gravité : 3

Vulnérabilité : 1

D'où le risque informatique de la trésorerie : $3 \times 1 = 3$

Cinquième étape : Calcul du risque spécifique de chaque activité/fonction

L'appréciation sera égale au cumul de tous les coefficients identifiés pour chaque risque et concernant cette activité. Il est bien entendu que tous les risques figurant dans la nomenclature n'existent pas pour toutes les activités.

Ainsi, on pourrait avoir, en reprenant la nomenclature schématique précédente, et pour l'activité spécifique Formation :

• Risques sociaux :	$1 \times 1 =$	1
• Risques financiers :	$2 \times 1 =$	2
• Risques informatiques :	$1 \times 1 =$	1
• Risques technologiques :	néant	
• Risques de transports :	néant	
• Risques commerciaux :	$1 \times 1 =$	1
• Risques juridiques :	$1 \times 2 =$	2
• Risques politiques :	$1 \times 1 =$	1
Total risque spécifique Formation		8

Nous verrons (cf. 5^e partie, chapitre 2 § « De la cartographie au plan d'audit ») que l'auditeur interne s'empare de cette appréciation du risque spécifique et l'affine en appréciation du risque résiduel (ou risque de contrôle interne) par l'introduction d'une estimation complémentaire sur la qualité du contrôle interne.

Et c'est pourquoi COSO₂ demande de distinguer le risque inhérent (ou spécifique) du risque résiduel.

Toutes ces démarches ne sont jamais faites *ne varietur*. Constamment, et au minimum chaque année, la cartographie va être revue, adaptée, améliorée.

Les auditeurs internes sont attentifs à cette constante adaptation lorsqu'ils traquent les insuffisances résultant de l'obsolescence des systèmes en place. Ils le seront d'autant plus s'il n'y a pas de risk manager dans leur organisation. Dans ce cas en effet, c'est l'audit interne qui devra dresser la cartographie des risques de l'entreprise, point de départ de toute analyse ultérieure, mais il ne saurait être « propriétaire » de la gestion de risques. Ce domaine relève alors de la direction générale.

Les risques ainsi identifiés et mesurés, il va falloir les traiter.

UN TRAITEMENT DU RISQUE

Quelle que soit la méthode utilisée pour l'évaluation des risques, la démarche logique implique une étape supplémentaire avant la définition des moyens à mettre en œuvre : c'est la réponse au risque.

Parmi les deux composantes du risque : impact et probabilité, il faut pour chaque risque identifié choisir une stratégie :

- minimiser l'impact en développant une **politique de protection** ;
- ou minimiser la fréquence en développant une **politique de prévention**.

Ce choix va dépendre largement de deux facteurs :

- la nature du risque : risque d'entreprise ou risque opérationnel, risque technique ou environnemental, risque humain ou matériel...
- le coût évalué et/ou le manque à gagner : c'est le rapport coût/bénéfice.

On doit noter que ce serait ici une erreur, trop souvent rencontrée, que de placer les deux composantes sur le même plan. Un risque avec un impact important est toujours à prendre en considération même si sa fréquence est minime. Si je risque de rencontrer un événement aux conséquences catastrophiques, mais susceptible de ne se produire qu'une fois par siècle, je dois le prendre en compte très attentivement car j'ignore si ce n'est pas demain. L'attitude ne sera pas la même si inversement j'ai à faire à une fréquence élevée associée à un impact faible.

Cette observation cloue au pilori les schémas trop souvent rencontrés qui, découpant l'espace en quatre zones, qualifient de « risque moyen » l'association d'une fréquence faible avec un impact élevé. **Lorsque l'impact est fort le risque est toujours important.**

Et pour développer chacune de ces politiques on doit choisir entre quatre solutions possibles :

Première solution : l'acceptation

On ne fait rien, c'est-à-dire que l'on accepte de courir le risque. Choix opportun s'il correspond à la stratégie et aux limites de tolérance définies par celle-ci. Mais choix catastrophique s'il n'est que le résultat du hasard ou du manque d'information.

Deuxième solution : le partage

Partager le risque c'est le réduire en souscrivant une assurance ou en mettant au point une joint-venture avec un tiers. Là également on perçoit l'exigence préalable d'une définition des limites de tolérance.

Troisième solution : l'évitement

On fait disparaître le risque en cessant l'activité qui le fait naître.

Quatrième solution : la réduction

On prend les mesures nécessaires pour réduire la probabilité ou l'impact. C'est-à-dire que l'on améliore le contrôle interne. Faire intervenir les auditeurs internes, c'est choisir cette solution. On peut observer que le partage est de même nature. Il peut d'ailleurs résulter d'une recommandation de l'audit interne.

Ces différentes préconisations sont normalement analysées par le risk manager, s'il existe, ainsi qu'il a été dit au chapitre 4 de la 1^{re} partie.

DES ACTIVITÉS DE CONTRÔLE

Ces « activités de contrôle » sont les « dispositifs spécifiques » de chacun qui vont lui permettre de gérer ses activités dans le respect des objectifs généraux du contrôle interne. Leur ensemble, mis en œuvre, constitue ce que l'on nomme **l'urbanisme du contrôle interne**. Ces « dispositifs » vont varier selon l'entité et sa culture, selon la nature des activités, selon les habitudes de travail des managers... autant dire qu'ils sont en nombre infini. Mais nous verrons (chapitre 3) que l'on peut les mettre en ordre, dans un certain ordre selon le cadre de maîtrise choisi, et que – ce faisant – on leur donne une vertu particulière : la cohérence. Certains de ces dispositifs sont propres à l'entité, pour faire échec aux risques généraux ; d'autres – plus nombreux – sont propres à chaque activité.

On notera que les activités de contrôle décrites au chapitre suivant comportent l'organisation et la surveillance classées selon un critère différent dans le référentiel AMF ; mais tout ceci n'est qu'affaire de présentation.

Mais ce qui est clairement exprimé ici c'est qu'il ne saurait y avoir un contrôle interne dans une entité s'il n'y a pas, à chaque échelon, des activités de contrôle pour faire échec aux risques. L'ensemble de ces activités constitue le système de contrôle interne ; c'est pourquoi les risques résiduels qui subsistent en dépit de ces mesures sont nommés « risques de contrôle interne ».

Les deux derniers éléments vont venir renforcer la cohérence de l'ensemble.

UNE INFORMATION ET UNE COMMUNICATION

Les éléments disparates du contrôle interne doivent pouvoir jouer leur rôle avec souplesse et pour ce faire être connus de tous ceux qui – directement ou indirectement – auront à les mettre en œuvre ou à les rencontrer. La transparence doit donc être la règle : pas de rétention d'information, pas de circuits de communication excessivement complexes, pas d'informations superflues, pas de repli sur sa propre activité, tous éléments qui nuisent à la bonne maîtrise de l'ensemble. En effet, si l'information adéquate ne parvient pas aux différents acteurs, soit parce qu'elle est incomplète ou de mauvaise qualité, soit parce que la communication est déficiente, voire absente, il en résulte que les intéressés sont mal informés sur leurs risques. N'ayant pas une bonne perception de leurs risques, comme déjà indiqué, ils ne peuvent espérer concevoir un dispositif de contrôle interne efficace.

La communication externe doit être définie dans son contenu et ses modalités par la direction générale ou le conseil. La communication interne doit être définie dans son contenu et ses modalités par des règles internes. Mais dans l'un et l'autre cas elle ne saurait être anarchique.

On verra (chapitre 3) que le système d'information de chacun participe à la qualité de l'information de l'entité tout entière.

UN PILOTAGE

Alain MIKOL¹ le rappelle, les responsables de l'entreprise font parfois du contrôle interne sans le savoir. En effet, chaque responsable où qu'il soit, s'organise pour diriger son activité : il va définir les tâches de chacun, mettre au point des méthodes de travail, se doter d'un système d'information, superviser les activités de son personnel, etc. Ce faisant il mettra en place et fera

1. Alain MIKOL – Revue citée : *RFC* janvier 1991.

vivre un système de contrôle interne. C'est-à-dire qu'on ne saurait trop souligner que le contrôle interne est d'abord l'affaire des responsables, que tout discours, toute formation sur le contrôle interne s'adresse à eux, que c'est à eux qu'il appartient de le définir et de l'organiser. L'ouvrage déjà cité sur *La pratique du contrôle interne* souligne et démontre que la mise en place de l'environnement interne est l'affaire du management. Et c'est bien pourquoi les rapports de l'audit interne s'adressent aux managers puisqu'il s'agit d'améliorer des dispositions dont ils assument – ou doivent assumer – la définition, la mise en place et la maîtrise.

Un responsable, un manager qui « sous-traiterait » son contrôle interne à des tiers manquerait gravement à ses obligations. On retrouve, ici, affirmée et justifiée, l'incompatibilité essentielle (au sens philosophique du terme) entre organisation/méthodes et audit interne : l'auditeur interne ne saurait se substituer au responsable dans la mise en place de son contrôle interne, sauf à créer une impossible situation lorsqu'il s'agira ensuite de l'apprécier.

C'est dans cette optique que doit être considéré le rôle du Contrôleur interne : il n'est pas le pilote, il est le coordinateur, le garant de la cohérence globale. C'est un rôle essentiel si on veut que le système de contrôle interne dans son ensemble ne soit pas un patchwork de mesures disparates. Mais c'est un rôle qui ne saurait se confondre avec celui du manager, tout comme on ne saurait confondre le rôle du pilote et celui du capitaine.

Ce qui ne veut pas dire que le manager ne peut pas s'entourer des concours et des spécialistes susceptibles de le conseiller et de l'aider dans la conception ou l'amélioration de ces dispositifs, mais il reste **le maître d'ouvrage**.

C'est pourquoi la formation du manager doit comprendre une initiation au contrôle interne. On pourrait l'appeler, pour ne pas être trop ésotérique, « *quelles dispositions prendre pour bien maîtriser son activité* ». Certaines grandes entreprises, ont ainsi mis en place de véritables séances de formation pour les managers, illustrées par des exemples tirés du contexte même de l'entreprise. De telles initiatives sont à encourager : elles permettent au contrôle interne de se propager et de faire tache d'huile dans tous les rouages de l'organisation. Elles permettent également et par ricochet, une efficacité accrue pour l'audit interne. À qui sait parfaitement ce qu'est le contrôle interne et ce qu'il doit faire pour le mettre en œuvre, il ne sera pas nécessaire d'expliquer bien longuement la fonction de l'audit interne pour en faire comprendre le mécanisme et l'utilité.

Piloter son activité et donc gérer les risques qu'elle génère c'est :

- s'approprier son contrôle interne ;
- le tenir à jour de façon permanente, et pour ce faire utiliser les recommandations de l'audit interne et les autres méthodes d'évaluation en continu du système de gestion globale des risques, lequel conditionne la qualité du contrôle interne :
 - évaluation en continu grâce au rôle bien compris du management, comme évoqué ci-dessus ;
 - mais aussi évaluations ponctuelles en application de la norme 1300 et des MPA qui s'y rattachent : Quality assurance review et autres évaluations décrites dans le chapitre 3 de la 5^e partie.

Au-delà de toutes ces considérations observons enfin qu'il convient d'ajouter un élément : c'est l'audit interne. Là où existe une fonction d'audit interne, chargée d'apprécier et d'améliorer le contrôle interne, on peut dire que ce dernier est de meilleure qualité. La fonction d'audit interne contribue donc à la constitution d'un contrôle interne amélioré.

Les conditions générales d'un bon contrôle interne étant ainsi définies, comment chacun peut-il s'organiser à son niveau de responsabilités et dans son activité ? Après les principes, leur mise en œuvre ; c'est l'objet du chapitre 3.

Chapitre 3

Le contrôle interne d'une activité

Les activités de contrôle de chacun, ou dispositifs de contrôle interne, doivent – pour une bonne efficacité – pouvoir être classées selon un certain ordre : c'est le **cadre de contrôle** ou cadre de maîtrise. C'est ce que l'on nomme également, comme cela a déjà été dit, l'**urbanisme du contrôle interne**. Les activités de contrôle répertoriées ci-dessous sont alors parfois réglementées dans une charte du contrôle interne qui définit les rôles des différents acteurs qui ont à intervenir et fixe le cadre de contrôle.

Ce cadre de contrôle n'est rien d'autre qu'un regroupement par catégories de tous les dispositifs de contrôle interne possibles. Car si ces derniers sont en nombre infini, les critères de regroupement sont par contre en nombre fini.

Dès l'instant qu'un cadre de contrôle a été défini de façon raisonnée et exhaustive, il ne peut exister de dispositif de contrôle interne qui ne puisse être rattaché à l'une ou l'autre de ces familles. Peu importent les critères de classement, l'important est qu'il y ait un classement. D'ailleurs les professionnels en ont imaginé plusieurs ; mais la différence n'est que formelle : ce sont les mêmes concepts que l'on retrouve classés selon des critères différents.

On verra (5^e partie, chapitre 4) que les législateurs français et étrangers ont ajouté aux activités de contrôle ci-après analysées un certain nombre de contraintes réglementaires pour maîtriser mieux encore les risques d'une mauvaise gouvernance de l'organisation.

Pour ce qui concerne les managers, chacun doit appréhender le problème en tenant compte des particularismes de son activité dans la mise en place de son cadre de contrôle, c'est-à-dire dans l'organisation de son contrôle interne.

Le cadre ci-après présenté, et largement initié par Michel FAUTRAT, n'est qu'un modèle parmi d'autres mais il est d'application universelle.

Pour y voir clair dans l'ensemble des activités de contrôle de chacun, trois préalables doivent prélude à la mise en ordre de cette nébuleuse insaisissable.

LES PRÉALABLES

Les préalables à la mise en place d'un dispositif de contrôle interne, quel qu'il soit, sont :

- la définition de la mission ;
- l'identification des facteurs de réussite ;
- la connaissance des « règles à respecter » et qui n'est que la déclinaison individuelle des objectifs du contrôle interne (*cf.* Chapitre 1, § « Les objectifs du contrôle interne »).

La mission

Toute fonction s'exerce dans le cadre d'une politique et chaque responsable doit définir, ou à tout le moins connaître, la politique qu'il doit conduire : pour le responsable de l'entretien, il doit y avoir une politique d'entretien et pour le responsable du recrutement, une politique de recrutement.

Chaque politique va donc définir quelle est la **mission** du responsable en précisant :

- quelles actions il doit entreprendre ;
- dans quel domaine il va les exercer ;
- pour atteindre quelle finalité.

On perçoit bien que pour une même activité, plusieurs politiques sont possibles et que selon que l'on choisira l'une ou l'autre, le meilleur contrôle interne à mettre en place pour atteindre les objectifs ne sera pas le même. On n'utilisera pas les mêmes moyens, les hommes n'auront pas la même formation, le système d'information ne fournira pas les mêmes renseignements, etc. Dès lors, comment pourrait-on se lancer dans la mise en place d'un contrôle interne adéquat si, au préalable, la mission n'est pas connue ? Et c'est pour-

quoi l'auditeur interne qui aura à apprécier ces dispositifs de contrôle, ne pourra le faire que pour autant qu'il aura eu connaissance de la mission assignée au responsable. Ce sera sa première question : *Quelle est votre mission ?* Mais soulignons que la bonne réponse exige qu'au « Quoi ? » soit ajouté le « Pourquoi ? ».

■ Illustration

1. On peut imaginer pour le responsable d'un service Entretien, trois politiques possibles :
 - 1^{re} Politique : l'entretien a pour finalité de prévenir, coûte que coûte, la panne ou l'incident afin d'éviter l'arrêt des machines : on doit donc disposer en permanence des pièces indispensables susceptibles d'être défectueuses. Cette politique s'applique lorsqu'on décide de maximiser la production.
 - 2^e Politique : l'entretien a pour finalité de permettre au matériel d'être en état de fonctionnement le plus longtemps possible. On cherche donc à réduire les dépenses d'investissement en pratiquant la réparation plutôt que le remplacement.
 - 3^e Politique : réparer selon le meilleur rapport qualité/prix. L'objectif est alors de réduire les dépenses d'entretien, donc les dépenses d'exploitation. Selon que l'on privilégie la production, les dépenses d'investissement ou les dépenses d'exploitation, on perçoit bien que les dispositifs de contrôle interne mis en place par le responsable ne seront pas les mêmes.
2. De même pour le responsable ventes d'un produit, les politiques possibles seront différentes selon que l'on privilégie :
 - le chiffre d'affaires ;
 - la marge ;
 - la fidélisation de la clientèle.

Et on pourrait multiplier les exemples.

Les facteurs de réussite

C'est également un préalable dont la connaissance est nécessaire pour choisir avec perspicacité les modalités de mise en œuvre des dispositifs de contrôle interne en vue d'atteindre l'objectif fixé. Ces facteurs de réussite sont les éléments sans lesquels la mission ne peut être remplie. Ils se caractérisent par le fait qu'ils sont entre les mains du responsable à qui il appartient de se les procurer.

■ Illustration

Ainsi dans notre premier exemple sur la politique d'entretien et si la politique de prévention est retenue, elle va exiger :

- un matériel permettant d'ausculter les machines en fonctionnement continu ;
- une base statistique sur la fréquence et la nature des pannes et incidents ;
- un personnel ayant la compétence technique requise ;
- des pièces de rechange à disposition immédiate.

Il appartient donc au responsable d'exiger que ces facteurs de réussite soient réunis dès l'instant qu'il accepte la mission qui lui a été confiée. Sinon, il est inutile d'aller plus loin et donc de mettre en place un contrôle interne, dès lors que l'on sait que la politique retenue n'est pas réalisable en l'état.

Les facteurs de réussite, exprimés en termes de **besoins** seront matérialisés, sous la rubrique « Moyens ». Ils doivent être parfaitement identifiés par le responsable, à charge pour lui de faire modifier le contenu de sa mission s'il ne peut les satisfaire.

On perçoit déjà à quel point est illusoire toute démarche de contrôle interne qui n'a pas été précédée par la définition d'une politique. Mais il existe un troisième préalable, dont la connaissance est également nécessaire à l'appréciation.

Les règles à respecter

La mission confiée ne peut pas, ne doit pas être remplie coûte que coûte et quoi qu'il arrive. Il y a des limites qu'il convient de ne pas dépasser et qui sont de deux ordres :

- Les règles d'éthique : dispositions légales bien sûr, mais également règles d'éthique de l'entreprise. On ne développera pas le chiffre d'affaires en distribuant des pots-de-vin, ou bien on ne trichera pas sur les dispositions légales relatives à la constitution des provisions ou encore on ne débauchera pas un candidat à un concurrent dans des conditions déloyales, etc. Ces dispositions tracent un cadre en dehors duquel l'action ne saurait se situer : le contrôle interne doit prendre cet aspect en considération.
- Les frontières « techniques » au sens le plus large du terme. Ainsi en est-il de la capacité de production des machines, ou de l'échéancier fiscal à respecter, ou des obligations juridiques, ou des limites aux possibilités d'emprunt, etc.
Légalement, il faut faire l'inventaire de ces dispositions qui créent pour le responsable autant de contraintes dont il doit tenir compte.

On perçoit bien que ces dispositions, dont le responsable doit avoir connaissance, ne sont pas sous sa dépendance ni sous son influence. Ce sont des contraintes, des règles extérieures, qui s'imposent à lui, dont il doit tenir compte et du même coup avoir une exacte connaissance.

Mais, *a contrario*, cela signifie également que seule la connaissance des règles qui concernent la mission est nécessaire, et elle seule. Du même coup se trouvent éliminées toutes ces réglementations superflues dont chacun est encombré et qui ne sont pas en relation directe avec la réalisation de la mission. Bien apprécier le contrôle interne c'est aussi s'alléger : nous retrouvons là un point important déjà évoqué :

■ Illustration

Le responsable de la fonction recrutement devra respecter en tout état de cause, et s'organiser pour le faire :

- la législation du droit du travail relative à l'embauche ;
- les conventions collectives de son secteur ;
- les accords professionnels, s'il en existe ;
- le code de conduite de son entreprise ;
- la procédure de recrutement ;
- éventuellement, les budgets d'effectif s'ils s'imposent à lui.

Ces trois préalables étant définis, les dispositifs vont pouvoir être mis en œuvre de façon ordonnée étant entendu que ce qui suit constitue les **dispositifs généraux** du contrôle interne, soit autant de têtes de chapitre sous lesquels s'ordonneront les dispositifs spécifiques propres à chaque activité.

LE CADRE DE CONTRÔLE

On peut regrouper l'ensemble des dispositifs de contrôle interne que chaque manager doit s'attacher à mettre en place. Le regroupement en six rubriques – analysées ci-après – constitue un exemple souvent utilisé. Il en existe d'autres mais tous retiennent, à peu de choses près, les mêmes critères.

À l'occasion de chaque mission d'audit, les faiblesses, insuffisances, dysfonctionnements ou erreurs relevés par l'auditeur trouveront toujours leur cause première dans la défaillance d'un des dispositifs de contrôle interne mis en place par le responsable (ou qui n'a pas été mis en place). Il est donc indispensable que les managers en aient une connaissance précise, tout comme

les auditeurs internes qui auront à les apprécier. Nous verrons (3^e partie) que cette appréciation passe par l'examen des dispositifs spécifiques à chaque activité, lesquels sont identifiés grâce aux « questionnaires de contrôle interne » (Chapitre 4). Or ces dispositifs ne constituent pas un ensemble flou, ils sont en nombre fini et leur regroupement donne au contrôle interne sa cohérence. Ces dispositifs peuvent être regroupés sous les rubriques suivantes :

- les objectifs ;
- les moyens ;
- le système d'information ;
- l'organisation ;
- les procédures ;
- la supervision.

Rappelons – *last but not least* – que le cadre ainsi présenté n'est pas le seul possible. Il existe d'autres regroupements, mais on retrouve fondamentalement les mêmes notions, **l'important est qu'il y en ait un.**

Les objectifs

« Celui qui n'a pas d'objectifs ne risque pas de les atteindre » dit la sagesse populaire, laquelle cite également volontiers la parole de Sénèque « il n'y a pas de vent favorable pour celui qui ne sait pas où il va ». C'est-à-dire que la politique, l'objet de la mission ayant été précisé, le premier devoir du responsable est de définir les cibles à atteindre, pour remplir la tâche assignée.

Ces objectifs doivent naturellement s'insérer dans le cadre des **objectifs généraux** du contrôle interne, déjà analysés et qu'il nous suffit de rappeler :

- protection du patrimoine ;
- fiabilité des informations ;
- respect des lois, règlements et contrats ;
- efficacité des opérations.

À partir de ces objectifs généraux, et en veillant à ce qu'ils soient respectés, chaque responsable définit les objectifs spécifiques de sa mission, lesquels sont appréciés par l'auditeur interne en fonction des critères ci-après :

- Ils doivent concourir à la réalisation de la mission assignée au responsable : l'adéquation entre objectifs et mission constitue donc une condition indispensable à remplir pour la cohérence et l'utilité desdits objectifs.

- Ils doivent être déclinés à l'intérieur du service : chaque objectif spécifique se réalise par la réalisation cumulée de sous-objectifs assignés aux responsables opérationnels du service. En bonne organisation, il doit donc y avoir :
 - une construction pyramidale des objectifs dont la totalité concourt à la réalisation de l'objectif général ;
 - des performances assignées à chacun en termes d'objectifs afin que ceux-ci soient traduits dans la réalité opérationnelle.
- Ils doivent être mesurables, c'est-à-dire exprimés en termes numériques : valeurs objectives à atteindre ou à dépasser, ratios, indicateurs d'activité ou de qualité (sans oublier que la qualité – elle aussi – se mesure). Ainsi, on ne dira pas « *M. X doit veiller à la qualité de la facturation à la clientèle* », mais « *Les erreurs de facturation ne doivent pas excéder un pour dix mille du montant des factures* » (par exemple).
- Ils doivent pouvoir être suivis par le système d'information à disposition du management, lequel doit être construit en fonction de la nature des objectifs assignés à chacun.
- Ils doivent se situer dans le temps.
- Ils doivent être ambitieux, ce qui exclut toute confusion avec la norme. Tout manquement à ces principes va constituer une faiblesse du système de contrôle interne de l'activité considérée, tout comme l'absence d'objectifs de l'entité est une faiblesse de l'organisation tout entière.

Et c'est pourquoi COSO₂ recommande de prendre en compte *les objectifs stratégiques*.

Les moyens

Ils permettent la réalisation des objectifs : sont-ils adaptés aux objectifs fixés ? L'examen de cette question révèle souvent de graves distorsions, sources de déboires et d'inefficacité. Traditionnellement, vérifier l'adaptation des moyens c'est regarder :

Les moyens humains

Où le problème essentiel est souvent moins celui de la quantité que celui de la qualité. Sans personnel compétent tout système de contrôle interne est condamné et nombreux sont les cas dans lesquels les anomalies rencontrées ont pour cause une formation insuffisante ou, ce qui revient au même, une formation non mise à jour. Cette observation concerne trois activités :

- Le recrutement : recruter c'est non seulement embaucher les personnes en nombre correspondant aux besoins mais c'est surtout embaucher les personnes ayant les compétences requises, ou à tout le moins les capacités pour les acquérir. C'est pourquoi il est si difficile d'organiser un plan de recrutement, car chercher le profil nécessaire pour le besoin immédiat est encore relativement facile, mais prévoir le profil souhaité pour le besoin à venir est beaucoup plus délicat. Et c'est la raison pour laquelle la formation permanente est la préoccupation complémentaire du recrutement.
- La formation professionnelle permanente permet à la fois de pallier les insuffisances du recrutement, de mettre à jour les connaissances du personnel compte tenu des évolutions technologiques et de permettre la promotion interne. Si ces trois éléments ne sont pas pris en compte, on risque d'avoir un contrôle interne fragilisé parce que la compétence fera défaut en des points stratégiques. Ainsi, les entreprises ont connu de nombreux déboires en nommant de façon précipitée à des postes de responsabilité exigeant des connaissances techniques précises, des cadres de haut niveau avec la seule garantie qu'ils avaient bien réussi « ailleurs ». Et la formation sur le terrain, outre le fait qu'elle ouvre une période dangereuse s'il n'y a pas recouvrement, n'est pas toujours adaptée à des situations complexes et évolutives.
- L'éthique est le troisième volet des moyens humains dont l'adéquation aux objectifs doit être vérifiée. L'éthique c'est la connaissance et le respect des critères d'honnêteté et de moralité. Les archives judiciaires sont remplies de cas de caissiers indéliques dont le recrutement n'avait pas suffisamment pris en compte ce genre de critère. Mais, au-delà de ces cas d'exception, l'éthique c'est aussi la connaissance et le respect de la déontologie du métier et de l'entreprise. On peut d'ailleurs observer à ce sujet qu'en cas de manquement générant des défaillances, une des recommandations de l'audit interne peut être de formaliser les règles d'éthique propres à l'entreprise et auxquelles tous doivent se conformer.

Les moyens financiers

Les budgets d'exploitation et d'investissements sont-ils en ligne avec les objectifs ? Cette question soulève souvent des problèmes en apparence insolubles ; lorsque les budgets sont figés ou réduits et que l'on ne veut pas modifier les objectifs. Ce qui ne signifie pas qu'il y ait nécessairement et obligatoirement corrélation proportionnelle entre objectifs et budgets : il peut y avoir des objectifs de qualité, par exemple, qui ne seront pas en relation

directe avec les budgets. Mais il appartient à l'auditeur d'examiner s'il y a corrélation et si oui, de la mesurer et d'en tirer les conséquences.

Les moyens techniques

Il faut comprendre ce terme en son sens le plus large, c'est-à-dire aussi bien techniques industrielles, que techniques de gestion et techniques commerciales. Là également, la corrélation avec les budgets n'est pas la règle absolue. Certaines options industrielles peuvent ne pas convenir à la poursuite des objectifs alors que d'autres, guère plus onéreuses, seraient mieux adaptées.

Et puis, cet aspect recouvre également toutes les techniques commerciales qui sont autant de choix, de modes d'organisation, de méthodes d'approche dont il convient d'apprécier l'adéquation, et les plus adéquats ne sont pas nécessairement les plus onéreux.

Les systèmes d'information et de pilotage

Troisième dispositif de contrôle interne, et que l'on trouve dans toutes les activités, celui-ci devrait, en bonne logique, constituer un ensemble intégré dans l'entreprise, en la forme d'une succession de tableaux de bord, s'emboîtant les uns dans les autres, comportant à la base la juxtaposition des informations et indicateurs employés par chaque responsable pour gérer son activité et au sommet les indicateurs résiduels et globaux nécessaires à la direction générale. Ce n'est pas toujours le cas et l'addition des systèmes de pilotage de chacun constitue trop souvent un ensemble hétérogène avec des redondances, des lacunes, des contradictions et dans lequel les directions Générales ont parfois bien du mal à retrouver ce qui leur est nécessaire.

L'observation des systèmes d'information par l'auditeur interne doit le conduire à examiner les cinq critères qui vont lui permettre de porter un jugement sur la qualité de ces dispositifs.

Ils doivent concerner toutes les fonctions

On a trop souvent tendance à assimiler « *systèmes d'information* » à « *systèmes d'information comptables* ». Ces derniers sont certes importants, mais ils ne sont pas les seuls. La pyramide des indicateurs doit permettre de faire fonctionner au sommet un certain nombre de clignotants dans des secteurs qui ne relèvent pas de la finance : sécurité, environnement, social, marchés... autant de domaines qui ne se traduisent pas directement en chiffres dans le Bilan de l'entreprise mais qui en bonne gestion exigent d'être suivis et pilotés.

De même « système d'information » ne sous-entend pas nécessairement « système d'information informatique » : nombreux sont les systèmes d'information à prendre en compte qui ne relèvent pas des techniques informatiques.

Ils doivent être fiables et vérifiables

On pourrait dire fiables parce que vérifiables. En effet, une information n'est fiable que si elle est vérifiable et elle n'est vérifiable que si on peut l'authentifier. L'auditeur interne s'attache donc à retrouver les sources des informations utilisées pour en vérifier la qualité. Tout système d'information et de pilotage repose sur la qualité des informations de base, constitutives de l'ensemble. C'est-à-dire que doivent être éliminées les extrapolations, les hypothèses non vérifiables, les reconductions non contrôlées de données antérieures. Dès l'instant que l'on veut donner une photographie exacte du présent et du passé, on doit s'appuyer sur des sources authentiques et non discutables.

Ils doivent être exhaustifs

Ce qui ne signifie pas qu'il faut y inclure tout et n'importe quoi. Un système de pilotage exhaustif est un système qui comporte un indicateur par objectif individuel. On pourrait dire « le bon indicateur » si on avait la certitude qu'il ne peut en exister qu'un seul. Tous les objectifs assignés à chaque activité doivent pouvoir être mesurés et suivis et le système d'information doit y pourvoir.

Ils doivent être disponibles en temps opportun

Nous avons tous présent à la mémoire l'exemple du vendeur qui reçoit ses statistiques de chiffre d'affaires et de marge avec 30 jours de décalage alors qu'il visite ses clients en permanence et a besoin de savoir exactement, et pour chacun d'eux, où il en est par rapport à ses objectifs. Dans cette situation, qui n'est pas exceptionnelle, le vendeur qui ne peut travailler les mains vides, se débrouille en tenant un « carnet de cuisinière », où il note ses informations en temps réel, et avec tous les risques d'erreurs inhérents à cette pratique. Il est donc nécessaire que les informations soient disponibles au moment où l'on en a besoin, ce qui bien évidemment n'est pas toujours le temps réel.

A contrario, en effet, il faut parfois dénoncer les systèmes fonctionnant à coûts élevés simplement parce que l'on veut obtenir en première urgence une information qui n'est indispensable qu'en seconde urgence. C'est donc l'adéquation de la disponibilité au besoin que l'auditeur doit apprécier.

Ils doivent être utiles et pertinents

Ce qui correspond au critère de la qualité : « *satisfaire les besoins des utilisateurs* ». Ce simple critère condamne la base de données « *à disposition du président* », lequel noyé par un flot d'informations abandonne en général le bel outil pour revenir à des pratiques plus artisanales. La pertinence ajoute à l'utilité en ce sens qu'elle permet de sélectionner parmi les indicateurs et informations « utiles », ceux qui répondent le mieux à l'objectif recherché et qui sont donc les mieux adaptés.

Entendu au sens large « Les systèmes d'information et de pilotage » comportent de nombreux éléments :

- le contrôle de gestion et le contrôle budgétaire ;
- le tableau de bord et ses éléments ;
- tous les tests et contrôles préventifs, détectifs et correctifs. Rentrent en particulier dans cette catégorie tous les contrôles introduits ou à introduire dans les systèmes informatiques, contrôles bloquants ou simples messages d'alerte ;
- toutes les données statistiques utiles à la gestion.

Et nous mettrons sous cette rubrique **le système de communication**, grâce auquel chacun va avoir accès à l'information dont il a besoin et rien que cela. C'est-à-dire que les systèmes d'information doivent être allégés de tout ce qui n'est pas utile à l'appréciation de la réalisation des objectifs. Vaste programme ! Et qui démontre s'il en était besoin qu'un dispositif de contrôle interne rigoureux peut conduire à des révisions déchirantes.

L'organisation

« *On ne contrôle que ce qui est organisé* » disait FAYOLLE, étant entendu que « contrôle » signifie « maîtrise ». C'est-à-dire qu'il s'agit là d'un élément particulièrement important dans la panoplie des dispositifs de contrôle interne. Une organisation de qualité doit respecter trois principes généraux, elle se compose de quatre éléments constitutifs.

Les trois principes à respecter

L'adaptation

Il n'y a pas de modèle unique qui pourrait servir de référentiel pour tous ; on peut même dire qu'il n'existe pas de panoplie de modèles dans laquelle on pourrait puiser. La diversité des organisations est aussi grande que peut l'être la diversité des entreprises : taille, nature d'activité, objectifs, environnement,

structure juridique... sont autant de variables qui vont générer des organisations différentes. Mais le principe essentiel est que l'organisation doit être « adaptée » à la culture, à l'environnement, à l'activité, etc.

Dans cette adaptation que devront réaliser les managers, trois écueils sont à éviter :

- L'organisation anarchique, à laquelle on peut assimiler l'absence d'organisation : c'est celle dans laquelle les responsabilités ne sont pas définies, on ne sait pas qui fait quoi et l'entité vit au jour le jour, au gré des événements jusqu'à l'inévitable naufrage. L'anarchie totale ou l'absence totale d'organisation sont des points extrêmes ; on peut rencontrer des situations intermédiaires et qui perdurent avec une grande perte d'efficacité parce que des éléments d'incohérence se sont glissés dans les structures, ou dans partie d'entre elles.
- L'organisation excessive, qui conduit elle aussi à la paralysie : ici la cohérence est totale, mais la minutie de l'organisation, le pointillisme des règles sont tels que rien ne bouge. Et cette situation est encore aggravée si des sanctions menacent les contrevenants. Nous connaissons tous, en France et hors de France, des exemples d'entités victimes des excès de l'organisation et ce aussi bien parmi les petites structures que parmi les grands groupes ou grandes administrations.
- L'organisation immobile : une organisation adaptée, c'est aussi une organisation qui s'adapte. *« Je n'aime pas le désordre, mais ceux-ci m'exaspèrent qui crient "ne bougeons plus" quand personne encore n'est à sa place »*, disait André GIDE. L'auditeur interne va contribuer par ses recommandations, à cette nécessaire et permanente adaptation de l'organisation à une entité dont les composantes ne cessent d'évoluer et de se transformer. Le manager qui prétendrait s'organiser une fois pour toutes se trouverait rapidement, et peut-être sans s'en rendre compte, à la tête d'une organisation qui ne lui permettrait plus de maîtriser convenablement ses activités. Ce principe d'adaptation doit se conjuguer avec le second principe : l'objectivité.

L'objectivité

Une organisation objective est une organisation qui n'est pas construite en fonction des hommes. Ce principe équilibre le précédent : adaptabilité certes, mais aussi permanence relative dans la mesure où une mutation, un départ ne doivent pas à chaque fois remettre en cause l'organisation existante.

Décider que le poste de M. X, responsable du courrier, englobe également la responsabilité des télécommunications, pour le simple motif que M. X est également compétent dans ce domaine, n'est évidemment pas un bon choix ; tout sera remis en cause au départ de M. X, et de façon dramatique si on a oublié les raisons du choix initial. De surcroît la plupart de ces anomalies contreviennent également au troisième principe que doit respecter une bonne organisation : la sécurité.

La sécurité ou la séparation des tâches

S'organiser, et s'organiser avec le maximum de sécurité, c'est répartir les tâches de telle façon que certaines d'entre elles, fondamentalement incompatibles, ne puissent être exercées par une seule et même personne. L'administration connaît déjà, et depuis fort longtemps, le grand principe de « *la séparation des ordonnateurs et des comptables* » ; le principe de la séparation des tâches répond aux mêmes préoccupations mais en élargissant le champ d'application. Trois fonctions fondamentales sont incompatibles dans l'entreprise : les mettre en une seule main, ou même deux d'entre elles, c'est prendre des risques importants avec la sécurité des actifs. Ces trois fonctions sont : la fonction d'autorisation (ou de décision), la fonction d'enregistrement comptable, la fonction financière.

À côté de ces trois fonctions permanentes et incompatibles, il en existe deux autres mais que l'on ne rencontre pas systématiquement : la fonction de détention, la fonction de contrôle.

- La fonction de décision : c'est celle de l'ordonnateur, détenteur d'un budget d'exploitation ou d'investissement et qui a le pouvoir d'engager l'entreprise dans les limites qui lui ont été attribuées. Les titulaires de cette fonction se retrouvent à tous les niveaux de la hiérarchie : depuis le cadre de haut niveau, directeur d'usine, qui va conclure un contrat important d'entretien pour une somme élevée, jusqu'au responsable sécurité autorisé à acheter des extincteurs. Dans un cas comme dans l'autre, la décision leur appartient et ils en assument les conséquences .
- La fonction d'enregistrement : c'est la fonction comptable par laquelle toute opération fait l'objet d'une écriture. Cette fonction d'enregistrement comptable n'est pas exercée que par des comptables, elle concerne toute personne qui rentre des informations dans la chaîne de traitement comptable.

Ainsi en est-il de l'employé du service du personnel qui enregistre les éléments variables de la paie, ou du responsable des expéditions qui enregistre les quantités sorties par type de produit. Avec le développement de la micro-informatique et des terminaux, ce type de situation s'est multiplié.

- La fonction financière : c'est l'acte de paiement ou de recette qui doit rester autonome. Cet acte de paiement ou de recette se matérialise de diverses façons : signature ou encaissement de chèques, remise ou encaissement d'espèces, ordres de virement, etc. En général, cette fonction est assumée par un caissier ou un financier, lequel ne peut donc exercer d'autres fonctions.

La confusion de deux au moins de ces fonctions crée des situations à risque qui mettent en péril les actifs de la société et, dans le meilleur des cas, crée des risques d'erreurs et de confusions qu'il convient d'éviter. Nous verrons dans la quatrième partie que l'auditeur interne dispose d'un outil pour apprécier la séparation des fonctions : c'est la grille d'analyse des tâches.

■ *Illustration*

Un des cas les plus fréquemment rencontrés est celui de la secrétaire de direction d'une PME, en charge des fournitures et qui, à ce titre :

- commande les fournitures nécessaires après avoir choisi le bon fournisseur ;
- reçoit les marchandises et la facture correspondante ;
- comptabilise la dépense en l'imputant au budget adéquat ;
- établit le chèque et le remet au fournisseur après signature.

Dans ce cas extrême – mais non théorique – toutes les malversations sont envisageables, parce que réalisables, mais en deçà de la réalisation des malversations reste la tentation permanente de camoufler les erreurs ou de maquiller les omissions.

Sans aller jusqu'à cette totale confusion, le simple fait de décider de l'achat et d'enregistrer l'opération, ou bien de décider de l'achat et de payer, crée une situation à risque.

Ainsi en est-il de même :

- du comptable qui détient un chéquier et, éventuellement, l'utilise ;
- du caissier qui enregistre ses propres opérations dans la chaîne de traitement comptable.

Deux autres fonctions doivent également être exercées de façon autonome :

- La fonction de détention : les titulaires de la fonction de détention sont ceux qui détiennent et conservent des biens physiques : magasiniers, gestionnaires de stocks. On peut également ajouter les caissiers, à ceci près qu'il n'y a pas d'incompatibilité entre la détention des valeurs et la fonction financière.
- La fonction de contrôle : le mot « contrôle » est ici entendu au sens de vérification, et qui ne s'exerce que dans les cas où les règles de l'entreprise exigent une autorisation supplémentaire pour l'exercice de l'une des fonctions précédentes. Ainsi en est-il du « fondé de pouvoir » qui vérifie avant paiement que toutes les procédures exigées ont bien été respectées. Il ne peut dans ce cas y avoir confusion avec celui qui exécute et celui qui est chargé de contrôler l'exécution. On retrouvera ce cas très général avec l'exercice de la supervision.

La mise en place d'une bonne séparation des tâches peut parfois poser problème, en particulier dans les moyennes entreprises où le personnel est peu nombreux. Nous disons les « moyennes » entreprises car pour les petites, le patron, qui constitue le point de passage obligé peut être considéré comme un verrou de sécurité dès l'instant que la dimension de son organisation lui permet encore d'avoir la connaissance de toutes les opérations qui s'y traitent.

Mais dès que l'on passe à la dimension supérieure, le problème se pose. Il n'existe guère que trois façons d'y répondre : faire tourner les tâches, faire tourner le personnel, ou renforcer la vérification.

- Faire tourner les tâches, en créant une polyvalence au sein des personnes et en permutant les activités des unes avec les activités des autres. Ceci peut se faire dans le cadre d'une petite équipe (la comptabilité par exemple), sans modifier les rattachements hiérarchiques.
- Faire tourner les personnes : on a alors recours à la mutation, qui exige moins de polyvalence que la formule précédente car elle s'exerce selon un rythme plus lent. Mais elle permet de respecter cette règle d'or : jamais la même personne trop longtemps dans un poste sensible.
- Renforcer la vérification (cf. § « La supervision »).

Dans le respect de ces trois principes, le dispositif d'organisation se traduit par la mise en place de quatre éléments constitutifs.

Les quatre éléments constitutifs

Ce sont :

- l'organigramme, hiérarchique pour savoir qui commande à qui ;
- l'analyse de poste pour savoir qui fait quoi ;
- le recueil des pouvoirs et latitudes pour connaître les limites des pouvoirs de chacun ;
- l'élément matériel qui organise l'environnement.

Pour être bien maîtrisé, tout service, toute fonction doit s'organiser autour de ces quatre points :

L'organigramme hiérarchique

C'est le premier document que doit se faire communiquer l'auditeur, car son inexistence éventuelle, sera, dès les premiers pas, révélatrice de problèmes graves. Mais lorsqu'il existe, ce qui est heureusement le cas le plus fréquent, l'organigramme hiérarchique permet d'abord de bien comprendre le fonctionnement de l'unité, il peut ensuite et par simple lecture, signaler des pistes intéressantes. Des rattachements hiérarchiques imprécis, des structures compliquées incitent l'auditeur à regarder les choses de plus près. Pour ce faire, il va se livrer à deux examens préalables :

- un audit de conformité pour voir si la réalité structurelle de l'organigramme correspond bien à celle qui est décrite sur le document. Il va s'assurer de la réalité des rattachements hiérarchiques : dans cette démarche, les personnes interrogées ont parfois du mal à identifier « qui les commande » en particulier dans le cas des rattachements multiples. La réponse à cette interrogation est en général « qui paie ? » ou « qui donne les promotions ? ». Celui-là est le supérieur hiérarchique ;
- un audit de conformité pour s'assurer que les **personnes** désignées sur l'organigramme sont bien celles qui sont en charge des différents postes et ce même si la structure du document n'a pas varié.

Dans un cas comme dans l'autre, c'est la mise à jour de l'organigramme qui est en cause . C'est pourquoi tout organigramme hiérarchique doit comporter la mention de la date à laquelle il a été établi.

La description des structures étant authentifiée à une date précise, l'auditeur va pouvoir comprendre les relations de pouvoirs et de responsabilités, analyser éventuellement les points faibles et réaliser des tests pour confirmation.

Mais pour bien réaliser cette analyse et cette appréciation l'auditeur interne devra également prendre en considération les aspects cachés irra-

tionnels, affectifs de l'organisation : relations de groupe, communautés d'anciens élèves, interactions, etc. tout ce non-dit de l'organisation doit également être pris en compte. Partie intégrante de la structure, baignant dans son environnement culturel, l'auditeur interne est évidemment bien placé pour apprécier cette dimension.

L'analyse de poste

L'analyse de poste (ou description de poste) permet de détecter des situations anormales lorsqu'on compare des analyses de postes entre elles, ou bien des analyses de poste avec l'organigramme, ou bien des analyses de poste avec l'observation de la situation sur le terrain. Ainsi peut-on identifier :

- des tâches oubliées et que personne ne fait (tâches sans maître) ;
- des tâches faites deux fois, par deux personnes différentes et parfois également de façon différente ;
- des tâches inutiles ;
- des tâches incompatibles ou contradictoires.

L'analyse de poste doit pour être complète, se rattacher à l'organigramme en précisant les relations structurelles du titulaire :

- de qui il dépend et qui dépend de lui ;
- d'où lui viennent les éléments nécessaires à l'accomplissement de sa tâche ;
- à qui il transmet le résultat de son travail.

Ce document est donc un document descriptif qui précise la nature des tâches effectuées : décision, exécution, contrôle, coordination, information...

Pour que l'analyse de poste joue pleinement son rôle, il ne suffit pas qu'elle existe, encore faut-il qu'elle soit :

- communiquée au personnel concerné ;
- comprise par ce dernier (ce qui veut dire qu'il doit avoir la formation pour comprendre et exécuter) ;
- mise à jour en fonction de l'évolution de l'organisation ;
- archivée, donc conservée, par les responsables.

Le recueil des pouvoirs et latitudes

Chacun doit connaître avec précision ce qu'il doit faire, mais chacun doit savoir également dans quelles limites se situent ces délégations de pouvoir. Ces limites peuvent être exprimées :

- en fonction de la nature de l'activité, par exemple « *signer les baux de moins de trois ans* » ;
- en fonction de la valeur de l'engagement, par exemple « *signer les notes de frais inférieures à 5 000 €* ».

On perçoit bien que ces délégations doivent être :

- écrites ;
- connues des bénéficiaires et de leur hiérarchie ;
- éventuellement, connues de certains tiers privilégiés (banques, administrations...) ;
- et surtout : mises à jour en fonction des changements, mutations, modifications.

L'auditeur interne s'assure que toutes les dispositions sont prises pour répondre à ces exigences.

L'élément matériel

Les éléments constitutifs de l'organisation s'insèrent et se développent dans un environnement qui doit être organisé pour leur permettre de fonctionner en assurant la protection physique des biens et des personnes.

Cette fonction de protection matérielle que l'organisation doit assumer s'apprécie partout où l'organisation se développe : sécurité dans les bureaux, les magasins, les usines, qualité des clôtures et des dispositifs de fermeture... Le coffre du caissier, le dispositif électronique de surveillance sont des dispositifs du contrôle interne au même titre que l'analyse de poste du caissier ou du gardien décrivant des tâches qui s'exercent avec des moyens de protection matériels à prendre en considération.

Ces éléments matériels de protection ne se limitent pas à la protection contre la malversation, ils s'étendent également à tout ce qui menace l'intégrité physique des biens et des personnes : incendies, explosions, accidents de toute nature. La description de poste qui décrit une tâche dangereuse est donc à rapprocher des dispositifs matériels de protection prévus pour l'accomplir.

Les méthodes et procédures

Les méthodes de travail et procédures de l'entreprise doivent être définies et concerner toutes les activités et tous les processus. Ces documents doivent être :

Écrits

Pas de connaissance exclusivement orale. Le « monsieur Untel a tout dans la tête » est à proscrire absolument.

On connaît ce chef d'entreprise qui fit un brasier de tous les recueils de procédures de son organisation. Sans doute voulait-il souligner par là qu'elles étaient mal faites, ou obsolètes et inadaptées. Mais travailler sans formaliser la façon dont chacun doit s'y prendre, c'est se condamner à mal maîtriser ses activités. C'est également priver l'auditeur interne de l'indispensable référentiel : « *L'auditeur interne bénéficie, lorsque les procédures sont formalisées, d'une référence sur laquelle se fonder pour évaluer les écarts, porter des jugements et formuler des recommandations.* »¹ Et c'est aussi priver l'organisation de cette indispensable mémoire sans laquelle elle ne saurait fonctionner. « *Il importe de capitaliser les savoir-faire individuels et collectifs, écrit fort justement Marc JOUFFROY, de les stocker et de les mettre en ordre.* »²

Et si certains sont en peine pour rédiger leurs procédures, ils pourront s'inspirer de l'excellent ouvrage d'Alain HENRY³.

Simple et spécifiques

Ce doivent être des outils de travail auxquels se réfèrent les exécutants pour connaître la norme à respecter, ce qui implique :

- l'exclusion des « Larousse en 12 volumes », jamais consultés, jamais à jour ;
- la proscription des notes dispersées, donc introuvables, donc souvent contradictoires... et oubliées ;
- la nécessité de disposer d'un ou plusieurs recueils simples et de consultation facile ;
- l'élimination de toute « information » non spécifique à l'entreprise et que l'on peut trouver ailleurs (règles fiscales par exemple).

Dans son appréciation des méthodes et procédures de travail, l'auditeur interne n'est pas toujours quelqu'un qui ajoute et alourdit. Ce peut être, et ce doit être aussi souvent, celui qui allège, épure et adapte. « *Le meilleur ami de*

1. Marc JOUFFROY, « Quoi, où, quand, comment et pourquoi » in *RFAI* n° 128.

2. Marc JOUFFROY, *RFAI* n° 128.

3. Alain HENRY et Ignace MONKAM-DAVERAT, *Rédiger les procédures de l'entreprise*, Éditions d'Organisation, 3^e édition, 2001.

l'homme, après le cheval, c'est la corbeille à papier » dit-on en forme de boutade ; il est vrai que la chasse au superflu c'est également la recherche de l'efficacité. On retrouve ici le célèbre « Kiss Principle » des Anglo-Saxons¹.

Mis à jour régulièrement

Ce qui implique la responsabilité de la hiérarchie, chargée de définir ses propres méthodes de travail et qui doit donc les mettre à jour. Ce n'est jamais une œuvre accomplie une fois pour toutes, c'est un travail permanent.

Portés à la connaissance des exécutants

On peut même dire « *à portée de main* » : outil de travail le recueil des procédures ne doit pas être conservé sous clé, à disposition de quelques privilégiés seuls détenteurs du savoir.

Dans les organisations modernes, ces documents sont informatisés et chacun peut consulter sur son écran ceux qui se rapportent à son activité. La mise à jour s'en trouve d'autant facilitée et les procédures deviennent ainsi l'outil vivant qu'elles n'auraient jamais dû cesser d'être. Cette gestion est sans nul doute appelée à se développer.

On perçoit bien l'importance des procédures dans un dispositif de contrôle interne. Et cette importance est telle qu'elle a parfois limité le champ de vision. Combien de personnes, interrogées sur le contrôle interne et son contenu, répondent exclusivement « les procédures », alors que ce n'est là qu'un élément parmi d'autres. Cette myopie a parfois conduit certains à n'observer que le contenu des procédures pour porter un jugement sur la qualité du contrôle interne. Or nous verrons (chapitre 3) qu'il ne suffit pas d'avoir une bonne procédure, encore faut-il qu'elle soit connue et bien appliquée.

Et pour ce faire une bonne supervision est indispensable.

La supervision

C'est le sixième et dernier dispositif de regroupement des éléments du contrôle interne dont les auditeurs examineront la qualité. C'est un dispositif souvent oublié, singulièrement dans les échelons supérieurs de la hiérarchie qui procèdent souvent par incantation « *je fais confiance* », oubliant que superviser est contradictoire avec « *faire confiance* ». Il y a eu quelques exemples récemment. En particulier dans cette banque française où un trader s'est livré à des

1. *Keep it short and simple.*

opérations extravagantes. Le supérieur hiérarchique a demandé si « *tout allait bien* » et, s'étant entendu répondre que « oui », il s'est contenté de cette affirmation.

On peut d'abord définir la supervision par ce qu'elle n'est pas :

- ce n'est pas refaire le travail de ses subordonnés ;
- ce n'est pas tendre des pièges pour déceler les erreurs ;
- ce n'est pas pratiquer en permanence l'examen attentif de ce qui se fait, comme le surveillant dans la classe.

Superviser c'est :

- D'abord un acte d'assistance : aider le collaborateur dans les tâches nouvelles et difficiles, lui montrer le chemin, régler les conflits et ce faisant détecter ses points forts et ses points faibles.

Celui qui, se donnant les allures d'un « père Fouettard », irait jusqu'à créer chez ses collaborateurs un réflexe de crainte révérentielle leur interdisant de solliciter son assistance, celui-là ne maîtriserait pas durablement ses activités. Chaque difficulté, chaque tâche complexe serait alors réglée « au mieux » par celui qui éprouverait des difficultés pour la mener à bien. Et immanquablement il en résulterait des imperfections, des erreurs, des omissions, c'est-à-dire tous les symptômes d'un contrôle interne mal maîtrisé.

- Ensuite un acte gratifiant : montrer aux autres que l'on s'intéresse à leur travail, que leurs efforts ou leurs difficultés ou leurs performances ne sont pas ignorés.

Ne pas prêter attention aux efforts des collaborateurs mais uniquement aux échelons élevés de la hiérarchie au détriment des échelons subalternes, c'est condamner ces derniers au découragement, à la perte de toute initiative et tout compte fait à l'approximation dans le travail. Les effets peuvent être dévastateurs.

- Enfin un acte de vérification : montrer que de temps à autre, selon une périodicité tout à fait aléatoire, mais certaine, quelqu'un vient regarder et vérifier comment les choses se passent. Cette simple donnée quasi culturelle suffit à éviter bien des tentations et à susciter l'émulation.

Il ne faut pas confondre la vérification avec la surveillance, qui implique une présence du surveillant auprès de l'exécutant et fait partie à ce titre de l'acte d'exécution.

L'interprétation de la norme 1311 sur les « évaluations internes » précise que « la surveillance continue fait partie de la supervision ».

« *People do not do what you expect. They do what you inspect* »¹ disent avec humour les Anglo-Saxons. Mais encore faut-il que quelques conditions soient remplies :

- toute supervision doit laisser une trace de son passage : visa, note, compte rendu... la trace est nécessaire pour apprécier la qualité du management et se repérer dans la fréquence des actes de supervision ;
- la supervision doit être universelle : toute tâche, quelle qu'elle soit, doit être supervisée. Seule la fréquence de l'acte de supervision distingue les tâches essentielles des tâches subalternes. On constate souvent que c'est dans les échelons les plus élevés de la hiérarchie que cette fonction est trop souvent laissée en jachère ;
- la supervision va de pair avec un bon système d'information et de pilotage qui permet au superviseur de mesurer les progrès réalisés dans la poursuite des objectifs.

■ Illustration

Schéma d'un dispositif de contrôle interne :

Application à la mission déjà évoquée sur l'audit du service Entretien. La mission du service est bien définie : adoption d'une politique préventive dont l'objectif est d'éviter tout arrêt des machines.

Dans cette perspective, les dispositifs de contrôle interne mis en place comporteront les éléments suivants (énoncé succinct) :

1. Objectifs :
 - nombre de pannes annuelles avec arrêt machines maxi ;
 - nombre de pannes annuelles sans arrêt machines maxi ;
 - délais d'intervention : moyennes annuelles maxi.
2. Moyens :
 - disposer d'inspecteurs formés à la radiographie des appareils en marche ;
 - avoir en magasin la totalité des pièces de rechange « vitales » ;
 - budget permettant des achats directs en urgence ;
 - budget correspondant à la mise à disposition d'une équipe d'intervention en continu ;
 - budget pour les travaux préventifs identifiés annuellement ;

1. « Les gens ne font pas ce que vous attendez d'eux, ils font ce qui est vérifié. »

- formation à la sécurité.
3. Système d'information :
- informations techniques permanentes sur l'évolution de l'usure des matériels ;
 - informations statistiques sur les pannes et les délais d'intervention ;
 - information financière sur les dépenses ;
 - information qualitative sur la formation permanente dispensée ;
 - statistique accidents.
4. Organisation :
- équipes organisées en 3×8 ;
 - descriptions de poste avec affectation des matériels à suivre ;
 - matériel de sécurité à disposition.
5. Procédures :
- un manuel descriptif des matériels ;
 - un manuel d'intervention ;
 - un manuel de sécurité.
6. Supervision :
- en permanence par un chef d'équipe ;
 - comptes rendus quotidiens avec le chef de service ;
 - réunions hebdomadaires avec le chef de département.

Ainsi la boucle est bouclée des dispositifs de contrôle interne d'une activité, dont nous avons fait le tour et que l'auditeur interne va apprécier à chaque étape, à chaque test ainsi que nous le verrons dans la méthodologie. On peut faire encore sur ce sujet une observation complémentaire.

L'audit interne dispositif du contrôle interne, en complément de ceux analysés, obéit aux mêmes règles. Il doit également être apprécié dans son efficacité et dans sa qualité. Et la norme 1300, assez prolixe sur le sujet, prend bien soin de préciser que cette recherche de la qualité de l'audit ne doit pas être le seul fait de la direction de l'Audit, mais qu'elle concerne également tous les responsables de niveau élevé. C'est à ce titre que l'activité des auditeurs doit être supervisée, et par conséquent auditée en interne et en externe.

Cet audit de l'audit sera analysé dans la cinquième partie de l'ouvrage.

HIÉRARCHIE ET COHÉRENCE DES DISPOSITIFS

La hiérarchie

La liste des dispositifs s'établit en fait selon une certaine hiérarchie depuis la supervision en bas de l'échelle jusqu'aux objectifs situés au sommet. Cette hiérarchie coïncide, en effet, avec la hiérarchie de l'entreprise dont les échelons supérieurs sont davantage concernés par les dispositifs en haut de liste, alors que les cadres moyens sont plus concernés par les dispositifs en bas de liste.

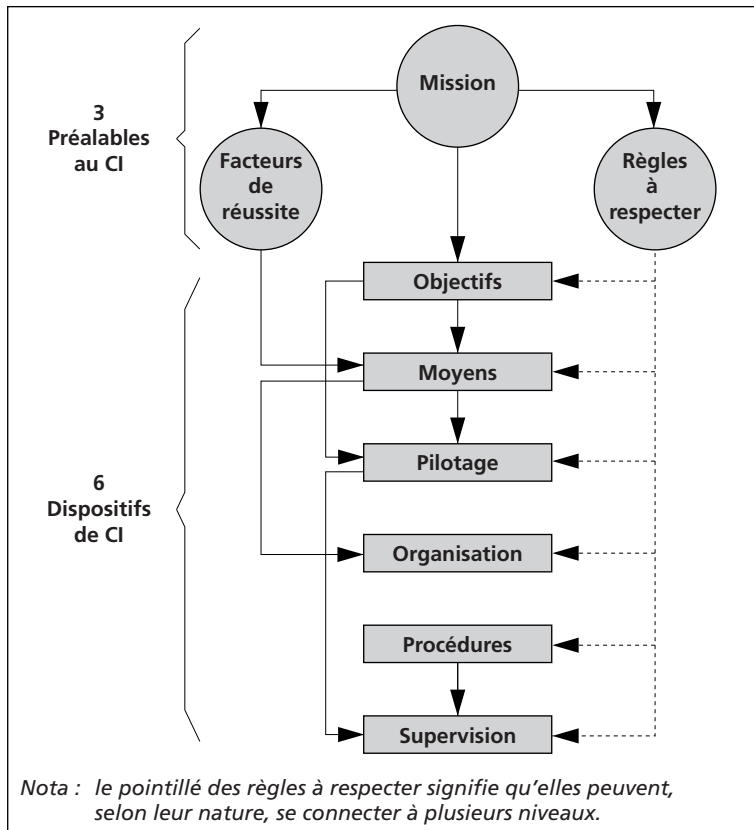
On peut même ségréger ces dispositifs en deux familles :

- Les dispositifs de pilotage :
 - objectifs ;
 - moyens ;
 - systèmes d'information.
- Les dispositifs de contrôle :
 - organisation ;
 - méthodes et procédures ;
 - supervision.

Et de fait on constate que la hiérarchie de niveau élevé sera davantage concernée par les premiers et la hiérarchie intermédiaire plus intéressée par les seconds. Ce qui ne signifie pas que certains dispositifs ne concernent que quelques-uns mais plus simplement que le niveau pratique d'intérêt et de préoccupations n'est pas le même pour tous (*cf.* ci-dessous le tableau d'enchaînement des dispositifs de contrôle interne).

La cohérence

Tous les dispositifs précédemment analysés s'ordonnent et se complètent selon une cohérence qui donne à l'ensemble sa force et sa rigueur. Observons le tableau ci-contre :



Nous constatons que :

- les objectifs sont fixés en fonction de la mission à accomplir : la relation entre l'un et l'autre est si étroite que des objectifs définis sans mission précise, ou une mission sans objectifs ne peuvent que conduire à une activité désordonnée ;
- ces mêmes objectifs vont conditionner la définition des moyens à mettre en œuvre. On perçoit bien la rigueur du système qui va conduire à identifier et calculer au plus près les moyens nécessaires, à éliminer ce qui est superflu ou inutile, à exiger ce qui manque tant en quantité qu'en qualité, souvent en qualité. L'audit interne va aider à ce grand nettoyage et être, ce faisant, plus souvent un facteur de simplification que de complexité ;
- ces moyens vont traduire la matérialisation des facteurs de réussite précédemment identifiés, ce qui donne l'assurance que rien n'est oublié. Et ce qui permet également d'en calculer le coût nécessaire à la mise en œuvre ;

- le système d'information et de pilotage doit contenir tout ce qui est nécessaire à la mesure du suivi des objectifs : tout cela mais rien que cela. Et là encore l'auditeur interne est amené à alléger du lot des informations chiffrées celles qui sont inutiles parce que sans relation avec le suivi des objectifs ;
- les moyens précédemment identifiés vont se trouver mis en œuvre dans l'organisation ainsi débarrassée de tous les éléments superflus ;
- les procédures et méthodes de travail vont être prises en compte pour l'exercice de la supervision, de même que les informations fournies par le système d'information ;
- tous ces dispositifs doivent impérativement se plier aux règles et contraintes résultant des dispositions réglementaires ou des directives internes.

La cohérence et l'interdépendance sont donc très fortes : ce sont ces qualités que l'auditeur interne va contribuer à améliorer sans cesse, ce sont également ces qualités que le responsable va attentivement veiller à respecter dans la mise en place de son dispositif de contrôle interne.

Chapitre 4

La mise en œuvre du contrôle interne

Pour le manager ou le responsable de quelque niveau qu'il soit, il ne suffit pas d'avoir bien compris ce qu'est le contrôle interne, encore faut-il savoir comment s'y prendre pour le mettre en œuvre. Car de même que l'auditeur interne dispose d'une méthode pour conduire une mission, de même il y a une méthode de mise en place d'un dispositif de contrôle interne réfléchi et rationnel. C'est une approche par les risques qui n'est pas sans analogies avec la méthodologie de l'audit interne mais qui ne s'identifie pas à elle.

Pour que cette méthodologie donne des résultats cohérents entre les activités, les fonctions, les processus il est indispensable que les critères d'une gestion globale des risques soient définis et connus de tous (*cf.* chapitre 2). C'est à partir de là que chacun va se déterminer.

Pour chaque responsable la mise en place d'un contrôle interne se fait en trois périodes successives :

- appréciation des préalables ;
- identification des contrôles internes spécifiques ;
- validation de la cohérence.

APPRÉCIATION DES PRÉALABLES

Ainsi qu'il a été exposé dans l'analyse des dispositifs la mise en œuvre du contrôle interne ne peut se faire sans définition de la mission, ni connaissance parfaite des facteurs de réussite et des règles à respecter. Il faut y ajouter l'appréciation de l'environnement interne

Connaissance de la mission

Elle gouverne l'ensemble. Le responsable dont la mission n'est pas clairement définie, ou qu'il ne perçoit pas clairement, ou qui lui semble contenir des contradictions doit impérativement lever ces doutes avant d'aller plus loin. Et lever les doutes c'est faire appel à la hiérarchie pour redéfinir avec elle le contenu de la mission, ou le préciser, ou en effacer les contradictions.

On ne peut aller plus loin sans cette indispensable révision, sauf le cas où d'entrée de jeu la définition de la mission ne pose pas problème. Mais il est néanmoins conseillé à celui qui campe ainsi sur ses certitudes, de faire valider l'idée qu'il se fait de cette mission afin d'éviter pour l'avenir toute surprise et d'être assuré de construire sur du solide.

Appréciation des facteurs de réussite

L'inventaire de tout ce qui est nécessaire à la réussite de la mission doit se faire en identifiant ce qui est en place et ce qui manque. Il est bon de dresser cet inventaire à plusieurs pour être sûr de ne rien omettre. Le constat de l'existant peut d'ailleurs conduire à réviser les termes de la mission : les éléments dont on dispose vont-ils au-delà de ce qui est inventorié comme nécessaire ?

Il faudra peut-être envisager alors un élargissement de la mission, ou éliminer certains éléments superflus. Mais si les éléments à disposition semblent insuffisants il faudra ou bien les réclamer avec insistance ou bien modifier la mission dans le sens d'une réduction. Il n'y a pas de compromis possible entre ces deux solutions et il faut adopter l'une ou l'autre.

Dès les premiers pas de la mise en œuvre des conflits, des contradictions peuvent donc surgir, jusqu'alors larvées mais qui induisaient à coup sûr des éléments irrationnels.

Vouloir mettre en place un contrôle interne rationnel c'est se contraindre à mettre fin aux situations ambiguës.

Identification des règles à respecter

Chacun doit faire l'inventaire de ce qu'il doit savoir et identifier ce qu'il sait et ce qu'il ne sait pas. Là encore une mise à niveau préalable est nécessaire avant d'aller plus loin, faute de quoi on se condamne à prendre le risque de mettre en place des dispositifs qui laisseront passer ici des infractions, là des manquements aux règles internes, ailleurs des comportements illégaux dont les conséquences peuvent être graves.

Mais ces trois préalables étant traités comme il convient en fonction de la situation existante, on peut alors commencer à élaborer le dispositif général de contrôle interne.

Appréciation de l'environnement interne

Quelle que soit la méthode employée, il est indispensable que dans l'organisation le climat, la culture soient tels que chacun approuve la démarche et soit prêt à la conduire et à la mener à terme. Cette sensibilisation du management à tous les niveaux concerne au premier chef l'équipe dirigeante qui se doit d'être l'initiatrice du projet, faute de quoi il va se perdre dans les sables. C'est le célèbre « *tone at the top* » des anglo-saxons.

Si l'environnement interne n'est pas de bonne qualité, il faudra au préalable envisager de sérieuses actions de sensibilisation et de formation.

IDENTIFICATION DES DISPOSITIFS SPÉCIFIQUES DE CONTRÔLE INTERNE

On a vu dans le mode de classement retenu quelles étaient les 6 grandes familles de dispositifs permanents, généraux, de contrôle interne. Ce sont autant de têtes de chapitre sous lesquelles s'ordonnent ce que l'on nomme les « dispositifs spécifiques » (ou encore « activités de contrôle »). Quels sont-ils et en quoi consistent-ils ? Ils sont en nombre indéfini, propres à chaque organisme et à chaque fonction dans cet organisme ; ce sont tout ce que l'on nomme habituellement – mais improprement – les « contrôles » et qui sont de nature très diverse. On les reconnaît à ceci qu'ils se rattachent nécessairement à l'une des six grandes familles précédemment identifiées et à ce qu'ils contribuent à une meilleure maîtrise des activités.

■ Illustration

Constituent chacun dans leur domaine, des « dispositifs spécifiques de contrôle interne » :

- le rapprochement nombre de bulletins/effectifs dans un processus de paie (dispositif général : Méthodes et Procédures) ;
- le livre des réclamations dans un service après-vente (dispositif général : Moyens) ;
- la surveillance des accès pour la sécurité des bâtiments (dispositif général : Méthodes et Procédures) ;
- la connaissance et le suivi de l'écart budget - réalisations pour toute activité opérationnelle (dispositif général : Système d'information) ;
- l'examen hiérarchique des rapprochements bancaires (dispositif général : Supervision) ;
- l'existence d'une procédure d'appels d'offres (dispositif général : Méthodes et Procédures) ;
- la mise en place d'un pont-basculant permettant la pesée des camions à vide (dispositif général : Moyens) ;
- l'attribution de nouvelles tâches à un collaborateur (dispositif général : Organisation) ;
- la disposition d'une fonction d'audit interne (dispositif général : Organisation) ;
- etc.

On pourrait poursuivre la liste à l'infini.

On classe habituellement ces contrôles internes spécifiques en trois groupes, classement *par nature* qui se superpose au classement *par destination* des dispositifs permanents de contrôle interne :

1 - Les contrôles internes *spécifiques*

Exemple : – les séparations de tâches
 – les mots de passe
 – les dispositifs de sécurité
 ...

2 - Les contrôles internes *détecteurs*

Exemple : – les actes de vérification
 – les comptes rendus
 – les rapprochements
 ...

3 - Les contrôles internes *directifs*

Exemple : – les procédures
 – la formation
 – le visa pour autorisation
 ...

On peut également les classer en contrôles actifs (visas, actes de vérification, rapprochements...) et passifs (séparation des tâches, mots de passe...).

Bref, on n'en finit pas de classer, mais l'important est de savoir comment s'y prendre pour mettre en œuvre et identifier.

Comment identifier ces dispositifs ? En suivant quatre étapes :

Première étape :

Découper l'activité ou le processus en tâches élémentaires

Ce découpage sera réalisé en premier lieu au niveau de l'entreprise (domaine stratégique, y inclus les menaces extérieures), ensuite pour chaque activité (domaine opérationnel), le premier conditionnant le second.

C'est une démarche que l'auditeur interne connaît bien, c'est celle qu'il utilise pour identifier les zones à risques et pour construire son questionnaire de contrôle interne ; ainsi qu'il sera expliqué dans la troisième partie. De la même façon le responsable va identifier et lister toutes les tâches élémentaires de son activité et, lorsque c'est possible, de façon séquentielle. C'est pour lui un travail plus facile à réaliser que pour l'auditeur puisqu'il connaît bien son activité. Et plus le découpage sera fin et précis, plus le dispositif de contrôle interne mis en place sera rigoureux et efficace.

■ Illustration 1

Découpage en tâches élémentaires d'un processus de paie.

1. Mise à jour des dossiers individuels.
2. Détermination des niveaux de rémunération.
3. Autorisation des augmentations de salaire.
4. Autorisation des primes et gratifications.
5. Approbation des heures travaillées.
6. Autorisation des acomptes s/salaires.
7. Calcul de la paie.
8. Approbation finale de la paie.
9. Préparation de l'état de virement.
10. Envoi à la banque.
11. Enregistrement au journal de paie et centralisation.
12. Rapprochement banque/paie.

Soit ici 12 opérations élémentaires, mais on pourrait découper davantage.

Deuxième étape :

Identifier le ou les risques attachés à chaque tâche et les évaluer

En d'autres termes se poser la question : que se passerait-il si cette tâche était mal faite ou n'était pas faite du tout ? Cette identification sera heureusement réalisée en travail de groupe : deux à trois personnes, connaissant bien la fonction ou le processus, afin d'être sûr de ne rien omettre.

Pour chacune de ces identifications, on procédera à une évaluation du risque pour savoir s'il est :

- important (I)
- moyen (M)
- faible (F)

Cette évaluation, qui n'est pas sans rappeler celle de la cartographie des risques, ne peut être scientifique et exacte, elle reste aléatoire et approximative. À chaque fois qu'il y aura possibilité de quantifier, on le fera mais dans la plupart des cas ce sera une estimation *qualitative*. Cette estimation permettra de mesurer l'absolue nécessité du dispositif identifié ou de l'apprécier comme un perfectionnement non indispensable.

■ Illustration 2

En reprenant l'exemple précédent de la paie :

1. Si la mise à jour des dossiers est mal faite :
 - Risques :
 - personnel qui ne devrait plus être payé et va l'être (I) ;
 - personnel qui devrait être payé et ne va pas l'être (I) ;
 - erreur sur le montant (I) ;
 - erreur sur la personne (I).
2. Si les niveaux de rémunération sont mal établis :
 - distorsions salariales non conformes à l'échelle des rémunérations (M) ;
 - fraction aux conventions collectives (I) ;
 - mécontentement du personnel (I).
3. Si les autorisations d'augmentation ne sont pas données par les personnes habilitées :
 - favoritisme (I) ;
 - risques de malversations (I) ;
 - désordres catégoriels (M) ;
 - etc.

Certains apprécient le risque de façon plus rigoureuse (en apparence) et se livrent à des calculs permettant une quantification plus précise. Mais pour réaliser le présent objectif point n'est besoin d'aller aussi loin. Il s'agit simplement de savoir si l'on doit prévoir des dispositifs précis, multiples, rigoureux ou si l'on peut se contenter d'un moyen simple et relativement élémentaire : dans le premier cas, il s'agit de tout mettre en œuvre pour éviter que ne se manifeste un risque grave ; dans le second cas, face à un risque jugé faible, une barrière raisonnable suffit. Nous retrouvons ici la notion de relativité, déjà rencontrée.

Troisième étape : Identifier les dispositifs

On va déterminer pour chacun de ces risques, le dispositif spécifique de contrôle interne adéquat ; c'est-à-dire que l'on va chercher la réponse à la question :

« Que faut-il faire – ou mettre en place – pour que le risque ainsi identifié ne se manifeste pas ? »

■ Illustration 3

En reprenant l'exemple précédent, nous identifierons les dispositifs suivants, qui ne sont pas exclusifs.

1. Mise à jour des dossiers :
 - personnel payé à tort ;
 - personnel non payé :
 - rapprochement bulletins/effectifs ;
 - sondages bulletins/mouvements de personnel ;
 - état des écarts mois M -1 ;
 - analyse de cet état.
2. Niveaux de rémunération :
 - Distorsions salariales :
 - état de regroupement des salaires bruts par catégories professionnelles ;
 - vérification de l'état.
 - Infraction aux conventions collectives :
 - formation au contenu des conventions pour les décideurs ;
 - vérifications périodiques par le service des Relations du Travail.
 - Mécontentement du personnel :
 - traitement des réclamations ;
 - enquête de satisfaction annuelle.
3. Autorisations d'augmentation :
 - favoritisme ;

- risques de malversation ;
- désordres catégoriels :
 - définition des pouvoirs et latitudes pour les autorisations d'augmentation ;
 - modèle informatique pour calcul de l'incidence globale
 - procédure d'autorisation ;
 - etc.

On obtient ainsi la liste théorique des dispositifs nécessaires pour une bonne maîtrise de chaque tâche élémentaire. Mais il est essentiel de ne pas perdre de vue le résultat *relatif* de cette démarche : un risque ne peut jamais être totalement éliminé. On peut seulement prétendre en réduire la probabilité, et ce pour deux raisons essentielles :

- subsistera toujours ce que certains appellent « le risque de contrôle interne », c'est-à-dire celui inhérent au dispositif lui-même qui, conçu et mis en œuvre par des personnes, souffre congénitalement d'imperfection. Et ce risque de contrôle interne sera croissant avec les évolutions et les changements si une permanente révision ne veille pas à la constante adaptation. Cette constante adaptation devra être réalisée par l'audit interne (ou le self audit), mais là est la seconde source d'incertitude ;
- c'est le risque d'audit lui-même : la démarche d'audit elle-même porte en soi sa relativité. Michel Joras a fort bien montré les inconvénients de cette démarche¹ rigidité de la méthode, incitation à la paresse intellectuelle de l'auditeur, dérives bureaucratiques et médiatiques, etc.

D'où l'importance d'une quantification du risque afin de définir priorités et classement des risques entre eux pour limiter l'aléa lorsque le risque est important.

Quatrième étape : Qualification

Ces dispositifs spécifiques étant identifiés, il reste à les qualifier, c'est-à-dire à les rattacher à leur famille d'origine, au dispositif permanent de contrôle interne dont ils font partie : objectifs, moyens, système d'information, organisation, méthodes et procédures, supervision.

1. Michel JORAS. *Les fondamentaux de l'audit*, Éditions Préventique.

■ Illustration 4

En poursuivant avec le même exemple :

1.
 - Rapprochement bulletins/effectifs
 - Sondages bulletins/mouvement de personnel : Procédure
 - État des écarts M- 1 : Moyen + Objectifs
 - Analyse de cet état : Procédure
2.
 - État de regroupement des salaires par catégories : Moyens
 - Vérification de l'état : Procédure
3.
 - Formation des décideurs : Moyens
 - Vérifications périodiques : Procédure
4.
 - Traitement des réclamations : Objectif + Procédure
 - Enquête de satisfaction : Moyen
5.
 - Pouvoirs et latitudes : Organisation
 - Modèle informatique : Système d'information
 - Procédure d'autorisation : Procédure
 - etc.

Les procédures et les moyens sont ici prédominants, mais il n'en est pas toujours ainsi.

Au terme de ces quatre étapes, on obtient un tableau en cinq colonnes :

Tâches élémentaires	Risques attachés	Évaluation	Dispositions spécifiques	Qualité
1. _____	<ul style="list-style-type: none"> • _____ • _____ • _____ 	<p>I</p> <p>I</p> <p>M</p>	<p>— _____</p> <p>— _____</p> <p>— _____</p> <p>— _____</p> <p>— _____</p> <p>— _____</p> <p>— _____</p> <p>— _____</p>	<p>P</p> <p>M</p> <p>SI</p> <p>P</p> <p>Org.</p> <p>M</p> <p>P</p> <p>Sup</p>
2. _____				

Il reste une dernière période à franchir.

VALIDATION DE LA COHÉRENCE

Chaque dispositif spécifique sera alors regroupé dans sa famille d'appartenance : tous ceux se rapportant aux objectifs, ceux se rapportant aux moyens, etc.

On validera alors les dispositifs ainsi identifiés pour s'assurer qu'ils sont cohérents entre eux :

- ceux qui sont de la nature « objectifs » s'inscrivent-ils bien dans le cadre de la mission à réaliser ?
- ceux qui sont de la famille des « moyens » concourent-ils à la réalisation des objectifs ?
- ceux qui sont de la famille « SI et pilotage » permettent-ils de mesurer l'avancement des objectifs et rien d'autre ?
- etc.

À partir de ce regroupement on fera deux constatations :

- certains dispositifs spécifiques n'apparaîtront pas cohérents par rapport à l'ensemble, il faudra donc les reprendre et pour ce faire remonter à la seconde période (identification des risques), voire la première ;
- certaines catégories de dispositifs permanents de contrôle interne peuvent apparaître alors étrangement « vides », c'est que l'on aura oublié quelque chose, ou étrangement pleines, c'est peut-être que l'on est allé trop loin dans la recherche de la sécurité. Et il y a là des risques de paralysie, de bureaucratie, de complexité exagérée (c'est le contrôle interne pour le plaisir de faire du contrôle interne, ainsi qu'il y était fait allusion précédemment).

Dans un cas comme dans l'autre, il va falloir reprendre et initier un *mouvement cyclique* qui de reprise en reprise devrait permettre d'atteindre la situation idéale. Mais chacun sait bien qu'on ne l'atteindra jamais et qu'il serait déraisonnable de tenter de le faire. C'est lorsqu'on aura eu le sentiment d'atteindre au « niveau raisonnable » de maîtrise, prôné par tous, que l'on arrêtera le cycle.

Ainsi est illustré le caractère relatif du contrôle interne : on s'arrête au bout de deux ou trois révisions car il ne peut être question de tenter d'élaborer un système parfait mettant à l'abri de tout. C'est donc ultérieurement l'auditeur interne et, nous le verrons au chapitre 6 de la troisième partie, également

d'autres acteurs qui reviendront sur ce travail pour l'améliorer et en débusquer les insuffisances. À dire vrai, ils reviendront plus pour réaliser les adaptations nécessaires que pour tendre vers l'impossible et inutile perfection.

Cette constante adaptation, les auditeurs internes la réaliseront mieux que quiconque dans le cadre de leurs missions car ils ont pour ce faire une méthode précise et rigoureuse.

Troisième partie

La méthode

Une mission d'audit interne ne se déroule pas au gré de l'inspiration de l'auditeur : ce n'est pas l'un des moindres mérites des responsables d'audit interne d'avoir su peu à peu dégager une méthodologie, dans ses grandes lignes acceptée et pratiquée par tous, même si çà et là les modalités divergent sur tel ou tel point.

C'est une des singularités de l'audit interne, par rapport aux travaux d'étude ou d'organisation, que quel que soit l'objet de la mission, la méthode est toujours la même. Cette singularité qui assimile l'audit interne à une technique connue et éprouvée est déjà l'indice d'une certaine maturité bien que la fonction en soit encore à ses débuts. Tout comme la technique comptable ou comme celle de production, la technique de l'audit interne obéit donc à des règles précises, qui doivent être respectées si on veut fournir un travail clair, complet et efficace.

En dépit des variantes dans les modalités d'application, cette méthodologie doit toujours respecter quatre principes fondamentaux.

Chapitre 1

Les principes fondamentaux de la méthodologie

On pourrait probablement les appliquer à bien d'autres domaines qu'à celui de l'audit interne, mais comme ils concernent au premier chef notre sujet, il n'est pas inutile de les rappeler : simplicité, rigueur, nécessaire acceptation de la relativité du vocabulaire, adaptabilité et transparence, tels sont les cinq thèmes à examiner avant d'aborder l'analyse de la méthode.

SIMPLICITÉ

Il faut toujours partir de l'axiome « *une bonne méthode est une méthode simple* ». Cette affirmation est importante lorsqu'elle s'applique à une technique encore en cours d'élaboration, au sujet de laquelle se multiplient études, théories et expériences diverses. La théorie pure est nécessaire, c'est à partir d'elle que la pratique va progresser. C'est pourquoi il n'y a lieu ni de l'oublier, ni de la rejeter. Mais aussi exaltants que soient l'air des cimes et la vue panoramique que l'on peut avoir, l'oxygène finit par manquer et il est bon de redescendre dans la vallée.

C'est pourquoi on ne trouvera pas dans les développements qui vont suivre, l'exposé de « ce qui pourrait être », mais n'est pas encore. On ne trouvera pas non plus la recherche de « la meilleure méthode possible », laquelle, comme le meilleur des mondes, serait sans nul doute ce qu'il faut à tout prix éviter.

La méthodologie ici présentée, corroborée par la pratique, n'a donc d'autre prétention que la simplicité ce qui doit la rendre facilement compréhensible et applicable.

Mais une méthode simple ne signifie pas l'absence de méthode.

RIGUEUR

Le déroulement d'une mission d'audit interne exige la plus grande rigueur et pour s'appliquer celle-ci doit obéir à des règles. On a vu que la Fonction d'audit interne devait respecter les normes professionnelles, ces normes ne définissant pas de méthodologie précise mais imposant d'en avoir une (*cf.* normes de fonctionnement). Et de fait, il est bon que des normes universelles ne descendent pas à ce niveau de détail, faute de se trouver en contradiction avec l'environnement et la culture.

Mais, dans le cadre d'une culture d'audit déterminée, l'exigence d'une méthode s'impose car elle conditionne la rigueur des travaux. On a connu une période où chacun procédait au mieux, au gré de son instinct et de ses compétences et ne sachant trop ce qu'il cherchait, avait de fait peu de chances de le trouver. Peu à peu une méthode s'est dégagée dès l'instant que les objectifs de l'audit interne avaient été clairement définis et que la notion de contrôle interne était sortie du brouillard. Mais la période antérieure a encore laissé des traces et on trouve certains services qui n'appliquent pas de méthodologie rigoureuse. On peut raisonnablement penser que ces situations marginales vont peu à peu disparaître.

Elles vont disparaître d'autant plus facilement que des auteurs de plus en plus nombreux expliquent et décrivent la meilleure façon de pratiquer l'audit interne. Il faut rappeler à ce propos que c'est Olivier LEMANT qui dans son ouvrage *La conduite d'une mission d'audit interne* a le premier codifié une méthodologie s'inspirant directement de la pratique des entreprises. Dans cet ouvrage, comme dans les suivants, le vocabulaire utilisé n'est pas universel.

RELATIVITÉ DU VOCABULAIRE

Si quelques termes fondamentaux sont admis et reconnus par tous, dès que l'on approche les pratiques quotidiennes et le vécu des organisations on rencontre des appellations différentes. Ces appellations signifient parfois la même chose, elles sont la plupart du temps la traduction de nuances différen-

tes dans l'application des principes, car pénétrer dans les processus des organisations, en analyser des dysfonctionnements et leurs causes, recommander des solutions, qui soient réalistes et donc acceptables par l'environnement, tout ceci signifie clairement qu'on ne saurait ignorer le milieu.

On peut ici faire un sort au vocable « méthodologie », certes impropre, mais à ce point entré dans les mœurs dès que l'on parle de « méthode » dans la conduite d'une mission que nous voici condamnés à l'utiliser.

Le vocabulaire est donc l'expression et le véhicule de la culture ; l'ignorer serait se condamner à l'incompréhension et, partant, au refus. Décrire et suggérer une méthode c'est donc également accepter que les différentes phases puissent être « nommées » de façon différente et qu'elles présentent çà et là des singularités spécifiques. L'important est que la méthode existe et que les normes fondamentales soient respectées.

ADAPTABILITÉ

La Méthode est unique mais elle n'est pas identique. On retrouve ici le lien nécessaire et déjà évoqué avec la culture qui constitue la grande force de l'auditeur interne. Celui-ci est dans son milieu, travaille avec des collègues et tout naturellement utilise une méthode qui doit être adaptable à ce milieu.

Et c'est la raison pour laquelle la méthode ci-après décrite énonce des principes à respecter mais, dans la pratique, laisse toute latitude pour les appliquer avec rigueur ou avec souplesse.

C'est pourquoi on trouve dans la pratique des interprétations différentes de principes identiques. Au fil des ans, les meilleures pratiques émergent et s'imposent mais l'évolution est constante et le tableau reste hétérogène.

C'est dans ce même esprit que les normes professionnelles de l'audit énoncent en général des principes mais se gardent bien de dire comment on doit s'y prendre pour les appliquer, réservant ces règles aux Modalités Pratiques d'Application (MPA) non obligatoires, mais faisant autorité.

TRANSPARENCE

L'époque est révolue de l'audit « sournois », cherchant à prendre les audités par surprise et à les épingler en flagrant délit de non-conformité. Rappelons que l'audit est avant tout « interne », au service des responsables audités, et

que son objectif est de leur faire partager à la fois la pertinence des constats relevés et la nécessité d'agir en conséquence.

Il est frappant de constater combien les responsables des services d'audit interne témoignent de plus en plus du caractère pédagogique de leur mission et de la nécessité pour eux de toujours chercher à mieux communiquer, non seulement autour des résultats mais aussi de la méthode mise en œuvre. Nous sommes définitivement éloignés de l'inspection et de la perquisition.

Le déroulement de la mission et l'utilisation de certains outils ne sont que des illustrations de cette double recherche de simplicité et de transparence qui doit caractériser l'approche de l'auditeur.

Chapitre 2

La mission d'audit et ses différentes phases

La singularité d'une mission d'audit est qu'elle se découpe en périodes précises et identifiables, et qui sont toujours les mêmes. Au préalable, précisons ce qu'il faut entendre par « *mission d'audit interne* ».

DÉFINITION DE LA MISSION

Mission, du latin *mittere* : envoyer, nous indique le *Petit Larousse* qui précise : « Fonction temporaire et déterminée dont un gouvernement charge un agent spécial... par exemple : ce que l'on est chargé d'accomplir dans l'intention de Dieu ou d'après la nature des choses ». On se gardera bien d'extrapoler à partir de cette définition et de qualifier de « divins » les travaux des auditeurs.

Toutefois... on peut faire un parallèle audacieux avec la direction de l'entreprise ou de l'organisation et affirmer que la Mission de l'auditeur est bien ce travail « temporaire » qu'il sera « *chargé d'accomplir dans l'intention... de la direction générale* ». Travail « temporaire » car le travail permanent de l'auditeur interne n'est constitué que par une succession, en principe ininterrompue de missions diverses.

Ces dernières sont à apprécier selon deux critères : le champ d'application et la durée.

Le champ d'application

Le champ d'application d'une mission d'audit peut varier de façon significative en fonction de deux éléments : l'objet et la fonction.

L'objet

Va permettre de distinguer les missions spécifiques des missions générales ou thématiques.

- Ou bien, cas le plus fréquent, on a affaire à une mission spécifique, c'est-à-dire portant sur un point précis en un lieu déterminé. Ainsi en est-il si la mission a pour objet « l'audit du magasin de l'usine de Valenciennes » ou encore « l'audit des ventes du secteur Maine-Anjou » ou encore « l'audit de la sécurité du siège social », ou encore « l'audit du centre informatique de la succursale de Lyon ».
- Par opposition à ces missions « spécifiques » on peut définir des missions « générales » qui ne vont connaître aucune limite géographique. En reprenant les exemples précédents, on peut illustrer la notion de mission générale avec « l'audit des magasins » ou encore « l'audit des ventes » ou encore « l'audit de la sécurité » ou encore « l'audit des centres informatiques » et ce, partout où dans l'entreprise il y a un magasin, une activité de vente, une fonction sécurité ou un centre informatique.

La fonction

Autre critère qui peut, bien évidemment, se marier avec le précédent, on parle alors de missions unifonctionnelles ou de missions plurifonctionnelles.

- La mission unifonctionnelle, qu'elle soit spécifique ou générale, ne va concerner qu'une seule fonction. Par habitude, on réserve ce terme aux missions « générales », mais on perçoit bien qu'il n'y a là aucune exigence logique : l'audit du magasin de l'usine de Valenciennes, ou l'audit des magasins sont toutes les deux des missions unifonctionnelles car ne concernant que la fonction « gestion des magasins ». Il en sera de même pour « l'audit des achats » ou « l'audit de la sécurité » ou « l'audit du recrutement ».
- La mission plurifonctionnelle, celle où l'auditeur est concerné par plusieurs fonctions au cours d'une même mission, se rencontre en général dans deux cas :
 - *Le premier cas*, et le plus courant, est celui des filiales. Lorsque les auditeurs internes se déplacent pour aller auditer une filiale, en France ou à l'étranger, ils auditent en général tout ou partie des activités de la filiale sans se limiter à une seule fonction. Ils peuvent ainsi à la fois avoir une

vue de synthèse sur la société et une appréciation globale sur la qualité de sa gestion. Cette approche n'est en général pas retenue pour les filiales de grande importance, sauf à faire une mission longue (second critère qui sera examiné au paragraphe suivant). Cette approche plurifonctionnelle de la filiale s'applique également et pour les mêmes raisons, aux usines d'une certaine importance. Dans un cas comme dans l'autre, les frontières entre l'approche unifonctionnelle et l'approche plurifonctionnelle ne sont pas strictes : tout est affaire de pratique, d'habitude... et de culture !

- *Le second cas*, en dehors des filiales et usines, dans lequel on trouve très souvent une approche multifonctionnelle, est celui des audits informatiques : auditer les systèmes informatiques d'un secteur, d'une filiale ou d'une usine n'a en général que les apparences d'une approche unifonctionnelle (l'informatique), car les systèmes informatiques en question vont bien évidemment couvrir et concerner plusieurs fonctions. Par contre, on évite cette qualification lorsque la mission est définie comme l'audit d'un système informatique particulier et spécifique.

Ce critère de distinction n'est pas seulement de pur intérêt pédagogique ou logique : il entraîne des conséquences pratiques importantes au plan de l'organisation du service d'audit lui-même. Nous aurons l'occasion d'aborder ce problème dans la quatrième partie, mais notons dès à présent que la pratique d'audits multifonctionnels exige une certaine pluridisciplinarité au sein de l'équipe d'audit interne.

En sus du champ d'application, la durée de la mission est également un critère intéressant à apprécier.

La durée

C'est une question habituelle de la part des étudiants : « quelle est la durée d'une mission d'audit ? » À cette question, il n'y a pas de réponse, ou plutôt il y a une infinité de réponses, ce qui revient au même. Une mission d'audit peut durer dix jours ou dix semaines, il n'y a pas de règle en la matière et tout est fonction de l'importance du sujet à auditer.

Il faut préciser que lorsqu'on parle de dix jours ou de dix semaines, l'instrument de mesure est ici insuffisant. Il faut également retenir dans le calcul le nombre d'auditeurs affectés à la mission. Selon le niveau de détail auquel sont tenues les statistiques, on s'exprime donc en heures/auditeur, ou en jours/auditeurs, ou en semaines/auditeurs.

Pour illustrer le propos, on dira qu'un auditeur durant dix semaines représente une durée de mission identique à celle de dix auditeurs durant une semaine. Par simplification lorsqu'on parle de missions de deux semaines ou de quatre semaines, il faut lire « pour un auditeur au travail », la durée réelle de la mission étant à diviser par deux s'il y a deux auditeurs, par trois s'il y en a trois, etc.

À partir de cette observation, on peut distinguer les missions « courtes » (inférieures ou égales à quatre semaines) et les missions longues (plus d'un mois). Outre les conséquences de la durée sur l'organisation de la mission, sa logistique et son budget, la longueur a également des conséquences méthodologiques.

- Les missions longues sont des missions dans lesquelles on déroule tout le processus méthodologique de l'audit interne ; on utilise une quantité et une diversité importante d'outils d'audit, on constitue des dossiers volumineux et documentés et on conclut par un rapport d'audit riche en recommandations nombreuses et constructives.

En d'autres termes, la mission longue est la parfaite illustration de la méthodologie d'audit appliquée par l'équipe d'audit interne en charge de la mission. Il en va tout autrement d'une mission « courte ».

- La mission courte, en effet, exige une condensation des actions pour parvenir au résultat. Cette condensation est d'autant plus naturelle que, si la mission est courte, c'est en général qu'elle est simple, que le thème en est bien connu des auditeurs et que les investigations à réaliser sont peu nombreuses. Dans la plupart des cas, le rapport d'audit en résultant est bref, ce qui ne veut pas dire que les questions soulevées sont sans importance.

Mais ce qui veut dire que la méthodologie ci-après décrite voit sa mise en œuvre parfois tassée, comprimée, réduite dans certaines de ses phases sans pour autant être niée ou écartée.

Enfin, à la différence de la mission longue, la mission courte bénéficie d'une logistique réduite et d'un budget plus faible. Dans la pratique, la mission courte, unifonctionnelle et particulière, se rencontre souvent dans le cas de missions spécifiques, sur un sujet précis, demandées par la direction générale en dehors du plan d'audit, parce que l'on souhaite résoudre un problème urgent et imprévu.

Deux observations restent toutefois communes aux missions d'audit quelle que soit leur durée :

- Une mission d'audit n'est jamais à l'avance cataloguée « courte » ou « longue » *ne varietur*. Bien évidemment, il y a une prévision de durée,

exigée par la planification et la nécessité d'une estimation budgétaire. Mais l'auditeur n'arrête jamais une mission non achevée au motif qu'il a atteint le délai prévu, pas plus qu'il ne poursuit une mission terminée pour le simple plaisir de respecter une prévision trop large. On adapte planning et budget au fur et à mesure des réalisations mais l'achèvement des objectifs conditionne seul la durée réelle de la mission.

- La méthodologie, appliquée dans ses moindres détails ou plus ou moins condensée, est néanmoins toujours respectée dans ses principes et en particulier dans ses trois phases fondamentales.

LES TROIS PHASES FONDAMENTALES DE LA MISSION D'AUDIT INTERNE

Critère géographique

Le chiffre trois n'est pas le nombre d'or de l'audit interne, il correspond très exactement à la situation géographique de l'auditeur au cours de son intervention :

- dans la première partie de sa mission, l'auditeur est essentiellement dans son bureau et dans son service. Ses déplacements sont courts et brefs ; à la limite ils peuvent ne pas exister ;
- dans la deuxième partie, au contraire, l'auditeur est la plupart du temps sur le terrain, donc absent du service ; les retours au bureau sont rares, parfois inexistant ;
- dans la troisième partie, retour à la sédentarité également ponctuée – comme dans la première phase – de quelques déplacements possibles, brefs et rapides. Et cette sédentarité peut également signifier travail à domicile.

« Retour au bureau » ne signifie pas nécessairement « retour dans le service » : tout dépend de l'éloignement de l'auditeur. Lorsqu'il réalise sa mission d'audit à proximité et que les frais de déplacement sont considérés comme budgétairement acceptables, l'auditeur revient effectivement dans le service. Mais si la mission se déroule au loin, et en particulier au-delà des frontières, « retour au bureau » doit se traduire par « retour dans le bureau affecté aux auditeurs ». En fait, et dans ce cas, l'absence hors du service se prolonge tout au long de la mission.

On dispose donc d'un critère géographique précis qui, à lui seul, permet d'identifier les trois moments singuliers d'une mission d'audit interne.

Définitions

Ces trois moments sont traditionnellement désignés :

- phase de préparation ;
- phase de réalisation ;
- phase de conclusion.

Chacune d'entre elles se découpe, nous le verrons dans l'analyse détaillée, en un certain nombre de périodes, mais au-delà de cette analyse, on peut dire qu'elles vont toutes exiger des auditeurs des compétences spécifiques, qui ne sont pas toujours l'apanage d'un seul, et qui permettent d'affirmer que la meilleure mission est toujours celle qui est réalisée à plusieurs.

La méthode est le domaine d'élection des instabilités du vocabulaire ; nous y avons fait allusion dans la première partie. Ainsi ces trois phases sont parfois nommées :

- phase d'étude ;
- phase de vérification ;
- phase de conclusion.

On perçoit bien qu'il s'agit de la même chose.

La phase de préparation

La phase de préparation ouvre la mission d'audit, exige des auditeurs une capacité importante de lecture, d'attention et d'apprentissage. En dehors de toute routine, elle sollicite l'aptitude à apprendre et à comprendre, elle exige également une bonne connaissance de l'entreprise car il faut savoir où trouver la bonne information et à qui la demander. C'est au cours de cette phase que l'auditeur doit faire preuve de qualités de synthèse et d'imagination. Elle peut se définir comme la période au cours de laquelle vont être réalisés tous les travaux préparatoires avant de passer à l'action. C'est tout à la fois le défrichage, les labours et les semailles de la mission d'audit.

C'est au cours de cette phase que l'auditeur interne va construire son **référentiel**, c'est-à-dire le modèle vers lequel doit tendre le résultat de sa mission.

La phase de réalisation

La phase de réalisation fait beaucoup plus appel aux capacités d'observation, de dialogue et de communication. Se faire accepter est le premier impératif de l'auditeur, se faire désirer est le critère d'une intégration réussie. C'est à ce stade que l'on fait le plus appel aux capacités d'analyse et au sens de la

déduction. C'est, en effet, à ce moment que l'auditeur va procéder aux observations et constats qui vont lui permettre d'élaborer la thérapeutique. Poursuivant notre image bucolique, nous pouvons dire que se réalise alors la moisson de la mission d'audit.

La phase de conclusion

La phase de conclusion exige également et avant tout une grande faculté de synthèse et une aptitude certaine à la rédaction, encore que le dialogue ne soit pas absent de cette dernière période. L'auditeur va cette fois élaborer et présenter son produit après avoir rassemblé les éléments de sa récolte : c'est le temps des engrangements et de la panification.

Examinons plus en détail ces trois moments méthodologiques de la mission d'audit interne.

Chapitre 3

La phase de préparation

Tout commence par une interrogation en forme de controverse : convient-il ou non d'inclure dans cette phase l'ordre de mission par lequel tout va commencer ?

D'aucuns affirment, et l'argument n'est pas sans poids, que l'ordre de mission étant l'acte de naissance de la mission d'audit il ne saurait se confondre avec les différentes composantes de celle-ci et constituerait donc à lui seul une phase initiale, une « phase zéro » en quelque sorte.

On pourrait sans dommage admettre ce point de vue qui ne change rien à l'analyse détaillée des différentes étapes. Sans entrer dans cette controverse, et par simple souci d'équilibre entre les chapitres, classons l'ordre de mission comme le premier élément de cette première phase.

L'ORDRE DE MISSION

Pour chasser les ambiguïtés, il faut préciser qu'il ne saurait être question ici de « lettre de mission », comme certains auteurs se sont laissés aller à l'écrire. Ainsi que son nom l'indique la « lettre de mission » est une **lettre**, elle ne saurait donc être un document interne à l'entreprise. C'est le document contractuel échangé entre une entreprise et un intervenant extérieur (auditeur externe,

consultant...) : cela ne concerne donc pas notre sujet. Notons cependant que certains nomment « lettre de mission » ce qui est en fait un « ordre de mission » : éternelles incertitudes...

L'ordre de mission formalise le **mandat** donné par la direction générale à l'audit interne et répond à trois principes essentiels :

- Premier principe : l'audit interne ne peut se saisir lui-même de ses missions. L'auditeur interne ne peut être assimilé à un quelconque détective qui déclencherait missions et investigations au gré de sa fantaisie ou de ses idées, ou de son confort personnel. Il est là pour réaliser les missions qui lui sont confiées et dont la décision ne lui appartient pas.

Tel est le principe longtemps affirmé, toujours en vigueur mais doublement ébranlé :

- ébranlé car, de fait, l'auditeur interne propose plus souvent qu'on ne lui donne l'ordre de faire. Certes il ne décide pas formellement mais il est bien souvent à l'origine de la décision. Son rôle peut être ici déterminant si le responsable de l'audit interne a l'oreille de la direction générale.
- et ébranlé également car, ainsi qu'il y a été fait allusion dans l'introduction, des idées se font jour pour aller plus loin encore... Ces évolutions sont confortées par les textes dans lesquels l'ordre de mission trouve sa justification (norme 2020 et MPA 2020-1), textes qui font allusion au pouvoir d'initiative de l'audit interne.

- Deuxième principe : l'ordre de mission doit émaner d'une autorité compétente ; c'est le plus souvent la direction générale ou le comité d'audit s'il en existe un. Ce peut être – plus rarement – le responsable d'une des grandes directions de l'entreprise : encore faut-il que le rattachement de l'audit interne dans l'organigramme le permette.

Il est donc évident qu'un « ordre de mission » qui serait signé par le directeur de l'audit lui-même ne saurait être qualifié « ordre de mission » car il dérogerait à la fois au premier et au second principe.

- Troisième principe : l'ordre de mission permet l'information à tous les responsables concernés. En effet, il est adressé non seulement et bien évidemment à l'audit interne mais également à tous ceux qui vont être concernés par la mission (audités), chefs de service et responsables.

À partir de ces trois principes, se dégagent donc deux fonctions essentielles :

- une fonction de mandat ;
- une fonction d'information.

Pour que ces fonctions soient remplies, l'ordre de mission doit comporter un certain nombre de mentions essentielles.

Contenu

On peut distinguer les mentions obligatoires et les mentions facultatives.

- Les mentions obligatoires incluent au premier chef la désignation précise du mandant et sa signature. De même, on indique très précisément les noms des destinataires et en premier lieu celui du mandataire, c'est-à-dire le responsable de l'audit interne. Mais l'essentiel du document est constitué par l'objet de la mission clairement défini, ce texte pouvant être rédigé suivant certaines latitudes.
- Les mentions facultatives ainsi nommées parce que s'il est indispensable de présenter au minimum un texte court, le texte long, par contre, n'est pas obligatoire.

L'ordre de mission « court »

Il tient en quelques lignes pour définir objectifs et champ d'application. Ce document n'est, en général, pas restrictif et laisse le champ libre aux auditeurs pour conduire leurs investigations comme ils l'entendent. Cette formule, qui est la plus utilisée, est à recommander et est à bien des égards préférable à l'ordre de mission « long ».

L'ordre de mission « long »

Indique non seulement – et comme il se doit – objectifs et champ d'application mais il précise également les modalités de l'intervention, les dates, les lieux, les moyens à utiliser... et même ceux à ne pas utiliser. Certains ordres de mission vont jusqu'à indiquer l'organisation logistique de la mission, ce qui est proprement « *mettre la charrue avant les bœufs* » et confondre le mandat de départ avec les étapes ultérieures de la mission.

■ Illustrations

Illustration 1

Exemple d'ordre de mission « court »

Entreprise Moderne

Paris, le

ORDRE DE MISSION

- Destinataire : Le directeur de l'audit interne
- Copie pour information : Le directeur du Personnel

- Objet : Audit de la Fonction Recrutement

La mission concernera non seulement le service Recrutement mais également tous les services susceptibles d'être intéressés par la Fonction.

Le directeur du Personnel portera l'ordre de mission à la connaissance de tous les responsables concernés.

Le Président-directeur Général.

Illustration 2

Exemple d'ordre de mission « long »

Entreprise Moderne

Paris, le

ORDRE DE MISSION

- Destinataire : Le directeur de l'audit interne
- Copie pour information : Le directeur du Personnel
- Objet : Audit de la Fonction Recrutement

La mission sera réalisée par Messieurs DUPONT et DURAND, auditeurs internes et supervisée par Monsieur MICHEL, chef de mission.

Elle se déroulera du Lundi 9 janvier au Vendredi 17 février 2006.

Elle se proposera d'analyser la fonction Recrutement dans toutes ses composantes :

- moyens internes et moyens externes ;
- mabouils de sélection ;
- processus de recrutement depuis l'apparition du besoin jusqu'à l'affectation du recruté ;
- organisation et efficacité du service du recrutement.

Les auditeurs s'abstiendront d'analyser la politique de recrutement de l'entreprise.

Cette mission se déroulera :

- au service Recrutement du siège social ;
- à l'usine d'Angers, à la direction de l'Informatique et au secteur commercial de Bordeaux, choisis comme zones tests. On prévoira un bureau d'accueil dans chacun de ces endroits ; les auditeurs se déplaceront par leurs propres moyens (avion et location de voiture).

Le budget de la mission ne devra pas dépasser 20 000 €.

Le rapport sera diffusé en la forme habituelle avant le 28 février 2006.

Le directeur Général

Entre cette formule « courte » et cette formule « longue » toutes les variantes intermédiaires sont évidemment possibles.

Caractéristiques

L'ordre de mission défini jusqu'alors se présente donc sous la forme d'un document par mission : c'est l'ordre de mission **spécifique**. Il peut également se présenter sous une forme plus générale.

L'ordre de mission général

C'est le plan d'audit, dont nous parlerons ultérieurement, et qui comporte autant de lignes que de missions à réaliser.

On peut donc affirmer que chaque ligne du plan vaut « ordre de mission » à la **double condition** :

- que ledit plan d'audit ait été approuvé (et signé) par la direction générale (ou le comité d'audit) ;
- que chacune de ses parties ait été diffusée pour information, et en temps utile, aux responsables concernés.

Il s'agit donc là, par excellence, d'ordres de missions « courts » puisque l'objet est résumé en une seule ligne.

Cette forme, très usitée dans les Grandes entreprises, n'interdit pas pour autant l'ordre de mission spécifique.

L'ordre de mission « spécifique »

Utilisé de façon systématique dans les entreprises ne disposant pas de plan d'audit « approuvé » ; l'est également de façon occasionnelle en parallèle avec le plan. Très souvent, en effet, les plans d'audit prévoient du temps « disponible » pour les « audits à la demande », c'est-à-dire des missions correspondant à des problèmes urgents, imprévus, nés de situations nouvelles. Pour chacun de ces cas spécifiques, un « ordre de mission » traditionnel est émis et diffusé. Les ordres de mission « longs » sont toujours des ordres de mission « spécifiques » mais l'inverse n'est pas vrai systématiquement.

Dans certaines entreprises l'ordre de mission est complété par une note de service interne, appelée parfois « lettre de mission », à l'intention des futurs audités.

Cette note émanant de la direction de l'audit interne est diffusée en deux circonstances :

- ou bien lorsque l'ordre de mission n'a pas été porté à la connaissance des futurs audités et qu'il est nécessaire de les informer. Observons qu'une

information donnée par ce canal n'a pas le même impact, ni la même autorité qu'un document émanant de la direction générale ;

- ou bien lorsque l'ordre de mission est un document court et que le responsable de l'audit interne souhaite préciser plus en détail les modalités envisagées de l'intervention afin que les audités soient, dès ce premier moment, au fait du déroulement de la mission dans toutes ses composantes logistiques. Mais l'essentiel, l'élément initial de la mission d'audit, reste l'ordre de mission.

Étant en possession de son ordre de mission, le service d'audit interne va alors aborder la phase de préparation proprement dite qui se décompose en trois temps, se distinguant nettement les uns des autres et qui doivent être impérativement abordés dans un ordre séquentiel. Ces trois « temps », ces trois « moments » ne sont pas toujours désignés par des vocables identiques. La terminologie n'est pas fixée, et il en résulte des confusions qui peuvent faire croire un instant que l'auditeur va aborder là une phase complexe et délicate. Une phase essentielle, certes, mais simple et qui doit être organisée sans complexités excessives, ni confusions. Si cette étape est abordée et réalisée avec précision et professionnalisme, si les différentes séquences qui la composent sont traitées avec rigueur, alors les étapes suivantes – et singulièrement l'intervention sur le terrain – se dérouleront tout naturellement et avec une facilité déconcertante. C'est-à-dire l'importance de cette étape. Pour mieux la comprendre dans son ensemble, utilisons une parabole.

La parabole du futur propriétaire

Lorsqu'un futur propriétaire désire acquérir une maison, il va au préalable – c'est-à-dire avant de passer chez le notaire – se livrer lui aussi à une démarche en trois temps :

- Premier temps : il va visiter la maison, de la cave au grenier, et s'efforcer de la bien connaître dans tous ses aménagements. Pour ce faire, il va monter, descendre, visiter les pièces...
- Deuxième temps : il va tenter, pour autant qu'il puisse le faire avec ses connaissances et au cours de cette visite préalable, de détecter les insuffisances susceptibles d'être constatées aisément : ici un robinet qui ne marche pas, là une fissure au plafond. Nous dirons qu'il va identifier les risques « apparents » puisqu'il ne sait pas *a priori* s'ils doivent être considérés comme insignifiants ou s'ils manifestent des désordres graves.

- Troisième temps : cette identification des risques est nécessaire puisqu'elle va lui permettre de définir ses objectifs : faire vérifier la plomberie, appeler un architecte pour savoir ce qu'il faut penser de la fissure.

Cette démarche n'est pas nouvelle, c'est celle déjà préconisée par les organisateurs. Certains auteurs¹ décomposent cette première étape en plusieurs phases :

0. Observer et écouter	=	Familiarisation ou prise de connaissance
1. Identifier les signes (symptômes)		
2. Décomposer les signes, les faits, les phénomènes		Identification des risques
3. Repérer les interrelations		
4. Classer		Définition des objectifs
5. Situer par rapport à un système de référence		

L'auditeur interne va procéder exactement selon la même démarche :

- prise de connaissance du domaine à auditer dite familiarisation ;
- identification des risques ;
- définition des objectifs.

L'ÉTAPE DE FAMILIARISATION

Tout comme dans la parabole, cette étape dite « de familiarisation » ne saurait être omise ; elle constitue le plus souvent, en termes de durée, la partie la plus importante de la mission : vouloir commencer directement par l'observation sur le terrain serait condamner d'avance la mission d'audit. Les raisons militent en faveur de cette étape sont d'ailleurs nombreuses.

On peut les résumer en quatre points :

- Avoir une vision d'ensemble de l'organisation objet de la mission et des contrôles internes mis en place pour la maîtriser. Cette approche synthétique est le préalable nécessaire à toute démarche analytique ultérieure.

1. P. HERMEL, « Audit de management et changement », *Cahiers de Recherche du diagnostic d'entreprise*, N° 1.

- En identifiant les risques l'auditeur a son attention attirée sur les points essentiels : il évite ainsi d'omettre ultérieurement des aspects fondamentaux et, inversement, ne risque pas de se perdre dans les détails inutiles. Les conversations préparatoires qu'il peut avoir sont, nous le verrons, très utiles sur ce point et lui permettent également de prendre en compte les priorités du management.
- En définissant les objectifs de la mission, l'auditeur est en mesure de l'organiser, de la planifier, de mieux en estimer le temps et le coût ; c'est donc un gage d'efficacité.
- Enfin – et peut-être surtout – l'auditeur donne de lui-même, de son métier et de son action, une image de rigueur et donc de professionnalisme qui facilite les contacts et contribue largement au succès de la mission.

Ces quatre points doivent rester en perspective dès cette première phase.

La prise de connaissance

Il n'y a pas de méthode d'audit qui ne commence par la connaissance des processus ou des activités que l'on doit auditer.

Imaginer qu'il soit possible de réaliser l'audit de la trésorerie ou l'audit des installations de fabrication d'une usine chimique sans rien connaître ni de la gestion de la trésorerie ni de l'industrie chimique, serait évidemment se leurrer. Sans connaître nécessairement le « métier » de celui qu'il a à auditer, l'auditeur doit au moins en avoir la culture pour être en mesure de comprendre les explications qu'il va chercher et solliciter et, plus généralement, pour se faire admettre aisément.

Dans les deux exemples ci-dessus cités, l'auditeur doit donc posséder une culture financière et de gestion dans le premier cas et une culture technique dans le second. Nous reverrons ces questions plus en détail dans la cinquième partie de cette étude.

Mais cette exigence d'ordre général étant remplie, l'auditeur ne s'en tient pas là. Il doit, avant toutes choses, « apprendre son sujet ». Cet apprentissage s'organise autour de six objectifs :

- Avoir dès le départ une bonne vision d'ensemble des contrôles internes spécifiques de la fonction ou du processus audité (cf. le rôle des diagrammes de circulation précédemment évoqué).
- Aider à identifier les objectifs de la mission d'audit interne.
- Identifier les problèmes essentiels concernant le sujet ou la fonction.

- Éviter d'omettre des questions importantes et qui sont pour le management des préoccupations d'actualité.
- Ne pas tomber dans le piège des considérations abstraites, qui peuvent être intellectuellement séduisantes, voire amusantes, mais doivent être hors du champ des préoccupations de l'auditeur.
- Enfin, et surtout permettre l'organisation des opérations d'audit, car on ne peut organiser que ce que l'on connaît.

Cette phase d'étude et d'apprentissage du domaine à auditer peut être de durée très variable.

La durée

Elle varie en fonction de trois facteurs et peut aller depuis une simple mise à jour des connaissances de quelques heures ou quelques jours, jusqu'à une véritable formation étalée sur une durée sensiblement plus longue.

La complexité du sujet

Le premier facteur influant sur la durée de la prise de connaissance est la **complexité du sujet**, laquelle est en général en relation avec l'importance de la mission. Un audit simple, et court, portant sur un sujet traditionnel, n'exige pas un apprentissage long et complexe ; il n'en est pas de même avec une mission portant sur un sujet spécifique et délicat. Un audit des notes de frais peut être abordé plus rapidement qu'un audit des nouveaux instruments financiers.

Le profil de l'auditeur

Le deuxième facteur est le **profil de l'auditeur** concerné. Selon sa formation, ses expériences professionnelles antérieures, il a déjà une bonne connaissance du sujet ou bien au contraire l'ignore très largement. Lorsque se constitue l'équipe de mission, il y a évidemment intérêt à choisir ceux qui parmi les auditeurs sont les plus à l'aise dans le domaine ou l'audit est envisagé : on y gagne en temps et en compétence, mais ce n'est pas toujours possible et il faut alors compenser par une information préalable plus longue et plus approfondie.

A contrario, certains objectent qu'il faut choisir de préférence quelqu'un qui n'a pas d'expérience antérieure, de « vécu » sur le sujet et va ainsi jouer le rôle du naïf qui découvre les vrais problèmes. Il ne faut sans doute pas aller trop loin dans cette conception qui n'a plus cours dès que l'on aborde des situations complexes.

Ce facteur relatif au profil de l'auditeur, comporte donc en réalité deux aspects : la formation de base et la formation professionnelle. La formation de base classe d'entrée de jeu l'auditeur dans un certain domaine de compétences : gestion, technique industrielle, informatique, etc. C'est un élément qui compte beaucoup pour les jeunes auditeurs mais qui va s'émousser au fil des années. Peu à peu la formation professionnelle prend de plus en plus d'importance et marque le profil de façon accentuée. Dans ce dernier aspect, il faut inclure le cas d'audits antérieurs réalisés sur le même sujet par le ou les auditeurs en charge de la mission. Le caractère répétitif des missions d'audit fait que cette situation n'est pas exceptionnelle : elle génère alors une phase d'apprentissage qui se réduit à une simple mise à jour.

Ce dernier aspect privilégie également le cas des auditeurs non débutants dans l'entreprise et qui ont été recrutés à l'audit par promotion interne. Ils ont l'avantage de bien connaître les activités, le personnel responsable, les structures et l'organisation, donc la culture de l'entreprise et même s'ils ne sont pas des spécialistes du sujet, objet de la mission, ils peuvent en avoir une compréhension plus complète et plus rapide.

La qualité des dossiers d'audit

Le troisième facteur influant de façon sensible sur la durée de la préparation est la **qualité des dossiers d'audit**. Ces derniers regroupent papiers de travail, documents, informations réunis lors des audits antérieurs : la prise de connaissance des dossiers de travail du dernier audit réalisé sur le sujet (s'il y en a eu un) va considérablement aider l'auditeur dans sa prise de connaissance, encore faut-il que les dossiers soient complets, organisés, référencés. La qualité des dossiers d'audit est donc un élément essentiel que nous aurons l'occasion d'évoquer à nouveau ultérieurement. C'est dans ces dossiers que l'auditeur doit normalement trouver une partie importante des informations qu'il va réunir.

Le contenu

Cette prise de connaissance ne doit pas se faire au hasard, en glanant dans le désordre les informations nécessaires. Elle doit être avant tout organisée. L'auditeur va donc planifier sa prise de connaissance en ayant soin de prévoir le ou les moyens les plus appropriés pour acquérir le savoir nécessaire à la réalisation de sa mission (interviews, documents, séminaires...).

Ce savoir se résume en trois thèmes essentiels : l'organisation, les objectifs et l'environnement, les techniques.

- L'organisation de l'unité à auditer doit être entendue au sens le plus large du terme : organisation des hommes, d'où l'utilité de l'organigramme qui sera, de fait, un des premiers documents à être communiqué (ou à construire s'il n'existe pas), mais aussi formation des hommes et répartition des tâches. On peut inclure dans cette rubrique tous les éléments chiffrés autour desquels l'unité s'organise : budgets, résultats, investissements, effectifs, etc.
- Les objectifs et l'environnement dans lequel ils s'inscrivent constituent un des aspects essentiels à assimiler par l'auditeur avant le début de sa mission. Bien connaître les objectifs de la Fonction à auditer, les contraintes et les points forts dont doivent tenir compte les responsables va permettre à l'auditeur d'avoir une vue d'ensemble de l'unité et de ses problèmes. Il affinera cette perspective au cours de son audit.
- Enfin, et surtout, il doit avoir une bonne connaissance des techniques de travail utilisées, des plus générales aux plus spécifiques, depuis le tableau de bord et ses composantes utilisés par le responsable, jusqu'aux méthodes techniques ou de gestion qui permettent à l'unité de fonctionner. C'est ce dernier aspect qui est en général le plus long et le plus difficile à assimiler. Mais il est indispensable pour permettre le dialogue et donc, *in fine*, réaliser la mission d'audit. La connaissance des techniques implique la connaissance des contrôles existants, laquelle va permettre de développer ultérieurement le questionnaire de contrôle interne.

Dès que cette prise de connaissance a été menée à bien, l'auditeur dispose déjà d'informations sérieuses sur les risques majeurs, le fonctionnement des interfaces et les priorités du management. Pour parvenir à ce résultat, il utilise un certain nombre de moyens.

Les moyens

Le questionnaire de prise de connaissance

Observons au préalable que lorsqu'on parle de « questionnaires » en audit interne, ce ne sont pas des questions que l'on pose mais des questions que l'on se pose. L'auditeur va y répondre en utilisant tous les outils appropriés : interviews, observations, documents, etc.

Or la prise de connaissance du domaine ou de l'activité à auditer ne doit pas se faire dans le désordre, l'auditeur ne pouvant prendre le risque d'omissions essentielles. Pour l'aider dans cette démarche d'apprentissage il va donc utiliser un questionnaire, c'est le « questionnaire de prise de connaissance » (QPC) récapitulant les questions importantes dont la réponse doit être

connue si on veut avoir une bonne compréhension du domaine à auditer. Outre le fait qu'il permet d'organiser la réflexion et les recherches, ce document est indispensable :

- pour bien définir le champ d'application de sa mission ;
- pour prévoir en conséquence l'organisation du travail et en particulier en mesurer l'importance ;
- pour préparer l'élaboration des questionnaires de contrôle interne.

Dans un service d'audit bien organisé, les réponses à ces questions se trouvent pour leur plus grande part dans le dossier permanent de la mission (*cf.* 5^e partie : Comment s'organiser) à la double condition :

- qu'il existe ;
- qu'il soit mis à jour.

De surcroît, chaque auditeur construit son questionnaire de prise de connaissance en fonction de ses acquis, de ses expériences, de ce qu'il sait et de ce qu'il a besoin d'apprendre. C'est-à-dire qu'il peut être d'importance variable ; mais quelles que soient ses dimensions, ce questionnaire est indispensable à la compréhension du sujet par l'auditeur. On le retrouve donc systématiquement dans toute mission d'audit et il est adapté à chaque auditeur.

Un questionnaire de prise de connaissance complet doit comprendre trois parties, allant du général au particulier, si tant est que le « général » ne soit pas déjà connu et/ou inventorié.

La structure globale de notre questionnaire se présente donc comme suit :

- Connaissance du contexte socio-économique :
 - taille et activités du secteur audité ;
 - situation budgétaire ;
 - situation commerciale ;
 - effectifs et environnement de travail.
- Connaissance du contexte organisationnel de l'unité :
 - organisation générale et structure ;
 - organigrammes et relations de pouvoirs ;
 - environnement informatique.
- Connaissance du fonctionnement de l'entité auditée :
 - méthodes et procédures ;
 - informations réglementaires – organisation spécifique de l'entité ;

- système d'information ;
- problèmes passés ou en cours ;
- réformes en cours ou prévues.

L'auditeur attachera une importance toute particulière à ces deux dernières rubriques car elles signalent des zones à risques :

- ou bien on est en présence d'une activité « à problèmes », donc une attention toute particulière va être nécessaire ;
- ou bien on est en présence d'une activité où se préparent d'importantes réformes. C'est alors que l'attention se relâche (« à quoi bon ? on va changer tout cela dans trois mois... »). Situation identique si des réformes viennent d'être mises en place et que la période de rodage n'est pas achevée.

Donc nécessité absolue pour l'auditeur de faire l'inventaire complet de ces situations d'exception.

Dans cette quête de l'information l'auditeur fera une place particulière aux questionnaires Volumes et Types de Transaction (VTT) qui ne sont qu'une forme originale des questionnaires Prise de connaissance.

Le cas particulier des questionnaires VTT

Les questionnaires *Volumes et Types de Transaction* (VTT) recensent les éléments statistiques de l'unité en volume ou en valeurs et vont permettre, au-delà de la simple photographie instantanée d'avoir une meilleure vision :

- en mesurant les évolutions et faisant des comparaisons,
- en mettant en évidence des écarts,
- en récupérant par anticipation des présomptions d'anomalies.

Mais ils vont surtout permettre à l'auditeur de bien connaître les ordres de grandeur des chiffres importants. En effet il n'est pas utile pour un auditeur réalisant une mission dans un secteur vente de savoir que le chiffre d'affaires mensuel moyen dudit secteur est de 116 285 €. En revanche, il lui est indispensable de savoir que ce chiffre est « de l'ordre de 100 000 € ». En l'absence d'une telle connaissance on imagine aisément la confusion de cet auditeur face au responsable du secteur lui annonçant « ce mois-ci nous avons réalisé 50 000 € de chiffre d'affaires » et ne sachant s'il doit se réjouir ou s'affliger. La quête de tous les éléments chiffrés est donc indispensable. Elle s'ajoute aux autres éléments d'information, l'ensemble constituant le QPC au sens large du terme.

■ Illustration

Dans la perspective d'un audit sur la paie, l'auditeur doit construire un questionnaire lui garantissant la connaissance des informations suivantes :

1. Données quantitatives (VTT) :
 - montant du pay-roll ;
 - montant des charges s/salaires,
 - répartition par catégories de personnel ;
 - nombre d'employés rémunérés ;
 - nombre de bulletins de paye ;
 - banques concernées ;
 - nombre de centres de paiement ;
 - salariés payés :
 - en espèces ;
 - par chèques ;
 - par virements.
2. Informations réglementaires :
 - dispositions des conventions collectives ;
 - règles et procédures internes :
 - fixation des niveaux de rémunération ;
 - prêts et avances ;
 - autorisations de paiements ou virements ;
 - régime des heures supplémentaires.
3. Procédures :
 - procédure de préparation de la paie ;
 - procédure de calcul (éventuellement procédure informatique) ;
 - procédure de paiement.
4. Organisation :
 - organisation des centres de paiement (organigrammes hiérarchiques) ;
 - noms des personnes concernées ;
 - toutes informations sur l'environnement.
5. Système d'information :
 - Traitement informatique de la paye.

Toutes les informations ci-dessus mentionnées constituent autant de têtes de chapitre que l'auditeur doit explorer et approfondir en fonction de ses connaissances.

Autres moyens

L'auditeur complète cette documentation en se faisant communiquer les documents à jour sur les méthodes et procédures de travail, les rapports et comptes rendus du service à auditer, les notes relatives à des modifications récentes ou à venir dans l'organisation, les responsabilités ou les méthodes de travail.

Si besoin est l'auditeur ou les auditeurs pour lesquels un approfondissement théorique est nécessaire suivent un séminaire sur les techniques en cours dans l'unité et/ou sur la façon de les auditer.

C'est également au cours de cette phase d'apprentissage que l'on va procéder à la première prise de contact et aux premières interviews. Elles sont tout à la fois un moyen de connaître et un moyen de se faire connaître. Conduites plus généralement par le chef de mission (ou le chef de service pour les audits importants), ces interviews sont délicates car elles conditionnent très souvent le succès de la mission. À la différence des interviews ultérieures, conduites sur le terrain avec des exécutants, celles-ci concernent le ou les responsables de plus haut niveau dans l'activité auditée. C'est au cours de ces premiers entretiens – qui peuvent être délicats si les responsables sont mal informés sur l'audit interne – que le chef de mission se documente sur les préoccupations et priorités du management.

■ *Illustration*

À l'occasion d'un audit du Département technique d'une usine, un chef de mission et son auditeur rendent une première visite au directeur Technique. Ce dernier, après les présentations, leur tient le propos suivant :

« Je suis dans mon poste depuis 10 ans et je pense être un très bon professionnel dans mon domaine : nos objectifs sont toujours atteints et j'ai même reçu récemment des félicitations de la direction générale. Je suis assisté dans mon travail par M. X qui est en place depuis 8 ans et a acquis des compétences reconnues en matière de sécurité du travail. Alors, tout à fait entre nous, je ne vois pas très bien ce que vos jeunes auditeurs vont pouvoir nous apporter. »

À ce discours, qui n'est pas inhabituel dans la pratique de l'audit, que convient-il de répondre ? Le chef de mission et son auditeur vont atteindre leur double objectif : connaître et se faire connaître en répondant en trois temps :

1. D'abord, il faut rappeler ce qu'est l'audit interne en attirant l'attention sur les points suivants :
 - C'est une fonction universelle, elle peut donc s'adapter à tous les domaines, y inclus l'entretien d'une usine.

- Les auditeurs qui, dans ce cas particulier ont une formation technique, connaissent la méthodologie spécifique à appliquer pour détecter les insuffisances du contrôle interne de la fonction.
- ils ont pour vocation d'assister : il s'agit donc de collaborer pour améliorer, et non d'enquêter pour punir.
- la technique et le savoir-faire des auditeurs font qu'ils ont une meilleure aptitude à découvrir insuffisances et dysfonctionnements que celui qui est plongé dans l'action quotidienne.

Au terme de ce plaidoyer explicatif sur l'audit interne, et si bien conduit soit-il, le directeur Technique sera-t-il convaincu ?

Pas vraiment.

Et pour cette simple raison – très générale – que pour emporter la conviction, tout discours théorique doit s'accompagner d'exemples pratiques.

2. Ensuite il faudra donc impérativement illustrer les propos :

- en indiquant quels sont les différents points ou aspects sur lesquels l'auditeur pourrait avoir à formuler un jugement ;
- en citant des exemples d'audits similaires menés à bonne fin dans d'autres secteurs.

3. Enfin, c'est après cet effort d'explication pratique que le chef de mission et son auditeur pourront aborder la phase positive qui leur permettra d'enrichir leurs connaissances : « Mais vous-même Monsieur le directeur, peut-être avez-vous des points que vous souhaiteriez voir explorer par les auditeurs ? ».

On peut être assuré que le directeur ainsi interrogé proposera des axes d'investigation sur des sujets qui le préoccupent. La partie sera alors gagnée sur tous les plans :

- on connaîtra les préoccupations majeures du management et on pourra les prendre en compte ;
- on aura instauré un véritable esprit de collaboration qui va enrichir toute la mission et faciliter, dès ce premier contact, toutes les demandes et questions sur les informations dont les intéressés ont encore besoin pour parfaire leur connaissance du sujet.

À côté de ce type d'interview, d'autres outils peuvent déjà être également utilisés à ce stade et qui seront analysés dans la quatrième partie :

- grilles d'analyse des tâches pour bien comprendre la répartition des travaux entre les principaux acteurs ;
- *flow charts* pour analyser le circuit des documents essentiels ;
- rapprochements statistiques divers ;
- examen des rapports d'audits antérieurs.

On a bien compris qu'à ce stade, l'utilisation de ces divers outils est réalisée non pas à des fins de tests mais comme moyen d'acquérir des connaissances,

C'est-à-dire qu'on ne rentre pas encore dans le détail opérationnel des tâches. Ces connaissances étant acquises l'auditeur va pouvoir les tester en construisant un document indispensable : le tableau de risques.

L'IDENTIFICATION ET L'ÉVALUATION DES RISQUES

Cette étape n'est que la mise en œuvre de la norme 2210.A1 : « En planifiant la mission, l'auditeur interne doit relever et évaluer les risques liés à l'activité soumise à l'audit... ».

On dit aussi « identification des zones à risques », soulignant par là qu'il s'agit beaucoup plus d'identifier les endroits où les risques les plus dommageables sont susceptibles de se produire, que d'analyser les risques eux-mêmes. Cette phase d'identification va conditionner la suite de la mission : elle va permettre à l'auditeur de construire son référentiel et, dans le même temps, de concevoir son programme et de l'élaborer de façon « modulée », en fonction non seulement des menaces mais également de ce qui a pu être mis en place pour y faire face. C'est à compter de cet instant que l'auditeur interne en charge d'une mission va croiser la notion de risque qui ne cessera de l'accompagner tout au long de sa démarche.

Le principe de la micro-évaluation

Au niveau analytique, les risques sont appréciés tâche par tâche, pour l'activité objet de la mission d'audit. C'est la **micro-évaluation** de la norme 2210.A1 complétée par la MPA 2210-1 : « le but de l'évaluation des risques pendant la phase de planification de l'audit est d'identifier les secteurs importants de l'activité à auditer ». On ne saurait être plus clair.

La démarche retenue doit donc permettre à l'auditeur d'organiser sa mission en identifiant les points qu'il devra approfondir et – *a contrario* – ceux sur lesquels il pourra passer rapidement, voire même faire l'impasse. Mais cette micro-évaluation définie par les normes, très généralement admise, ne se réalise pas selon une méthode unique et rigoureuse. Et les normes se gardent bien d'en proposer une. Chacun fait au mieux selon les habitudes, la culture, le degré d'approfondissement de la méthodologie d'audit. Il y a donc un vaste éventail des pratiques allant de simples appréciations subjectives à des analyses fouillées. Mais encore plus que les habitudes de travail ce qui va orienter le choix sera la complexité et l'importance de la mission : pour des missions courtes, faciles et portant sur des sujets connus on ne s'embarrassera pas avec des analyses complexes et des tableaux aux multiples entrées. Par

contre dès que le sujet deviendra complexe, la mission importante, l'auditeur sera bien avisé de formaliser son choix en évitant au maximum le subjectivisme et l'approximation.

On prendra soin de ne pas oublier ces réflexions dans les développements qui vont suivre.

La diversité des pratiques

- À une extrémité du spectre on trouve ceux qui font l'impasse sur cet aspect et qui, pensant avoir une bonne connaissance du sujet, définissent aussitôt leur programme d'audit. C'est évidemment une erreur, sauf dans le cas où le sujet étant soit simple, soit très connu des auditeurs, les risques sont déjà identifiés. À dire vrai, il ne s'agit pas là d'une impasse, mais plutôt du cas particulier, mais non exceptionnel, où cette étape se déroule en un instant très court. En revanche, l'impasse réelle présente trois inconvénients majeurs :
 - omettre dans le programme des zones à risques essentielles ;
 - prévoir du temps d'audit sur des questions accessoires ;
 - bâtir un programme « total », faute d'avoir su faire les sélections et choix nécessaires.
- À l'autre extrémité du spectre, on trouve des analyses tellement fines, tellement détaillées qu'elles exigent pratiquement de faire l'audit avant de l'avoir commencé. Vouloir identifier les forces et les faiblesses en analysant en détail les conséquences, en calculant le degré de confiance, en assortissant le tout de commentaires c'est certes du bon audit, mais un peu trop excessif à ce stade de l'analyse.

Ces deux pratiques correspondent à deux types d'analyse, elles ont des incidences directes sur le contenu des phases ultérieures de la mission :

- Une approche « *in abstracto* » qui consiste à définir les *risques potentiels* à partir de considérations générales, ou de la connaissance préalable que l'on peut avoir de la situation dans l'entreprise. On dira par exemple – et sans analyse préalable :
 - que les opérations de salles de marché constituent « par essence » une zone à risque ;
 - ou bien que la vente en grande surface est également une « zone à risque » ;
 - et de même en est-il d'une fabrication réalisée dans des conditions de pressions et de température élevées.

Cette approche succincte et relativement superficielle va entraîner, *a contrario* et dans la phase ultérieure, des observations réalisées sur le terrain en grande quantité et de façon approfondie. Il y aura donc une phase de réalisation d'autant plus importante que la phase préparatoire aura été brève.

- Une approche « *in concreto* » qui consiste à tenter d'identifier les *risques réels* à partir d'examens et d'analyses qui constituent à eux seuls une sorte de préaudit, un audit avant l'audit en quelque sorte. Une telle identification exige, en effet, un examen attentif de l'activité et donc des prises de contact, des observations, qui sont autant d'incursions dans la « phase terrain » ultérieure.

Cette approche complète va donc transformer « la phase de réalisation » en une validation rapide sur le terrain des observations antérieures. Et cette phase sera d'autant plus courte que la précédente aura été plus longue. Cette méthode n'est sans doute pas la meilleure car, outre le fait qu'elle crée des confusions dans la finalité de chacune des étapes, elle réalise des interventions sur le terrain sans en respecter les deux préalables nécessaires : la réunion d'ouverture et la mise au point d'un programme.

La vérité est, évidemment, entre ces deux extrêmes, c'est pourquoi on qualifie cet état des lieux « d'identification des risques » puisqu'il s'agit essentiellement de voir où ils se situent et non pas de les analyser dans le détail de leurs causes et conséquences. Il ne faut, en effet, pas perdre de vue l'objectif de cette étape préparatoire qui est l'établissement du programme de la mission, et rien de plus.

L'essentiel est qu'au terme de cette démarche, par comparaison des risques et des dispositions déjà en vigueur pour leur faire échec, l'auditeur puisse, à partir de là, identifier ce que doit être son **référentiel**, c'est-à-dire l'objectif à atteindre compte tenu de la situation résiduelle à laquelle il est confronté.

La méthode préconisée : le tableau de risques

Elle doit nécessairement prendre en compte les trois facteurs susceptibles de générer des risques de toute nature :

- L'exposition : ce sont les risques qui pèsent sur les biens (argent, stocks, immobilisation). Et ces risques sont multiples : malversations, incendies, dommages de toute sorte.
- L'environnement : ce n'est plus le bien lui-même, mais ce qui est autour qui devient facteur de risque. Sous cette rubrique prennent place tous les risques liés aux opérations.

- La menace : le plus souvent imprévisible, voire invisible. C'est celle qui exige le plus d'imagination pour élaborer la parade. C'est aussi celle qui risque de conduire à la multiplication des procédures et contrôles qui seront autant de freins et de contraintes, excessifs, si on n'a pas pris la mesure exacte du danger et de la riposte appropriée. Le danger c'est ici la fraude mais ce sont aussi les catastrophes naturelles ou sociales.

Comment appréhender de façon réaliste cet ensemble complexe ? En utilisant la méthode universelle, déjà rencontrée dans la méthodologie de mise en place du contrôle interne et pour ce faire l'auditeur va concevoir un document : « le tableau de risques ».

Ce tableau va découper l'activité (ou la fonction, ou le processus) à auditer en **tâches élémentaires**. En d'autres termes on va substituer à l'objet de la mission, nécessairement global et insaisissable, une succession de tâches concrètes et, partant, facilement observables.

O. LEMANT parle fort justement et de façon imagée « d'objets auditables ». Ce découpage sera plus ou moins fin selon l'approfondissement que l'on souhaite donner à l'observation. Mais nous verrons que l'analyse de risques pourra conduire l'auditeur interne à revoir ce découpage lors de la mise en œuvre du questionnaire de contrôle interne (QCI).

À ce stade, construire un tableau de risques va consister :

- à découper l'activité en tâches ou opérations élémentaires ;
- à indiquer en face de chacune de ces tâches quel est son objectif. À quoi sert-elle ?

Si l'auditeur est capable de réaliser ce découpage c'est qu'il a acquis une bonne connaissance de son sujet. Sinon il doit à coup sûr revoir sa copie. Mais observons que dans la plupart des cas – et pour les missions récurrentes – l'auditeur trouvera ce découpage dans les dossiers : il lui restera à le mettre à jour et à l'améliorer. Cette décomposition en tâches élémentaires est d'autant plus importante qu'elle est nécessaire pour quatre opérations déjà vues ou à voir :

- elle constitue le premier stade du tableau des risques ;
- elle représente la première partie du QCI (cf. chapitre 4) ;
- elle est la base même de la grille d'analyse des tâches (cf. 4^e partie) ;
- elle est la première étape de l'élaboration d'un contrôle interne rationnel par le manager (cf. 2^e partie).

C'est dire à quel point il convient de s'exercer à cette opération. Très généralement on suivra un ordre séquentiel.

■ Illustration

Dans le cadre d'un audit du processus achats/fournisseurs l'auditeur interne identifiera au minimum 24 tâches élémentaires qui constitueront l'épine dorsale de son QCI.

1. Expression du besoin
2. Demande d'achat
3. Établissement de la commande
4. Autorisation de commande
5. Envoi de la commande
6. Réception de la marchandise
7. Comparaison commande/facture
8. Comparaison bon de réception/facture
9. Imputation comptable
10. Vérification de l'imputation
11. Bon à payer
12. Inscription au journal des achats
13. Inscription au compte fournisseur
14. Rapprochement relevé fournisseur/compte
15. Rapprochement balance fournisseur/compte collectif
16. Centralisation achats
17. Établissement du chèque
18. Signature du chèque
19. Envoi du chèque
20. Acceptation des traites
21. Tenue du journal effets à payer
22. Tenue du journal de trésorerie
23. Annulation des pièces justificatives
24. Suivi des avoirs

Et on pourrait détailler davantage encore.

À côté de ce découpage séquentiel, le plus souvent pratiqué, existent d'autres types de découpage¹ :

- découpage par arborescence sémantique ;
- découpage de type « qualité » ;

1. *Référentiel d'audit et création de valeur ajoutée* Caroline DRUART-ROUSSEL. Mémoire Master d'audit interne 2005, IAE d'Aix-en-Provence.

– découpage par partie prenante.

- Les deux premières colonnes de ce tableau vont donc indiquer :
 - les tâches ou opérations élémentaires ;
 - en face de chaque tâche, ses objectifs.

Ainsi dans le cas du processus achats, pourquoi organiser « l'expression du besoin » (Tâche n° 1) :

- pour éviter les achats anarchiques, voire inutiles ;
 - pour éviter les achats par du personnel non habilité ;
 - pour éviter les dépassements budgétaires.
- En face de chaque tâche et des objectifs qui lui sont assignés l'auditeur interne va estimer les risques encourus. Que peut-il se passer si les objectifs ne sont pas réalisés, si la tâche est mal faite ou n'est pas faite ? Il ne s'agit pas là d'identifier avec précision tous les risques susceptibles de se manifester ; la liste exhaustive serait impossible à dresser. Il s'agit plus modestement de rappeler les risques essentiels attachés à la tâche. Ce sera la troisième colonne du tableau.
 - Quatrième colonne du tableau : on demande à l'auditeur interne de procéder à une évaluation sommaire du risque attaché à cette tâche. En général, on se satisfait d'une évaluation à trois niveaux :
 - risque important (i) ;
 - risque moyen (m) ;
 - risque faible (fa).

Certains vont plus loin dans cette appréciation mais ne perdons pas de vue qu'elle n'a d'autre but que de permettre la planification des travaux.

- Cinquième colonne du tableau : en face de chacun de ces risques, on va rappeler quel est le dispositif (ou quels sont les dispositifs) de contrôle interne que l'on devrait en bonne logique normalement trouver pour faire échec au risque identifié.

Ici on devrait avoir une procédure, là une norme, ailleurs une action de supervision, ailleurs encore un matériel adéquat ou un personnel qualifié, etc. On retrouve ici les dispositifs de contrôle interne déclinés dans le contrôle interne d'une activité (*cf.* 2^e partie, chapitre 3). Soyons précis : il ne s'agit pas ici d'aller voir comment est appliquée la procédure, ou si le matériel fonctionne bien, ou si la norme est connue ou respectée... en d'autres termes il ne s'agit pas de réaliser des opérations d'audit : nous n'en sommes qu'aux prémices.

C'est la raison pour laquelle ce tableau nommé « Tableau de risques » ou « Tableau d'identification des risques » ou encore « Tableau d'identification

des zones à risques » est parfois désigné « Tableau des forces et faiblesses apparentes » (TFfa)¹. Le mot important est le mot « apparentes » : nous sommes dans l'apparence, donc dans l'incertitude. Et c'est à partir de cette incertitude que va se construire le programme.

Mais du même coup cette colonne constitue *le référentiel* dont se dote l'auditeur pour réaliser ses travaux.

- Sixième colonne du tableau : l'auditeur interne se contente d'indiquer si le dispositif identifié comme important existe (oui) ou n'existe pas (non). Incertitude, en effet, car il peut exister et que tout marche de travers ou inversement ne pas exister alors que l'on a trouvé d'autres moyens pour maîtriser convenablement la tâche dont il s'agit.

■ Illustration

S'agissant d'un audit de la fonction Achats, cette activité a été découpée en tâches élémentaires, de façon séquentielle :

- Émission des besoins
- Commandes
- Réception des marchandises
- ...

Le tableau de risques correspondant à la réception des marchandises se présentera comme suit :

Tâches	Objectifs	Risques	Évaluation	Dispositif de contrôle interne	Constat
Réception des marchandises	• Sécurité de la réception	• Pertes	M	• normes de livraison et d'entreposage	Non
		• Avaries	f	• Procédure de vérification	Oui
	• conformité en qualité et quantité • Faire les réserves en temps voulu	• Non-conformité	I	• Inspection technique	Oui
		• Contentieux	M	• procédure de réserve	
		• Prescription = perte des droits	M		Non

1. *La conduite d'une mission d'audit interne*, IFACI/O. LEMANT, Dunod, 1998.

Ce tableau exige deux observations importantes :

- L'ordre des colonnes n'est pas fixé ne varietur, certains inversent la disposition au gré des habitudes et des enseignements reçus. Cela ne change rien au dispositif.
- Le nombre de colonnes est susceptible de varier lui aussi ; en particulier, ainsi que déjà signalé, en fonction de la complexité et de l'importance de la mission, on trouve des tableaux à 3 colonnes : tâches, dispositifs, constats... et des tableaux à 7 ou 8 colonnes avec des appréciations plus approfondies sur la situation réelle. Donc grande diversité de la pratique mais l'important est de ne pas omettre cette réflexion essentielle en réponse à la question : comment organiser les opérations d'audit ?

C'est donc à partir de ce tableau que l'auditeur interne va préciser les objectifs de sa mission. Mais nous verrons – retour aux principes normatifs – que le tableau n'est qu'une aide à la décision et qu'il faudra l'interpréter.

LA DÉFINITION DES OBJECTIFS OU L'ÉLABORATION DU RÉFÉRENTIEL

On l'appelle aussi, avec des variantes dans la forme, « rapport d'orientation » ou encore « plan de mission » ou encore « Termes de référence » (traduction littérale de « Terms of reference ») ; c'est le vocable « rapport d'orientation » qui, sous l'influence de l'IFACI, acquiert peu à peu droit de cité encore que parfois on y préfère « Note d'Orientation » ou encore référentiel de l'auditeur, ce qui souligne la simplicité et la relative brièveté du document (quelques pages). Mais quelles que soient la forme et son appellation, et conformément à la norme 2240 (« ce programme de travail doit être formalisé »), il s'agit toujours d'un **document** dont les caractéristiques et le contenu se retrouvent dans tous les cas de figure.

Caractéristiques

- C'est un contrat passé avec l'audité et qui va préciser objectifs et champ d'action de la mission d'audit. À ce stade, le contenu du Contrat est élaboré par l'audit interne : il est porté à la connaissance de l'autre partie et soumis à son approbation lors de la réunion d'ouverture. À ce moment seulement, il revêt donc son caractère contractuel.
- Ce contrat est un « contrat d'adhésion » : il n'appartient pas à l'audité d'exiger des modifications. Celles-ci peuvent être demandées, suggérées et l'audit interne peut éventuellement accéder à ces demandes, surtout si l'argumentaire est solide, mais « *in fine* » le dernier mot appartient à l'audit interne.

- Ce caractère contractuel est essentiel : il souligne à quel point il est indispensable qu'auditeurs et audités connaissent parfaitement ce sur quoi ils s'engagent et puissent en débattre. À défaut de pouvoir être modifié autoritairement par l'audité, le contenu du contrat doit donc lui être commenté. On peut ici faire la comparaison avec le contrat d'assurances pour lequel l'assuré a la possibilité de négocier des conditions particulières, mais que l'assureur peut refuser, et qui doit être commenté à l'assuré par l'agent ou le courtier afin que nul n'en ignore.
- Ce contrat va bien évidemment reprendre les éléments de l'identification des risques effectuée antérieurement : c'est à partir de cette analyse que l'audit interne va définir et proposer le champ d'application de sa mission en prévoyant d'insister sur les domaines ou les sujets qui ont révélé des risques apparents significatifs.
- C'est donc également sur cette identification des risques que l'on va s'appuyer pour estimer l'importance de la mission et son contenu.
- Enfin, et surtout, ce document va devenir **le référentiel de l'auditeur**, le document auquel il doit se référer ; d'où la dénomination parfois utilisée de « termes de référence ».

Contenu

Traditionnellement le rapport d'orientation définit les objectifs de la mission sous trois rubriques :

- objectifs généraux ;
- objectifs spécifiques ;
- champ d'action.

Les objectifs généraux

Le rappel en est fait systématiquement dans chaque document définissant les objectifs d'une mission d'audit interne : ce sont les objectifs permanents du contrôle interne dont l'audit doit s'assurer qu'ils sont pris en compte et appliqués de façon efficace et pertinente (*cf.* deuxième partie, chap. 1. « Les objectifs du contrôle interne ») :

- protection du patrimoine ;
- fiabilité et intégrité des informations ;
- respect des lois, règlements et contrats ;
- efficacité et efficience des opérations.

Et pour ce faire il n'est pas interdit à l'auditeur interne de se référer aux normes professionnelles.

On inclut également, parmi les objectifs généraux de la mission d'audit interne le suivi du précédent audit. S'il y a eu un audit antérieur sur le même sujet (c'est souvent le cas), les auditeurs examinent systématiquement ce qu'il est advenu des recommandations antérieures, et singulièrement de celles qui ont été refusées ou n'ont pas été convenablement mises en œuvre. Compte tenu de ces constats, on reprend, et le cas échéant avec une autorité accrue, tout ou partie de ces recommandations. Il faut observer que ceci n'est pas systématique car plusieurs années après, des recommandations qui en leur temps paraissaient pertinentes, peuvent se révéler obsolètes, inutiles, voire dangereuses.

Les objectifs spécifiques

Ils précisent de façon concrète les différents dispositifs de contrôle qui vont être testés par les auditeurs, qui tous contribuent à la réalisation des objectifs généraux et qui tous se rapportent aux zones à risques antérieurement identifiées.

Pour identifier ces zones à risques l'auditeur interne va devoir procéder à un arbitrage ; et de cet arbitrage va dépendre le contenu de son rapport d'orientation. Pour chaque tâche de l'activité à auditer l'arbitrage se fera entre existence ou non existence d'un dispositif jugé nécessaire et qualification importante, moyenne ou faible du risque correspondant.

- S'il y a absence de dispositif pour un risque jugé important le point sera retenu comme devant faire l'objet d'un examen approfondi.
- Si au contraire il y a dispositif alors que le risque est faible on pourra peut-être faire l'impasse, sous réserve de ce qui sera dit ultérieurement.

À partir de cet exemple simple, deux observations s'imposent :

- On perçoit bien que c'est dans les situations intermédiaires que l'arbitrage sera le plus délicat. Et c'est pourquoi on recommande aux auditeurs internes de définir leurs objectifs à plusieurs : la concertation limite les erreurs d'appréciation.
- Répétons ici que le choix ainsi fait ne garantit pas l'absence d'omission ou l'erreur de jugement :
 - on peut être dans le cas 1 où tout semble aller mal et l'audit révélera que la situation n'est pas si mauvaise ;

- *a contrario*, l'absence d'investigations sérieuses dans le cas 2 peut conduire à passer à côté de dysfonctionnements importants. C'est ce qu'on nomme le **risque d'audit** : l'auditeur travaille dans le relatif, il améliore les choses, il ne peut garantir leur parfaite maîtrise. Ce risque d'audit est le troisième étage d'une pyramide dont le premier est le **risque spécifique** de chaque activité/tâche, lequel est censé être couvert par le contrôle interne mais qui ne peut être parfait d'où un risque résiduel : c'est le **risque de contrôle interne**, déjà évoqué dans la mise en œuvre du contrôle interne.

C'est pour réduire ce dernier qu'intervient l'auditeur mais son travail reste incomplet dans son choix (on vient de le voir) et dans sa réalisation. Pour pallier cet inconvénient l'auditeur va apporter des retouches à son travail d'arbitrage, et en particulier dans trois domaines :

- les domaines où le risque spécifique est reconnu comme important, ainsi les appels d'offres. Mais c'est aussi souvent ceux qui correspondent à des scénarios de menace ;
- les domaines dont l'organisation ou les procédures ont été récemment modifiées ou doivent l'être prochainement. Une insuffisance de rodage dans le premier cas, un certain laisser-aller dans le second, peuvent être à l'origine de dysfonctionnements.
- l'auditeur interne ajoutera les points non retenus lors des audits antérieurs parce que maîtrisés en apparence. Il ne faudrait pas en effet qu'un jugement favorable laisse systématiquement dans l'ombre certaines activités.

L'énoncé des objectifs va permettre de définir très concrètement le cadre de la mission d'audit.

Le champ d'action

Pour atteindre ces différents objectifs les auditeurs vont proposer dans le rapport d'orientation un champ d'action à leurs investigations, ce terme étant utilisé dans un double sens :

- champ d'action fonctionnel : quels services, quelles divisions vont être audités à l'occasion de cette mission ;
- champ d'action géographique : en quels lieux (quelle usine, quelle région...).

Cette double précision va amorcer la discussion pratique qui va s'établir lors de la réunion d'ouverture et portera sur la logistique de la mission.

■ Illustration

Rapport d'orientation sur l'audit de la fonction travaux et entretien du réseau automobile¹ dans une compagnie pétrolière.

Le document se présente comme suit :

– Objectifs généraux :

Rappel des quatre objectifs généraux du contrôle interne, auxquels on ajoute le suivi du dernier audit réalisé sur le sujet.

– Objectifs spécifiques :

On retrouve ici les zones à risques identifiées lors de la phase d'identification des risques apparents :

- existence et connaissance de leur mission par les responsables (point essentiel – on l'a vu – pour mettre en place un contrôle interne cohérent) ;
- compréhension des plans d'action par les exécutants (problème de formation et d'information) ;
- respect des dispositions réglementaires en matière de sécurité ;
- respect des règles internes en matière de contrats et d'appels d'offres ;
- fonctionnement du suivi budgétaire ;
- fiabilité des fichiers informatiques inventoriant les pompes à entretenir ;
- contrôle de la qualité des prestations fournies par les entreprises extérieures chargées de l'entretien.

Toutes ces zones, éléments du découpage logique de la fonction, avaient donc été identifiées dans la phase antérieure comme présentant des points faibles exigeant un examen approfondi. Elles vont donc constituer l'ossature du questionnaire de contrôle interne et la structure du programme d'audit (cf. chapitre 4).

– Champ d'action :

- toutes les unités rattachées à la direction du siège ;
- les unités de trois régions (sur six) chargées de la fonction travaux ;
- le service informatique ;
- le service juridique.

On constate par cette brève illustration que ce contrat entre auditeur et audités qu'est le rapport d'orientation est un document par nature très concret et qui parle le langage de l'audité en se plaçant sans ambiguïté sur son terrain professionnel.

Cet aspect de la mission d'audit va s'accroître de plus en plus dans les phases ultérieures.

1. On entend par « réseau automobile » le réseau des stations-service.

Chapitre 4

La phase de réalisation

Comme indiqué antérieurement, l'auditeur interne va, cette fois-ci « sortir de son bureau », non plus de façon épisodique, mais pour des travaux qui vont le maintenir durablement au sein de l'unité auditée. Tout commence par une réunion relativement solennelle et nommée ici « réunion d'ouverture ». Les diverses réunions qui jalonnent la mission donnant lieu à des terminologies diverses, précisons ici le vocabulaire afin d'éviter les confusions :

- la première prise de contact au tout début de la mission (souvent simple communication téléphonique ou simple visite pour les missions courtes) se nomme également :
 - réunion de présentation,
 - ou réunion de début de mission.
- la réunion dont il s'agit ici et qui ouvre la phase de réalisation se nomme :
 - réunion d'ouverture,
 - ou réunion d'orientation,
 - ou réunion de début des opérations.
- la réunion finale dont il sera question au début de la phase 3 sous la dénomination « réunion de clôture » se nomme également :
 - réunion finale sur le site,
 - ou réunion de validation générale,
 - ou réunion de fin de mission.

LA RÉUNION D'OUVERTURE

Comment est-elle organisée et quels sont les points qui sont abordés au cours de cette rencontre ?

Certains ont pu s'étonner que l'on place une « réunion d'ouverture » au milieu de la mission d'audit et non pas au tout début. C'est que cette réunion marque non pas le début de la mission mais le commencement des opérations de réalisation et on ne peut la tenir tant qu'il n'y a pas de « programme » à présenter à l'audité.

Certes, en tout début de mission des contacts ont eu lieu : visites de courtoisie aux responsables hiérarchiques, approche du calendrier, interviews d'information, recherche de documentation... mais tout cela n'implique pas le contact direct avec les responsables pour leur présenter un programme et le commenter avec eux. C'est à ce moment seulement que se situe le début des opérations d'audit.

Organisation

Cette réunion doit nécessairement et symboliquement se tenir chez l'audité, sur les lieux mêmes où la mission d'audit doit se dérouler : le service, l'usine, le secteur commercial... C'est toujours l'auditeur qui va chez l'audité et non pas l'inverse. Cet aspect purement géographique n'est pas accessoire, il a son importance symbolique et pratique :

- **symbolique** afin que les audités et les auditeurs prennent bien conscience que cette fois-ci les préparatifs sont terminés et le train est parti. Les Anglo-Saxons expriment parfois ceci de façon imagée en nommant cette réunion le « kick-off meeting » : c'est le coup de pied au ballon qui donne l'envoi, ou si l'on préfère, le coup de sifflet qui fait partir le train. (Cf. « Effective Kickoff meetings » article de Rick Wright paru dans *Internal Auditor*, avril 2009.)
- **pratique**, car à ce stade essentiel du départ, il est important d'avoir sinon présents, à tout le moins « sous la main » les principaux acteurs de l'opération. L'importance en est encore pratique car c'est à l'endroit de la réunion que l'on dispose du maximum d'informations et de documents susceptibles de se révéler nécessaires ou simplement utiles à consulter en cours de réunion.

Quels vont être les participants à cette réunion ?

- Ce sont tout d'abord les auditeurs en charge de la mission. Il ne saurait être question de les faire en quelque sorte « représenter » par un supérieur hiérarchique. Acteurs essentiels qui auront à agir sur les lieux mêmes de la réunion, ils doivent connaître et se faire connaître. Ils sont bien évidemment accompagnés de leur superviseur (chef de mission) qui ne sera en général présent dans les opérations d'audit que de façon épisodique. Il peut toutefois être présent en permanence s'il s'agit d'un sujet important et sensible, ou si l'auditeur (ou les auditeurs) chargés de la mission manquent encore d'expérience. Dans les petits services d'audit interne où il n'y a pas de chef de mission, c'est le responsable d'audit lui-même qui assiste à la réunion d'ouverture. Il peut également être présent avec le chef de mission si le sujet est jugé important, ou si l'audit est une première apparition de l'audit interne sur le site, ou si l'équipe d'audit est largement composée de débutants, ou pour toute autre raison. Bref, tout cela est largement affaire d'opportunité et de tradition.
- En face d'eux, à la table de réunion vont s'asseoir les audités à propos desquels on peut faire les mêmes observations. Lorsqu'on parle « d'audités » il faut comprendre par là les responsables du service ou de la Fonction auditée. Mais où placer la barre séparant ceux qui doivent venir de ceux dont la présence n'est pas jugée nécessaire ? Le personnage indispensable, audité par excellence, est le responsable direct du service ou de la fonction auditée. Selon les cas, il est, ou n'est pas, accompagné de son supérieur hiérarchique ; il est, ou n'est pas, assisté de ses collaborateurs directs. Ainsi l'audit du département technique d'une usine entraîne la présence du chef du département accompagné ou non du directeur de l'usine, assisté ou non par ses chefs de service. La présence du directeur, valorisante pour l'audit interne, est toutefois moins indispensable que celle des collaborateurs qui vont être des acteurs essentiels dans le déroulement de la mission d'audit. Une réunion d'ouverture qui se déroulerait avec la seule présence du responsable du service ou de la fonction auditée serait une réunion tronquée.

Avant d'aborder l'ordre du jour de la réunion, on désigne un rapporteur parmi les participants afin qu'un compte rendu puisse être rédigé en cours de réunion et soit disponible dès la fin de la rencontre.

Ordre du jour

Six points, et pas un de plus, sont à aborder au cours de cette réunion : ils ont été indiqués dans l'ordre du jour envoyé avec la convocation aux participants et accompagné du rapport d'orientation. Ce rapport constitue en effet l'essentiel de l'ordre du jour, le « morceau de bravoure » de la réunion d'ouverture ; compte tenu de cet aspect, convocation et ordre du jour sont envoyés aux participants suffisamment longtemps à l'avance (8 jours...) pour permettre la lecture et la réflexion. Quels sont les six points à aborder ?

Présentation

Que cet aspect soit ou non formellement indiqué dans l'ordre du jour, on doit commencer par présenter l'équipe des auditeurs en charge de la mission. Compte tenu de la rotation relativement rapide des auditeurs au sein du service d'audit interne, et du délai qui s'écoule entre deux missions sur le même thème (de 2 à 5 ans) les auditeurs ne sont pas nécessairement connus de leurs interlocuteurs ; et même s'ils le sont un rappel de courtoisie est toujours nécessaire. Au cours de cette présentation on souligne les antériorités professionnelles de chacun, ses compétences spécifiques et les relations hiérarchiques au sein de la mission.

Tout naturellement et après cette présentation, un tour de table va se dessiner et les audités vont se présenter à leur tour ; la connaissance précise et réciproque de qui est qui et de ce qu'il fait est indispensable au bon déroulement de la mission. Après la présentation des hommes, vient la présentation de la fonction.

Rappel sur l'audit interne

Les interlocuteurs des auditeurs, chefs de service dont l'activité n'a pas été auditée depuis deux ou trois ans, sont très souvent relativement ignorants de ce qu'est l'audit interne, ou parfois – ce qui est plus grave – entretiennent des idées fausses sur le sujet. Dans les grandes entreprises, en effet, et du fait des mutations, il s'agit souvent de leur premier contact avec l'audit ; si ce n'est pas le cas ou si on se situe dans le cadre d'une entreprise moyenne où la connaissance réciproque des activités est meilleure, on doit néanmoins mettre à jour des connaissances ou des conceptions vieilles de quelques années et qui n'ont pas nécessairement suivi le développement de l'audit interne.

Un rappel fondamental s'impose donc sur les objectifs généraux de l'audit interne dont la connaissance est indispensable pour réaliser une parfaite collaboration auditeurs/audités.

Rapport d'orientation ou référentiel de l'auditeur

Il revient à l'auditeur d'exposer le référentiel pour corroborer ses intentions avec les réflexions de l'audité.

L'examen de ce document, dont chacun a eu connaissance, constitue l'essentiel de l'ordre du jour de la réunion : la durée de celle-ci est donc largement fonction de l'importance du rapport présenté et commenté en commun. Ainsi les auditeurs annoncent au préalable et sans ambiguïté ce qu'ils ont l'intention de faire. Ce descriptif est fonction, comme il a été indiqué précédemment, de l'identification des zones à risques réalisée au cours de la phase préparatoire. Au cours de cette lecture commune, les auditeurs vont solliciter les avis des audités ; ces derniers ne manquent pas de faire des observations. Ils signalent par exemple que tel ou tel point ne mérite pas l'examen que l'on se propose de faire ou bien parce que tout compte fait, il s'agit d'une question très secondaire et sans incidences, ou bien parce que qu'il s'agit d'une question simple au sujet de laquelle, les explications sont aussitôt fournies en séance, ou bien encore parce que c'est un problème qu'il ne convient pas de soulever à ce moment ou en ces termes. Les auditeurs prennent bonne note de ces observations mais la décision finale leur appartient de tenir compte – ou non – de ces avis. S'ils décident de passer outre, ils disent pourquoi et la discussion est close sur cette question. Mais, et c'est le point important, les intentions de chacun sont connues de tous.

L'examen du rapport d'orientation peut également conduire les audités à solliciter des compléments omis par les auditeurs, ou bien parce que l'analyse préalable présente des lacunes, ou bien parce qu'il s'agit de secteurs que les responsables sont intéressés à voir explorer. Cette situation témoigne de l'instauration d'un parfait esprit de collaboration entre les parties en présence et c'est pourquoi il est toujours souhaitable et recommandé que les auditeurs accèdent à la demande des audités et complètent en conséquence le rapport d'orientation.

Au terme de cette lecture commune, on dispose d'un document, connu de tous et qui contient de façon précise les objectifs spécifiques de la mission d'audit et le champ d'application dans lequel elle va se dérouler. Dès cet instant, ce document qui devient un CONTRAT entre les deux parties (l'une s'engageant à le réaliser et l'autre à permettre sa mise en œuvre) est aussi le RÉFÉRENTIEL de l'auditeur. Ce contrat va être complété par des dispositions pratiques.

Rendez-vous et contacts

Cette réunion est l'occasion de définir avec précision les personnes que les auditeurs doivent rencontrer soit pour réaliser des tests sur leurs travaux, soit pour pratiquer des interviews et collecter des informations. Dans les deux cas, les auditeurs interrogent les responsables de l'unité ou de la Fonction auditée, qui leur communiquent les noms des personnes à rencontrer. Éventuellement, et s'ils ont des idées précises sur la question, les auditeurs font ajouter des noms à la liste mesurant dans le même temps la réaction de leurs interlocuteurs. On va également déterminer avec le maximum de précision le moment où le rendez-vous sera sollicité et le temps approximatif que l'auditeur va passer dans le service concerné. Ce faisant, on évite un double écueil :

- risquer de rencontrer des personnes sans que leur hiérarchie en soit informée (*cf.* ce qui va être dit sur les techniques d'interview) ;
- avoir des difficultés pour obtenir un rendez-vous : les intéressés auront été informés assez longtemps à l'avance et par leur hiérarchie, ce qui est le moyen le plus efficace pour s'assurer d'une collaboration réelle et sérieuse.

La liste ainsi dressée des personnes à rencontrer, avec l'indication « quand » et « pour combien de temps » n'est pas limitative. Au cours de leurs investigations, les auditeurs peuvent avoir à prendre des contacts avec des exécutants ou des responsables auxquels on n'avait pas pensé lors de la réunion d'ouverture : l'audit interne n'est donc lié en aucune façon par ce préalable. Toutefois les auditeurs prennent soin, à chaque fois, d'informer les responsables avec lesquels s'est noué le dialogue afin que ces derniers reçoivent l'information et préviennent les collaborateurs concernés. Cet aspect formel n'est pas superflu, il permet de créer et maintenir un climat de parfaite collaboration.

Il en est de même pour le point suivant.

Logistique de la mission

On profite de ce que tous les acteurs principaux sont autour de la table pour définir les conditions **matérielles** de la mission d'audit. Il n'est pire situation que celle où l'auditeur arrive et découvre qu'il n'y a pas de bureau pour l'installer, qu'il ne sait où aller déjeuner et que rien n'est prévu pour son transport. Au cours de la réunion d'ouverture les points suivants sont donc passés en revue et on indique à défaut de solution immédiate, qui est en charge de la solution à mettre en place :

- transport des auditeurs sur les lieux de l'audit (si tel est le cas : usine, audit à l'étranger...) ;

- bureau avec téléphone, branchement possible pour micro-ordinateur...
- déjeuner : self, restaurant (sur quel budget ?) ;
- transport quotidien hôtel-lieu de l'audit (location de voiture ?) ;
- fax, photocopies ;
- laissez-passer pour entrer dans les lieux visités ;
- heures d'ouverture et de fermeture ;
- règles de sécurité à respecter sur le site.

L'accord étant fait sur ces dispositions pratiques mais essentielles, les auditeurs rappellent à leurs interlocuteurs comment va se dérouler la suite des événements.

Rappel sur la procédure d'audit

Il est, en effet, important de mentionner ce qui va se passer après la phase d'intervention sur le terrain. Pour les raisons déjà évoquées précédemment, les audités n'en ont pas nécessairement connaissance, soit parce qu'ils n'ont pas été audités antérieurement, soit parce qu'ils ont oublié, soit parce que les procédures d'audit ont changé. On va donc rappeler :

- l'éventualité de réunions intermédiaires en cours d'audit ;
- l'information systématique sur les constats ;
- la réunion de clôture où les mêmes participants vont se retrouver ;
- quand et comment va être rédigé le rapport d'audit ;
- à qui il va être distribué ;
- la procédure retenue pour le suivi des recommandations ;
- l'existence éventuelle d'un comité d'audit et son rôle.

À la fin de ce Rappel, les audités savent clairement que rien ne sera dit, ni écrit, qui ne leur ait été communiqué au préalable. Et ceci est essentiel : ainsi donne-t-on, en application du principe de transparence, un maximum de clés aux personnes auditées. On les invite, par une attitude de réelle confiance, à jouer d'entrée de jeu un rôle actif et participatif, gage de réussite.

Au terme de cette réunion (deux heures... ou une journée), on va apporter au rapport d'orientation les modifications ou retouches décidées en commun (s'il y en a) : le document contractuel définissant les objectifs de la mission entre audités et auditeurs sera alors en sa forme définitive. Rick WRIGHT souligne à juste titre dans son article que le point le plus important est de profiter de cette réunion pour créer un climat de coopération.

Un autre document contractuel reste à établir, mais celui-là ne concerne que le service d'audit interne.

LE PROGRAMME D'AUDIT

On l'appelle aussi « Programme de vérification » ou encore « planning de réalisation » ; quelle que soit sa dénomination, il s'agit du document interne au service et dans lequel on va procéder à la détermination et à la répartition des tâches.

Ce programme d'audit est établi par l'équipe en charge de la mission, sous la supervision du chef de mission et en général au cours d'un bref retour dans les bureaux du service. Ce document répond à 6 objectifs, son contenu est essentiellement technique.

Les six objectifs

Un document « contractuel »

Il va lier l'équipe d'audit à sa hiérarchie comme n'importe quelle mission permanente ou occasionnelle dont sont chargés les acteurs de l'entreprise dans les autres services.

Quelles que soient les modifications qui peuvent être apportées en cours d'audit, le programme constitue la référence utilisée pour apprécier le travail effectué. Ce qui signifie que les modifications, rectifications, annulations ou ajouts ne peuvent être décidés qu'en accord avec la hiérarchie de l'auditeur. De ce point de vue, l'existence d'un « contrat » est aussi l'assurance que personne ne fera cavalier seul au risque de s'aventurer en dehors des objectifs fixés.

Un « planning » de travail

Sur ce document, on répartit les tâches entre les différents membres de la mission : aux auditeurs juniors les tâches élémentaires, aux auditeurs seniors les analyses plus complexes, à tel auditeur spécialisé l'exploration du domaine qu'il connaît bien, etc.

En sus de cette répartition en fonction des compétences, le travail est organisé et planifié dans le temps. Les déplacements des uns et des autres sont coordonnés, les dates d'interviews et de rencontres planifiées et harmonisées.

On peut observer que dans le cas d'une petite équipe et/ou d'une mission avec un seul auditeur, cet aspect planning est réduit à sa plus simple expression ; il est néanmoins vivement conseillé de ne pas l'omettre afin de dérouler la mission avec rigueur et précision.

Un fil conducteur

C'est un « fil conducteur » pour chaque auditeur qui n'ira pas « à l'aventure », cherchant des pistes par intuition mais procède ainsi de façon logique en suivant les différentes étapes de son programme. Dans une mission importante, les tâches des uns et des autres s'additionnent un peu comme les pièces d'un puzzle pour constituer à la fin un ensemble cohérent qui permet d'atteindre les objectifs fixés. Lorsque le document est complexe, parce que la mission est importante et les auditeurs nombreux, on peut avoir recours à des méthodes de planification rigoureuses et scientifiques : élaboration d'un « chemin critique » (méthode PERT) pour limiter les pertes de temps et accroître l'efficacité. Le programme, qui dit bien son nom, permet donc à chaque auditeur de connaître le détail précis de ce qu'il a à faire et de réaliser successivement ces différentes tâches sans risquer d'en omettre une seule.

Point de départ du QCI

C'est un document qui va indiquer le détail de ce qu'il convient de faire pour explorer les différentes zones à risque identifiées lors de la phase préparatoire. En d'autres termes, c'est à partir de ce document et parallèlement à son élaboration que se construit, dans tous ses éléments de détail, le QUESTIONNAIRE de CONTRÔLE INTERNE. Reprenant le découpage séquentiel de l'identification des risques et les points essentiels du rapport d'orientation, le questionnaire élaboré dans toutes ses composantes (cf. § « Le questionnaire de contrôle interne ») va permettre aux auditeurs de définir et de préciser les tâches à accomplir pour atteindre les objectifs définis dans le rapport d'orientation. On voit bien ici comment :

- identification des risques,
- rapport d'orientation,
- programme d'audit,

constituent les trois étapes d'une même démarche allant du plus abstrait au plus concret, du plus général au plus détaillé. À ce dernier stade le chef de mission est dans le domaine du précis et du concret. L'étape ultérieure verra la mise en œuvre du questionnaire de contrôle interne.

Suivi du travail

Le programme permet également au responsable de la mission de mieux suivre, et donc d'avoir les moyens d'apprécier le travail des auditeurs. Ce suivi s'exerce à un double niveau :

- globalement, il permet de s'assurer du déroulement normal des opérations dans le temps, et donc d'anticiper les avances ou retards par rapport au planning préétabli ;
- Individuellement, il permet de savoir où en est chaque auditeur dans les tâches qui lui ont été assignées et donc :
 - de pouvoir apprécier la contribution individuelle de chacun ;
 - de situer aussitôt les causes premières des avances/retards et éventuellement d'y porter remède.

Documentation

Enfin – et ce n'est pas le moindre des objectifs – l'existence d'un programme de travail précis pour chaque thème ou sujet d'audit constitue au sein du service d'audit interne une documentation particulièrement précieuse et qui sert de **modèle** pour les audits à venir.

À chaque fois qu'une mission est envisagée sur un thème déjà audité antérieurement, l'établissement du programme se fait en partant du programme antérieur, et de même pour le questionnaire de contrôle interne correspondant : ainsi a-t-on la certitude de progresser et d'améliorer les moyens à utiliser pour atteindre les objectifs fixés. Mais il ne peut, en aucun cas, être envisagé de reprendre un programme d'audit antérieur et l'appliquer tel quel à une situation nécessairement nouvelle et différente. Entre deux audits tout a changé : les hommes et les organisations – et donc les modalités de contrôle interne – l'environnement, les objectifs de l'unité, etc.

L'établissement réfléchi d'un programme de travail adapté au rapport d'orientation est donc une étape nécessaire et incontournable. Les 6 objectifs ci-dessus définis vont se retrouver dans le contenu du document.

Le contenu

C'est l'énoncé précis et détaillé de deux points essentiels :

- Le premier est l'indication des travaux préliminaires à accomplir pour mettre en œuvre les techniques et outils (4^e partie). Ces travaux préliminaires sont le plus souvent à réaliser par les auditeurs eux-mêmes : inventaires, rassemblement de documents, sélections diverses. Mais ils peuvent

également être réalisés par des tiers sur demande des auditeurs : c'est très souvent le cas des extractions de fichiers informatiques qui, dès l'instant qu'elles s'appliquent à des fichiers de structures complexes, nécessitent l'emploi d'outils informatiques que les auditeurs connaissent mal, n'ayant pas à les utiliser souvent. On fait alors appel à des informaticiens, ou aux auditeurs informaticiens de l'audit interne s'il en existe. On est également en situation de travaux préliminaires réalisés par des tiers si les auditeurs doivent consulter des documents non confidentiels figurant dans des dossiers confidentiels, par exemple des dossiers du personnel ou des dossiers médicaux. Les documents non confidentiels sont alors extraits des dossiers par la personne habilitée à les gérer. Et on pourrait multiplier les exemples.

- Le second est l'indication de quelle technique, de quel outil, il faut envisager l'utilisation. Pour chaque tâche à accomplir et bien identifiée, le chef de mission et ses auditeurs définissent s'il y a lieu :
 - d'établir un diagramme de circulation ;
 - de faire un sondage statistique ;
 - de suivre une piste d'audit ;
 - d'interviewer un opérationnel ;
 - de réaliser telle observation sur le terrain ;
 - etc.

Ainsi, non seulement l'auditeur sait quelles tâches il doit accomplir (Quoi ?) selon quel planning (Quand ?) mais également avec quels outils (Comment ?).

Bien évidemment, ces indications n'interdisent pas des modifications, suppressions ou ajouts en cours de mission ; mais elles incitent l'auditeur à dialoguer avec son chef de mission dès l'instant que tel ou tel élément va être modifié. Ainsi se trouve affirmé le caractère contractuel de ce document de travail, qui va lier les auditeurs et leur hiérarchie et va permettre d'aborder la phase suivante : celle du travail sur le terrain. Elle sera mise en œuvre par l'utilisation d'un outil indispensable : le questionnaire de contrôle interne (QCI).

LE QUESTIONNAIRE DE CONTRÔLE INTERNE (QCI)

C'est un document que l'on a déjà commencé à élaborer avec le découpage en tâches élémentaires puisque lui aussi – comme le tableau de risques – part de ce découpage fondamental. Il y aura donc autant de QCI que de missions d'audit à réaliser. Dans les services d'audit ayant une certaine ancienneté ces questionnaires sont dans les dossiers pour les missions récurrentes : il n'y a plus qu'à les compléter et les mettre à jour. Sinon, il faut les créer de toutes pièces. De quoi s'agit-il ? De permettre à l'auditeur de réaliser sur chacun des points soumis à son jugement critique, une observation qui soit la plus complète possible. Pour ce faire le questionnaire devra se composer de **toutes les bonnes questions à se poser** pour réaliser une observation complète. Ce questionnaire va donc être le guide de l'auditeur dans la démarche qui sera la sienne pour réaliser son programme : c'est véritablement un fil conducteur, d'où son importance comme outil méthodologique.

Questionnaire ou check-list

Ces questionnaires de contrôle interne sont souvent l'objet d'un débat : questionnaire ou check-list ? Autrement dit : documents à élaborer ou documents préétablis ? Observons tout d'abord que s'agissant d'évaluer le dispositif de contrôle interne au travers de questions concernant une organisation ou une fonction précise, il ne saurait y avoir de questionnaires de contrôle interne généraux, ils sont nécessairement spécifiques. De même que le questionnaire de prise de connaissance est en principe spécifique à l'auditeur, de même le questionnaire de contrôle interne est spécifique à la Mission.

En effet, ce questionnaire de contrôle interne va permettre de passer du général au particulier et d'**identifier pour chaque fonction quels sont les dispositifs spécifiques de Contrôle essentiels**. C'est pourquoi il y a autant de questionnaires de contrôle interne que de missions d'audit. Dans la mesure où ces missions sont en grande partie récurrentes, la tentation est grande de préparer un document standard à usage répétitif : un questionnaire pour l'audit des achats, un pour l'audit de la trésorerie, un pour l'audit du recrutement, etc. et qui répertorie une fois pour toutes tous les points de contrôle interne à examiner dans chaque cas spécifique. Ce procédé a été et est encore utilisé : c'est la check-list dont la caractéristique est qu'elle induit une réponse par oui ou par non.

- Avantages de la check-list :
 - elle permet d'aller vite puisque l'on part d'un document préétabli ;

- elle est confortable car elle donne l'assurance que les points les plus importants ne sont pas omis ;
- elle facilite la transmission du savoir.
- Inconvénients de la check-list :
 - elle est un document figé qui va donc devenir rapidement obsolète ;
 - elle donne l'illusion du confort : les lacunes du départ sont répétées indéfiniment ;
 - elle n'attire pas l'attention sur les problèmes ou phénomènes, ou changements de structure nouveaux ;
 - elle ne stimule pas l'imagination et la recherche ;
 - elle ne peut concerner que les audits de conformité.

Pour toutes ces raisons, on lui préfère le questionnaire qui est élaboré pour chaque mission, laisse à chacun la plus grande initiative et stimule la découverte. Bien évidemment, lors de missions récurrentes, chaque questionnaire de contrôle interne est construit en s'aidant du questionnaire précédent. Ce questionnaire est sur micro-informatique : on ajoute, on modifie, on supprime, on met à jour ; bref, on enrichit pour obtenir un produit nouveau. Au cours de cette phase de création et d'enrichissement, l'auditeur va élaborer ses questions sous la forme la plus précise qui soit. Ce sont nécessairement des questions ouvertes, puisqu'il ne s'agit là ni d'une interview, ni d'une enquête d'opinion ni d'un examen dans lesquels on peut utiliser les questions à choix multiples. Ce procédé ne concerne pas les questionnaires de contrôle interne, lesquels obéissent à une structure précise qui garantit la couverture de l'ensemble du sujet. Et comme il s'agit, dans la plupart des cas, d'un sujet nouveau, seule la question ouverte est concevable.

L'auditeur est aidé dans sa démarche s'il prend soin de ne pas omettre cinq questions fondamentales qui sont autant de pôles de regroupement de son questionnement et lui donnent l'assurance (relative) qu'il n'a rien oublié. C'est ajouter le découpage sémantique au découpage séquentiel.

Les cinq questions fondamentales

Ces cinq questions universelles¹ permettent de regrouper l'ensemble des interrogations concernant les points de Contrôle, en couvrant tous les aspects :

Qui ?

Questions relatives à l'opérateur, qu'il s'agit d'identifier avec précision et par là même de voir s'il existe, quels sont ses pouvoirs et dans quelle mesure il y a identité entre la réalité et le référentiel. Pour répondre à ces questions, l'auditeur utilise largement organigrammes hiérarchique et fonctionnel, analyses de postes, grilles d'analyse de tâches... (tous les outils que nous examinerons dans la 4^e partie).

Quoi ?

Permet de regrouper toutes les questions permettant de savoir de quoi il s'agit, quel est non plus le sujet mais l'objet de l'opération : quelle est la nature du produit fabriqué, quelles sont les installations mises en œuvre, ou quels sont les personnels concernés ?

Où ?

Pour ne pas omettre de tester tous les endroits où l'opération se déroule : lieux de stockage, lieux de traitement, sites industriels...

Quand ?

Permet de regrouper les questions relatives au temps : début, fin, durée, saisonnalité, planning... ?

Comment ?

Questions relatives à la description du mode opératoire : Comment se fabrique le produit, comment est-il distribué, comment recrute-t-on, comment achète-t-on, comment contrôle-t-on, etc. ? L'utilisation de la piste d'audit est parfois très utile pour suivre, comprendre et apprécier toute une chaîne de traitement.

Ces cinq questions ouvertes qui regroupent tous les points de contrôle susceptibles d'être observés peuvent être utilisées à d'autres fins car elles

1. Cf. Rudyard KIPLING : « I had six honest serving men ; they taught me all I knew. Their names were where, and what, and when, and why, and how, and who. »

constituent un moyen mnémotechnique intéressant pour ne rien omettre. Dans l'élaboration des questionnaires de contrôle interne, elles constituent la trame commune avec laquelle vont se décliner les questions spécifiques pour chaque tâche élémentaire.

Il s'agit de formuler la meilleure question pour savoir si **la tâche élémentaire est bien faite et bien maîtrisée**.

Ainsi le questionnaire de contrôle interne permet de mettre en œuvre les observations qui vont conduire à l'élaboration du diagnostic.

L'utilisation des cinq questions fondamentales peut même servir pour construire le questionnaire de contrôle interne lui-même lorsqu'on est en présence d'un thème que l'on souhaite « débroussailler » pour y voir plus clair. La mise en œuvre des cinq questions permet alors de procéder à une première identification des tâches élémentaires.

■ Illustration

Dans le cas d'un audit de la paie et de l'examen de son dispositif de contrôle interne, le questionnaire de contrôle interne évoquera les questions suivantes (liste non exhaustive) :¹³

1. Qui ?
 - les niveaux de rémunération ;
 - qui décide de l'octroi des avances sur salaire ;
 - qui autorise les heures supplémentaires ;
 - qui réalise les calculs de paie ;
 - qui autorise le paiement ou virement.
2. Quoi ?
 - quels sont les éléments constitutifs de la paie ;
 - prêts et avances y sont-ils intégrés ;
 - les remboursements de frais sont-ils enregistrés dans la paie.
3. Où ?
 - où sont enregistrées les données de base ;
 - où sont-elles centralisées ;
 - y a-t-il plusieurs centres de paiement.
4. Quand ?
 - quel est le planning des différentes opérations ;
 - quand sont effectués les rapprochements ;
 - quand les calculs sont-ils vérifiés ;
 - quelle date sont réalisés les virements ou remises de chèques.

5. Comment ?

- comment sont fixés les taux de rémunération ;
- comment sont enregistrés les éléments variables ;
- comment sont calculées les retenues s/Salaires ;
- comment sont effectués les contrôles et rapprochements ;
- comment est calculée la paie de chacun (informatique).

Cette liste de questions n'est pas exhaustive puisqu'elle doit, en fait, être adaptée à l'organisation de l'entreprise.

On a ainsi identifié les tâches élémentaires à partir desquelles, on déduit tout naturellement les questions clés de contrôle interne en introduisant le verbe « contrôler », « maîtriser ».

Et on va alors pouvoir, de proche en proche, affiner le questionnaire en découpant les tâches en éléments de plus en plus fins et qui seront par voie de conséquence, de plus en plus faciles à observer et de plus en plus approfondis.

Ainsi la question :

- Qui fixe les niveaux de rémunération ?

induit :

- les taux de rémunération sont-ils autorisés et justifiés ?
- les personnes autorisées ont-elles des latitudes ?
- ces latitudes sont-elles respectées ?
- etc.

De même la question :

- Comment sont effectués les contrôles et rapprochements ?

induit :

- y a-t-il un rapprochement feuille de paye/dossiers du personnel ?
- y a-t-il un rapprochement nombre de feuilles de paye/nombre de virements et chèques ?
- y a-t-il un rapprochement montant viré à la banque/montant payé par la banque ?
- y a-t-il un rapprochement total du mois antérieur/total du mois en cours ?
- y a-t-il un examen exhaustif avant paiement des bulletins de paye > 10 000 € ?

- etc.
- et ces rapprochements et contrôles sont-ils fiables ? (qualité des sondages statistiques, etc.).

On perçoit à quel point l'élaboration d'un questionnaire de contrôle interne peut être une opération minutieuse.

Le questionnaire de contrôle interne enrichi de l'indication des moyens à utiliser pour répondre aux questions et de l'analyse des risques encourus sur chaque point devient **guide d'audit**. La constitution de différents guides au sein d'un service d'audit interne est un élément important de la documentation à disposition de l'auditeur (*cf.* 5^e partie).

Affinement

Chaque tâche identifiée donne ainsi lieu à un certain nombre d'observations. D'où il s'ensuit que plus le découpage est fin plus les questions seront nombreuses et plus les observations seront approfondies. En d'autres termes si on veut passer rapidement sur une opération un découpage à gros traits est suffisant ; par contre si on souhaite observer plus finement il faut démultiplier le nombre de tâches à observer.

Et c'est pourquoi en considérant son tableau de risques, l'auditeur interne va reprendre son découpage pour les tâches cataloguées « à risques ». **Afin de multiplier les observations il va démultiplier les opérations.**

■ Illustration

Dans un audit du recrutement le tableau de risques établi par l'auditeur identifie les tâches ci-après :

- Expression du besoin
- Sélection
- Choix parmi l'échantillon sélectionné
- Décision d'embauche
- Fixation des conditions
- Signature du contrat
- Accueil de nouvel embauché
- Période probatoire

Parmi toutes ces opérations il est révélé que le point 3 « Choix parmi l'échantillon sélectionné » semble présenter des faiblesses significatives (en apparence). Il est donc décidé d'être particulièrement attentif sur cette séquence. L'auditeur

interne va alors reprendre son découpage et affiner son QCI en substituant cinq opérations élémentaires à la seule opération « Choix parmi l'échantillon sélectionné » :

- accueil des candidats sélectionnés ;
- processus de choix ;
- décision ;
- communication de la décision ;
- acceptation (ou refus) du candidat.

Ainsi le nombre des questions – et donc le nombre des observations – sera multiplié par cinq.

On peut dire que l'auditeur interne est vraiment « pris par la main » : il n'a plus qu'à dérouler son QCI. Mais cette prise en charge n'est pas sans inconvénients.

Les écueils

L'avantage de cette préparation détaillée du travail à accomplir recèle deux risques :

- Le premier est de transformer l'auditeur en un exécutant sans imagination, ni audace, qui suivrait la route tracée sans s'en écarter d'un pas, et ce faisant, laisserait de côté des problèmes essentiels qu'il aurait pu ou qu'il aurait dû découvrir, et qu'il n'a pas vus par absence d'initiative ou manque de curiosité. Ce programme détaillé précédemment élaboré est une aide et non un frein, il est là pour aider à l'efficacité et non pour protéger contre l'inconnu ou l'inattendu. Et c'est bien pourquoi le travail sur le terrain est essentiel, et qu'il est dommageable de le réduire à une simple validation de l'identification des risques : il va souvent conduire à explorer des zones jugées *a priori* non essentielles, ou à utiliser des outils non prévus au départ, ou à passer très vite sur des problèmes que l'on croyait complexes et difficiles.

Le questionnaire de contrôle interne bien conçu va aider l'auditeur dans cette démarche : ce sont les « bonnes questions » du questionnaire qui le conduisent à la découverte et l'incitent à aller voir. Dans sa démarche et dans son travail l'auditeur reste donc un observateur attentif et imaginatif.

- Mais l'imagination constitue précisément le second risque. Il n'est pas rare de constater que le détail de la phase d'étude et de préparation fasse naître chez l'auditeur des idées préconçues, des jugements et des opinions établis dont il aura le plus grand mal à se défaire. Ses observations, ses analyses, ses questions même, vont tendre à démontrer l'idée qu'il se fait

de la situation : on peut alors être certain qu'en apparence il y parviendra, mais on peut également être certain qu'à terme, la preuve sera apportée de l'inconsistance des démonstrations. L'audit y aura perdu sa crédibilité.

Il faut donc se garder des opinions toutes faites, ou trop vite faites, tout comme il faut se garder des généralisations hâtives : « *toute généralisation est une hypothèse* » disait Poincaré, cela ne doit pas être oublié des auditeurs internes, lesquels ne peuvent asseoir leurs conclusions sur des hypothèses. On reverra ce point dans le chapitre consacré au rapport d'audit, et dans lequel le conditionnel est un temps à bannir. Dans ce même état d'esprit on peut ajouter la maxime « *Une somme de présomptions ne fait pas une certitude* ».

Là encore le questionnaire de contrôle interne – et on mesure son importance – doit être le garde-fou contre l'imaginaire et forcer la main de l'auditeur pour le conduire dans la bonne direction, à la recherche des observations pertinentes et des tests efficaces.

Ces écueils supposés évités, l'auditeur sur le terrain va procéder à des tests et observations élaborés à l'aide de ces questionnaires et au cours desquels il met en œuvre des FRAP. Il doit ultérieurement valider et faire la synthèse de ces constats.

LE TRAVAIL SUR LE TERRAIN

Rappel de la démarche logique

- L'auditeur procède à un découpage séquentiel ou logique des opérations, préalable nécessaire à l'identification des risques.
- À partir de cette identification, il définit ses objectifs (rapport d'orientation) et établit un programme de travail.
- Pour chaque point de ce programme, il élabore (ou met à jour) un questionnaire de contrôle interne.
- Pour chacun des points de contrôle, il se pose – si jugé nécessaire – les questions : qui ? quoi ? où ? quand ? comment ?
- Il procède éventuellement à un affinement de son questionnaire.
- Il répond à ces questions – et c'est la phase terrain qui nous intéresse – en réalisant des tests avec l'aide des outils qui sont à sa disposition.
- Chaque dysfonctionnement, chaque anomalie va donner lieu à l'établissement d'une FRAP.

■ Illustration

À l'occasion d'un audit à réaliser sur « la gestion du personnel », l'identification des risques a donné lieu au découpage suivant :

- Recrutement
- Gestion des carrières
- Relations du travail et œuvres sociales
- Paie
- Formation

Et pour la rubrique Paie :

- organisation du service ;
- fixation du salaire de base ;
- préparation de la paie ;
- traitement informatique ;
- paiement ;
- contrôles et rapprochements.

L'examen de ces différents points a révélé l'absence de procédures définissant avec précision le déroulement des différentes étapes du processus de paie. D'où la décision de procéder à l'audit de la paie, cet élément s'ajoutant au fait qu'il s'agit là d'opérations généralement considérées comme étant à risque élevé.

- Le rapport d'orientation a précisé les cinq points à examiner en rappelant l'objectif « examiner les dispositifs de contrôle interne et s'assurer de la bonne maîtrise des opérations »
- Le programme d'audit a défini le travail de chacun à partir de l'élaboration du questionnaire de contrôle interne ci-après et en reprenant les cinq points du rapport d'orientation : il va servir de guide pour l'intervention sur le terrain, chacune des questions étant le point de départ d'investigations précises et détaillées et pour lesquelles on définit les outils à mettre en œuvre, quand et par qui (diagramme de circulation, grille d'analyse de tâches, interviews, observations, sondages statistiques...) :

1. Fixation du salaire de base

- Premier salaire :
 - qui le fixe ?
 - qui l'autorise ?
 - quand ?
 - comment ?
- Modification des salaires :
 - qui la décide ?
 - qui l'autorise ?
 - quand ?
 - comment ?

2. Préparation de la paie :

- Où la paie est-elle préparée ?
- Par qui ?

- Quand ?
 - Comment ? (collation des éléments de base – calculs – rapprochements)
3. Traitement informatique :
- Analyse des données en entrée et en sortie.
 - Tests sur le traitement par un auditeur informatique.
4. Paiement :
- Qui déclenche le paiement (approbation) ?
 - Qui paie ?
 - Où ?
 - Quand ?
 - Comment ? (procédures informatiques, paiements par chèques, paiements en espèces)
5. Contrôles et rapprochements :
- Qui effectue les rapprochements prévus ?
 - Quand ?
 - Quels sont les rapprochements prévus et réalisés (bulletins de salaire comptes de banque – montants envoyés par le service reçus par la banque, etc.)
 - Y a-t-il des contrôles par sondages ?
 - Comment sont réalisés rapprochements, contrôles ?
6. L'organisation du service :
- Qui commande à qui ?
 - Qui fait quoi ?
 - L'implantation géographique (sécurités ?)
 - Les méthodes de travail ?
 - L'efficacité ?

On peut alors aborder la phase d'observation.

Les observations

L'observation immédiate

Le premier des tests que va réaliser l'auditeur c'est l'observation immédiate. À la différence des suivants, il est systématique, l'auditeur l'effectue pratiquement « à son corps défendant », tant il est naturel pour un auditeur exercé. Savoir regarder autour de soi lorsqu'on arrive est un sondage grandeur réelle, révélateur de la qualité de l'organisation et des méthodes de travail : c'est le *work sampling* des Anglo-Saxons. Cette observation immédiate doit néanmoins être réalisée de façon rationnelle, ce qui signifie :

- que l'auditeur prend en compte les aléas relatifs au moment où il effectue son observation : observer les entrées du personnel à l'ouverture des portes n'a pas la même signification que les observer en milieu de journée ;
- qu'il ne se livre à aucune extrapolation des faits observés, et prend soin de les maintenir dans leur contexte.

Les qualités exigées pour l'observation physique (*cf.* 4^e partie) doivent donc s'appliquer pleinement, et avec d'autant plus d'exigence qu'il s'agit là d'une **observation globale**.

Cette observation immédiate (mais que l'auditeur peut prolonger, « immédiate » ne signifiant pas nécessairement « courte ») permet éventuellement de compléter le questionnaire de contrôle interne et la gamme des tests individuels que l'on s'apprête à réaliser car elle peut révéler des situations imprévues.

Les observations spécifiques

À partir de l'identification des zones à risque et du questionnaire de contrôle interne, les auditeurs vont réaliser des tests car est exclue l'analyse exhaustive de toutes les opérations¹.

On choisit donc un certain nombre d'opérations ou de processus, relatifs à certaines périodes : ce choix doit être suffisamment riche et significatif pour pouvoir élaborer une opinion sur la façon dont les choses se passent et sont maîtrisées. Ces tests mettent en œuvre toute la gamme des outils d'audit déjà évoqués et en principe définis lors de l'élaboration du **programme d'audit**. À ce stade, observations et interviews se font jusqu'au niveau le plus bas d'exécution afin de saisir et tester tous les éléments constitutifs des opérations.

Le test, quel que soit l'outil utilisé pour le réaliser, doit toujours remplir un certain nombre de conditions pour que l'on puisse être assuré de sa qualité, et donc s'appuyer sur ses résultats :

- Il ne doit être mis en œuvre que si la question posée dans le questionnaire est suffisamment précise pour définir exactement l'interrogation pour laquelle on recherche une réponse. Une question vague ou générale ne peut fournir qu'une indication vague et générale.

1. Encore que dans certains cas – et singulièrement lorsqu'on recherche une preuve précise – on puisse pratiquer le « full audit ». Mais ce n'est que l'exception qui confirme la règle.

- Il faut savoir choisir avec discernement l'outil à utiliser, ou mieux encore, les outils qui vont permettre de compléter et valider l'un par l'autre les informations obtenues.
- Il faut intégrer dans le questionnaire, et donc dans les tests, les **révélations** imprévues, insoupçonnées qui font surgir des interrogations non envisagées. **Ce point est très important**, il fait appel à l'imagination et à la curiosité de l'auditeur et traduit dans les faits toute la différence qui peut exister entre « check-list » et « questionnaire de contrôle interne ». Un test réalisé pour répondre à une question précise met souvent en valeur un élément inconnu qu'il faut bien évidemment prendre en compte.
- Il faut savoir interpréter le résultat du test ce qui est d'autant plus facile que l'objectif a été défini avec précision. Encore que trop souvent les idées préconçues ou la connaissance intuitive de la réponse, induisent en erreur celui qui croit savoir avant d'avoir vu.
- Plusieurs questions réunies peuvent faire l'objet d'un programme de tests qui va permettre d'obtenir des réponses globales et va – du même coup – multiplier les chances de découvertes de risques insoupçonnés et de questions omises. Un programme de tests nécessite évidemment une préparation afin de l'élaborer d'une façon logique et coordonnée.
- Tout test peut faire l'objet d'une « Feuille de couverture de test », annonciatrice de la FRAP dans le cas où le test révèle un dysfonctionnement, une erreur ou une insuffisance (mais ce peut ne pas être le cas). Cette feuille doit comporter trois éléments :
 - l'objectif du test : que cherche-t-on ?
 - la méthode employée : quels outils ?
 - le résultat qui, le cas échéant, renvoie à la FRAP.

Mais l'observation peut également conduire à révéler ce qui marche bien et qu'il serait utile de faire connaître. Pour une bonne efficacité on a parfois formalisé ce constat des bonnes pratiques dans un document séparé.

La FRAP

La FRAP, ou pour parler clair « Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème », vulgarisée grâce à l'ouvrage de l'IFACI *La conduite d'une mission d'audit interne*¹ a une antériorité plus ancienne mais d'application plus

1. IFACI/O. LEMANT, *La conduite d'une mission d'Audit Interne*, Dunod, 1998.

confuse et moins universelle. On la nomme aussi « Feuille de fait » ou « Feuille d'analyse » ou encore FECI (« Feuille d'Évaluation du Contrôle Interne »). Mais peu importe le titre, l'essentiel est le *raisonnement* que sous-tend le document et dont on ne peut faire l'économie.

Cela dit il n'est que la mise en forme, mais une mise en forme rigoureuse et efficace de la norme 2320 selon laquelle « les auditeurs internes doivent fonder leurs conclusions et les résultats de leur mission sur des analyses et évaluations appropriées », et des précisions apportées par la MPA 2410-1. Ce moyen d'analyse simple et clair, d'une efficacité redoutable, a très vite été adopté par un nombre croissant d'entreprises qui ont développé ses applications, enrichi sa méthodologie d'application et accru son efficacité.

Il se présente aujourd'hui, comme un document normalisé, qui va conduire le raisonnement de l'auditeur à seule fin de l'amener à formuler une recommandation.

Présentation et mise en œuvre

La forme

Elle est essentielle et doit être respectée puisqu'elle ne fait que reproduire les différentes phases du raisonnement dans leur ordre logique et chronologique.

Chaque FRAP est un document ou un écran de micro (sur une ou deux pages) divisé en cinq parties : problème, constat, causes, conséquences, recommandations (*cf.* modèle ci-après).

La FRAP est remplie par l'auditeur à chaque fois qu'il rencontre un dysfonctionnement, une erreur, une malversation, une insuffisance... bref, à chaque fois qu'une observation révèle un problème, une difficulté, l'auditeur utilise ce moyen pour conduire son raisonnement. À la fin de son audit, il est alors en possession d'une grande quantité de FRAP, relatives à tous les domaines explorés dans l'ordre chronologique et logique du questionnaire de contrôle interne et d'importance plus ou moins grande selon les conséquences du phénomène analysé.

À partir du document préimprimé, la mise en œuvre sera donc rigoureuse et conduite tel un raisonnement mathématique en trois étapes successives.

Le raisonnement

C'est un raisonnement linéaire et qui n'exige aucune préparation ni préalable :

1^{re} phase : production au fur et à mesure

Comme le collecteur ramasse des coquillages au fur et à mesure de sa progression et de ses découvertes, l'auditeur va collectionner ses FRAP au rythme de ses constats (*findings*, disent les Anglo-Saxons) et en déroulant le QCI.

À chaque découverte, il marque une pose et rédige sa FRAP. Lorsque le sujet a été épuisé l'auditeur reprend sa démarche en avant, suivant le programme d'audit et le questionnaire de contrôle interne qui lui servent de fil conducteur. Mais rien ne saurait être définitivement écrit sans avoir été validé.

2^e phase : validation

Maître mot en audit interne où rien ne saurait être affirmé sans avoir été validé. Le ou les faits constatés sont validés par l'auditeur qui recherche un autre processus de découverte pour s'entendre confirmer ce qu'il a pu écrire sur le sujet : le constat faisant l'objet de la FRAP ne peut-il être contesté ? L'analyse des causes est-elle valable ? Les conséquences analysées sont-elles réalistes ? Les recommandations élaborées permettent-elles de supprimer ou d'atténuer le phénomène ? Du même coup, l'audité est régulièrement informé sur l'avancement de la mission.

Après avoir acquis ces certitudes l'auditeur sollicite l'aval de sa hiérarchie.

Modèle de FRAP

Feuille de révélation et d'analyse de problème	
Référence papier de travail :	FRAP N° :
Problème :	
Constat :	
Causes :	
Conséquences :	
Recommandations :	
Établi par	Approuvé par :

3^e phase : supervision

Chacune de ces FRAP est supervisée par le supérieur hiérarchique (auditeur senior ou chef de mission) qui l'apprécie, situe sa place et son degré d'importance dans la mission d'audit, incite éventuellement à explorer davantage ou à parfaire les analyses. Notons, au passage, qu'il s'agit là d'une bonne application des règles de contrôle interne à la Fonction audit. Cette supervision permet de redresser éventuellement certaines déviations, et en particulier :

- un constat qui ne serait pas suffisamment établi et/ou validé ;
- une analyse causale qui n'aurait pas été menée à son terme : les auditeurs juniors ayant souvent tendance à ne s'arrêter qu'au premier degré, il faut corriger ce travers ;
- des conséquences non chiffrées ou mal appréciées ;
- des recommandations qui ne seraient pas en ligne avec les causes analysées.

Plus généralement, la supervision permet d'éliminer certains faits anodins et sans conséquences significatives.

La mise en œuvre

On commence non pas par l'énoncé du problème mais par celui des CONSTATATIONS. De même que l'auteur d'un ouvrage rédige son introduction à la fin, de même l'énoncé du PROBLÈME, document de synthèse, ne peut être clairement rédigé que lorsque le sujet a été totalement épuisé.

Constat

On peut dire aussi « fait » ou « constatation ». Certains puristes, soucieux de trouver une exacte contrepartie à l'anglais *finding* ont revitalisé le mot « trouvaille ». Peu importe, l'essentiel est de savoir que l'auditeur doit énoncer sous cette rubrique l'erreur, l'anomalie, le dysfonctionnement constaté :

- **Un seul fait**, c'est la règle : **un constat = une FRAP**. Exceptionnellement on peut en regrouper plusieurs s'ils sont très étroitement liés, de même nature, même cause, mêmes conséquences.
- **Un énoncé bref** et synthétique : « brut de fonderie » comme disent les métallurgistes. On évite comme la peste les explications justificatives données pour mieux faire comprendre et qui pourraient ressembler à un début d'analyse causale. On fuit également toute illustration qui, partant du souci de mieux présenter le propos pourrait être un mauvais commencement de recherche des conséquences. Si, dans une entreprise, l'auditeur constate que le contenu des extincteurs à poudre n'est pas renouvelé

conformément à la réglementation¹, il ne dit pas « à l'occasion de notre visite dans les bureaux nous avons pu constater que... ». Peu nous importe l'occasion et les circonstances. Il n'écrit pas davantage « le problème important du renouvellement du contenu des extincteurs... ». À ce stade de la FRAP, on ignore si le problème est important et il ne servirait à rien de l'affirmer sans dire pourquoi.

On écrit donc, sans fioritures, sans périphrases et en recherchant la concision maximale :

Constat : aucun des extincteurs à poudre n'a eu son contenu renouvelé depuis 1999.

On peut alors passer à la recherche de la cause ou des causes de ce constat.

Causes

Ainsi la FRAP va obliger l'auditeur à marquer le pas, à s'arrêter sur son constat et à ne plus le quitter tant qu'il n'aura pas épuisé totalement ce qui peut être dit sur ce point particulier.

Dans ce raisonnement, la recherche des causes est un aspect essentiel :

- on ne s'arrête pas au premier degré ;
- autant que faire se peut, on utilise des méthodes éprouvées d'analyse causale, dont les auditeurs internes n'ont pas l'exclusivité.
- **Ne pas s'arrêter à la cause première**

Combien de fois les jeunes auditeurs n'ont-ils pas écrit sous cette rubrique des explications telles que : « *La procédure n'a pas été respectée* », ce qui induit des recommandations insipides et inefficaces du style « *Il faut respecter la procédure...* ». Dans la recherche causale du phénomène l'auditeur doit déceler le point dont l'amélioration évitera au phénomène de se reproduire, et non pas le point qui remettrait simplement les choses en l'état mais n'empêcherait pas la répétition.

Constate-t-on que l'on a commis une erreur dans les rapprochements bancaires ? Cause première : les rapprochements bancaires sont mal établis ; d'où la recommandation : « *Il faut être plus attentif à l'avenir* ».

L'analyse causale ce n'est pas cela car « Pourquoi la procédure n'a-t-elle pas été respectée ? » ou « Pourquoi les rapprochements bancaires sont-ils mal établis ? ». Il faut aller au bout de l'explication.

1. Question qui doit figurer dans son « questionnaire de contrôle interne » (Rubrique « quand »).

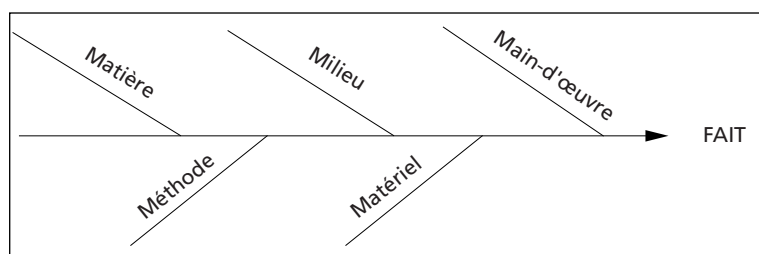
En termes d'audit interne on dira que parmi tout ce qui a été mis en place par les responsables pour le bon fonctionnement de telle activité, autrement dit **parmi les dispositifs spécifiques de contrôle interne** établis par celui qui en a la charge, qu'est-ce qui n'a pas fonctionné, ou est insuffisant, ou n'a pas été prévu et qui a fait que cette erreur, ce dysfonctionnement ont pu se produire ? L'analyse causale bien conduite aboutit donc tout naturellement à l'examen des dispositifs de contrôle interne. Lorsqu'on a identifié clairement et précisément la cause, on perçoit l'usage efficace que l'on peut en faire, lorsqu'il s'agit d'énoncer la recommandation. Pour parvenir à ce but, l'auditeur utilise des outils éprouvés d'analyse.

- **L'analyse causale**

Les méthodes sont nombreuses qui ont fait leurs preuves et qui sont bien connues des analystes, des organisateurs... L'auditeur interne doit utiliser ce qui existe et ce qui est le mieux approprié à son cas.

On peut illustrer cette recommandation par un bref rappel d'une méthode simple et souvent utilisée : le diagramme d'Ishikawa ou dit « d'arête de poisson ». Ce n'est qu'un simple moyen mnémotechnique qui sous cinq vocables commençant tous par un M (d'où le nom également donné de « méthode des 5 M ») rappelle qu'il convient d'explorer les cinq domaines possibles dans lesquels sont susceptibles de se nicher les causes d'un phénomène : Main-d'œuvre, Milieu, Matière, Matériel, Méthode.

Ces cinq points constitueront les cinq arêtes fondamentales conduisant à l'explication du phénomène :

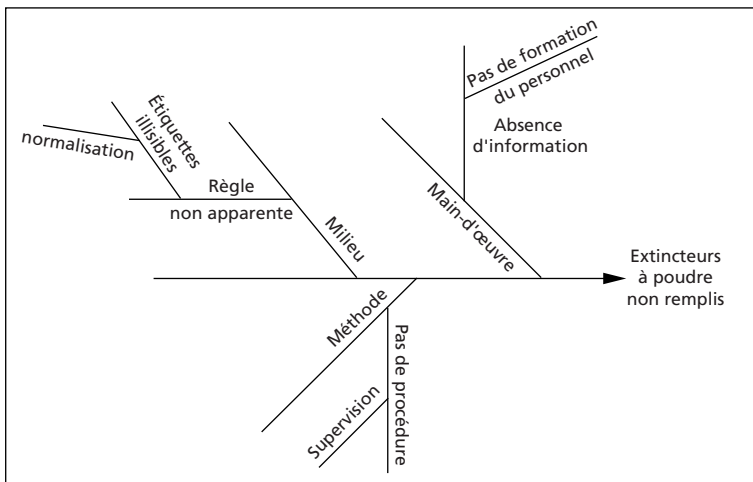


■ Illustration

Reprenons notre exemple des extincteurs à poudre non remplis. L'auditeur va constater :

- Main-d'œuvre :
 - que le personnel n'était pas informé de cette obligation.
- Pourquoi ?
 - parce qu'aucune formation ne lui est donnée sur ce point.

- Milieu :
 - que rien ne permet de déceler la nécessité de ce renouvellement de produit
- Pourquoi ?
 - parce que les étiquettes sont illisibles.
- Pourquoi ?
 - parce qu'elles ne sont pas normalisées...
- Matière : rien à signaler.
- Matériel : rien à signaler.
- Méthode :
 - aucune procédure sur le sujet.
- Pourquoi ?
 - personne ne s'en est jamais préoccupé : problème de supervision.



Le diagramme – simplifié dans cet exemple élémentaire – se présente alors comme ci-avant.

Donc, et c'est essentiel, remonter à la cause, ou aux causes du phénomène (c'est-à-dire aux dispositifs de CI concernés).

L'auditeur interne saura qu'il est parvenu au bout de son analyse lorsqu'il aura identifié la défaillance d'un dispositif spécifique de contrôle interne. Et c'est là que prend tout le sens de l'exigence d'un **cadre de maîtrise** défini dans les développements sur le contrôle interne :

- conditions d'un bon contrôle interne (cf. les éléments du COSO₂) ;
- et/ou cadre de maîtrise d'une activité (cf. les 6 dispositifs généraux définis dans le classement présenté).

Ces méthodes de classement vont en effet permettre à l'auditeur interne de se repérer. Il a identifié :

- une insuffisance de communication ?
- des pratiques déplorables attentant à l'éthique ?
- une indifférence du management à l'égard des risques de l'entreprise ?

On est alors bien en présence de lacunes du contrôle interne de l'entité. Et on a vu que le remède n'est pas facile à trouver, non plus qu'à faire appliquer.

De même, détecte-t-on :

- une procédure inexistante ?
- une information non mise à jour ?
- une absence de supervision ?
- des moyens non adaptés aux objectifs ?
- ...

On est alors bien en présence de lacunes du contrôle interne de l'activité.

Mais l'auditeur qui se contenterait d'analyser la cause d'une erreur en mentionnant « La procédure n'a pas été respectée », celui-là n'aura pas été au bout de son analyse. Il faut donc aller plus loin, pourquoi n'a-t-on pas respecté cette procédure ?

- | | | |
|--|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • absence de supervision ? • procédure inapplicable ? • procédure inconnue ? | } | <p>On est alors dans le cadre
de maîtrise du contrôle interne.</p> |
|--|---|--|

Mais on peut néanmoins se poser parfois le problème de la *preuve* : quand ai-je l'assurance d'avoir bien établi le lien de cause à effet entre le constat et sa cause énoncée ? La preuve ne doit, en effet, pas être contestable et on verra dans le paragraphe suivant que les normes exigent pour cela un certain nombre de conditions, mais qui ne s'assimilent pas pour autant à l'aveu.

L'auditeur interne trouve dans cette démarche la satisfaction de la découverte ; très vite il manie avec efficacité les techniques d'analyse les plus sophistiquées et peut déceler, à partir d'un constat d'apparence bénigne, des insuffisances gravissimes dans les dispositifs de contrôle interne et donc des faiblesses majeures dans la maîtrise des opérations¹.

1. Cf. ce qui est dit sur le « seuil de signification » (1^{re} partie, chapitre 4).

C'est par de telles analyses, conduites au niveau le plus élémentaire, et à partir de constats réels (et non d'impressions ou d'hypothèses) que l'auditeur interne va apporter au management une assistance efficace dont la productivité dépasse largement le coût du temps passé.

Mais nous n'en avons pas encore terminé avec la FRAP.

Conséquences

On aborde ici un raisonnement difficile à conduire parce qu'il peut prêter facilement à des dérives, et qu'il peut mener à des impasses logiques :

- **Les dérives possibles**

Elles sont de deux ordres : qualitatives et quantitatives.

- Les dérives qualitatives consistent à qualifier les conséquences des dysfonctionnements/erreurs, sans autre moyen d'appréciation que la subjectivité. Et tout naturellement, parce que l'on y a consacré un certain temps, ou que l'on désire attirer l'attention du lecteur, on a tendance, à toujours qualifier tel fait « d'important » ou « d'essentiel » sans le relativiser par rapport à l'ensemble des activités de l'entreprise. N'est « essentiel » que ce qui serait susceptible de mettre en péril l'entreprise elle-même ; n'est « important » que ce qui pourrait avoir des conséquences durablement dommageables, ou ne serait réparable qu'à grands frais. L'auditeur doit donc se garder de toute qualification qualitative s'il ne dispose pas de paramètres de mesure précis et reconnus. La dérive quantitative n'est pas moins dangereuse.
- Est une dérive quantitative toute démarche qui consiste à toujours chiffrer le phénomène à son coût maximum possible. Là encore, le souci d'attirer l'attention peut conduire à des excès. A-t-on décelé une signature non autorisée sur un bon de commande ? On va supposer que sans cette irrégularité la commande n'eût pas été passée ; un livre d'entrée et sortie du personnel qui n'est pas tenu à jour ? on va chiffrer l'amende maximale, etc. Ces réflexes ne sont pas bons, ils nuisent à la crédibilité et à l'image de marque de l'audit interne dans l'entreprise. Dans le doute, ou en présence de plusieurs hypothèses possibles, l'auditeur chiffrera les conséquences en retenant l'hypothèse la plus basse. De même, cette règle de prudence s'applique lorsqu'une estimation chiffrée est tentée par la mise en œuvre d'un sondage statistique : on retiendra le point bas de la fourchette. Mais la situation est encore plus délicate lorsque la tentative de chiffrage se heurte à une impasse logique.

- **Les impasses logiques**

On les rencontre en particulier dans la découverte d'une fraude ou d'une erreur dommageable, l'une et l'autre unitairement chiffrable mais on ne sait quand le phénomène a commencé et on ignore jusqu'à quand il aurait pu se poursuivre si on ne l'avait découvert. Un auditeur découvre qu'un gestionnaire de laboratoire, en poste depuis de nombreuses années, achetait systématiquement son petit matériel au même fournisseur et à des prix deux fois supérieurs aux prix du marché. Les dépenses unitaires étaient faibles, donc le phénomène n'était pas perceptible, l'ordre de grandeur des budgets de renouvellement restant sensiblement le même. Mais les petits ruisseaux ont fait de grandes rivières. L'auditeur avait en main tous les éléments pour chiffrer le dommage, et pourtant il ne le pouvait pas sauf à ne calculer qu'un chiffre annuel, ce qui ne donnait pas d'indication sur le montant possible du préjudice.

En effet, faut-il considérer que le phénomène dure depuis un an... ou dix ans ; et à supposer que l'auditeur ne l'ait pas découvert, aurait-il perduré un an... ou dix ans ? Autrement dit, on ne peut, dans ce cas, calculer ni la perte subie, ni la perte évitée. Et l'attitude qui consisterait à multiplier le coût annuel une première fois par trois, parce que le dernier audit ayant eu lieu trois ans auparavant, on estime que le phénomène a dû prendre naissance aussitôt après ; et une seconde fois par trois parce que l'on estime qu'il aurait perduré au moins jusqu'à l'audit suivant si on ne l'avait découvert, une telle attitude est condamnable et nuisible à l'audit interne.

- **La quantification souhaitable**

S'il réussit à éviter tous ces obstacles, l'auditeur ne manque pas de quantifier les conséquences du fait constaté à chaque fois que cela est possible, sans excès ni extrapolations hasardeuses. Cette quantification permet de mieux mesurer l'impact du phénomène. À partir de là, il peut, en fin d'audit, classer les FRAP, selon leur importance, c'est-à-dire selon l'importance de leurs conséquences dans l'entreprise.

Il y a des cas, relevant du qualitatif où la quantification n'est pas envisageable : une erreur de gestion dans la tenue des dossiers du personnel, ou une mauvaise utilisation de la feuille d'entretien ou une information qui ne circule pas ne peuvent pas toujours être chiffrés dans leurs conséquences. Néanmoins, l'auditeur donne des appréciations qualitatives suffisantes pour permettre au lecteur de bien mesurer les conséquences du phénomène et d'en situer l'importance.

Les conséquences quantifiées ou appréciées sont également classées selon leur nature.

Ainsi, on distingue :

- les conséquences financières ;
- les conséquences juridiques ;
- les conséquences économiques ;
- les conséquences techniques ;
- etc.

Ce simple énoncé n'est pas seulement affaire de bonne présentation ; c'est aussi pour l'auditeur un moyen mnémotechnique. Il passe ainsi en revue tous les domaines dans lesquels une conséquence est susceptible de se manifester et peut ainsi présenter un panorama exhaustif. On retrouve ici le même principe que celui appliqué avec le diagramme d'ISHIKAWA dans l'analyse causale.

Ensuite, il faut rédiger la – ou les – recommandation(s).

Recommandations

La recommandation est **impérativement** l'exacte contrepartie de la cause. C'est la raison d'être de l'audit interne, d'élaborer des recommandations telles qu'elles vont éviter au phénomène de se reproduire dans l'avenir. Que faut-il faire pour que ceci ne se reproduise plus ? Quels éléments du contrôle interne doivent être améliorés, modifiés, ajoutés ? Ce sont les questions fondamentales qui justifient la démarche et constituent sur chaque point l'aboutissement de la FRAP.

L'écueil à éviter est, ainsi que précédemment évoqué, la recommandation au premier degré, elle est en général la contrepartie systématique d'une analyse causale qui n'a pas été conduite à son terme. L'auditeur a-t-il découvert une différence entre stock comptable et inventaire physique ? recommandation : mettre le stock comptable au niveau de l'inventaire physique.

A-t-il mis au jour un important contrat non signé par la personne habilitée ? recommandation : Faire signer le contrat par celui qui a pouvoir et mission de le faire, etc.

Dans tous ces cas, on répare, on remet à niveau, la recommandation est une simple remise en ordre. La remise en ordre est, certes, nécessaire, mais elle n'a qu'un lointain rapport avec ces mesures à prendre et qui doivent éviter le retour, ou la persistance des faits dénoncés.

C'est dans l'énoncé clair, précis et concret de recommandations dont les effets se feront sentir dans la durée, que l'auditeur va véritablement contribuer à une meilleure maîtrise des affaires, à une amélioration de la gestion et

donc de la sécurité et des performances : elles doivent donc impérativement conduire à une amélioration du dispositif de contrôle interne.

Nous disons une « amélioration » car on ne peut prétendre, et singulièrement dans les cas complexes, éliminer totalement et pour toujours le phénomène constaté. L'action de l'auditeur interne aura souvent pour résultat de permettre une amélioration. Et beaucoup va dépendre de la *formulation* de sa recommandation.

Deux théories et deux pratiques s'affrontent :

- Les premiers, partant du constat que l'auditeur interne n'est pas un spécialiste du métier, de la technique qu'il audite, considèrent qu'il n'a pas la capacité à formuler des recommandations précises et détaillées. Il devra donc se limiter à des propositions générales, du style « *Il faut revoir tel point de la procédure* » ou « *Il faut compléter par tel élément le système d'information* » ou encore « *Il faut revoir telle partie de l'organisation* ». Et cela sans proposer une solution précise, une rédaction nouvelle... au motif que le spécialiste est mieux placé pour le faire. Certains « intégristes » de cette philosophie vont même jusqu'à considérer que l'auditeur interne doit se limiter aux « constats », sans faire de recommandations.

On a bien compris que je ne suis pas partisan de cette méthode frileuse qui, si elle permet d'évidence d'éviter tout conflit, élimine du même coup tout débat et tend à faire considérer l'auditeur interne comme un monsieur « il y a qu'à », « faut qu'on », en dehors des réalités vivantes de l'entreprise.

- Les seconds préconisent, au contraire, une formulation précise et qui soit une véritable proposition de solution : proposition de rédaction d'un nouveau dispositif procédural ou proposition d'une nouvelle organisation. L'exigence de « valeur ajoutée » qui figure dans la définition de l'audit interne plaide définitivement en faveur de ce choix. L'auditeur interne n'est-il pas le mieux placé pour imaginer la meilleure des solutions ?

Eh bien, il y aura débat, discussions pour le plus grand enrichissement de tous, y compris l'auditeur alors considéré comme un interlocuteur à part entière. Nous verrons dans le déroulement d'une mission qu'il y a place pour ce genre de débat : c'est la réunion de clôture.

Les recommandations de l'auditeur, rattachées à un fait précis, mises en parallèle avec une analyse causale, donnent donc à la FRAP toute son efficacité et son dynamisme.

Mais le document ne serait pas achevé s'il n'y était pas ajouté la première partie : Énoncé du Problème.

Problème

Le rédacteur de la FRAP énonce le problème après avoir mis le point final à la recommandation.

Cet énoncé de quelques lignes a pour but d'attirer l'attention du lecteur et singulièrement du chef de mission de l'auditeur et de la hiérarchie de l'audit (si les FRAP lui sont soumises en l'état). Ces derniers perçoivent ainsi d'un simple coup d'œil si le sujet mérite de leur part une attention soutenue – auquel cas ils liront le document dans son intégralité – ou si, pour des raisons diverses (conséquences peu importantes, sujet non d'actualité...) il convient de ne pas s'y attarder. L'auditeur doit donc pratiquer l'art de la synthèse et énoncer en deux ou trois lignes, et si possible une seule phrase, le constat, ses causes et ses conséquences.

Dans l'exemple ci-dessus évoqué, on pourra dire « Le non-renouvellement du contenu des extincteurs à poudre génère des risques graves en matière de sécurité ».

C'est le point final du document : on peut alors poursuivre les investigations en reprenant le questionnement du QCI et en attendant de rencontrer un nouveau dysfonctionnement, donc l'occasion de rédiger une nouvelle FRAP.

Les avantages de la méthode

Ces avantages ont ceci de singulier qu'ils croissent au fur et à mesure que la mise en œuvre des FRAP est approfondie et généralisée dans toutes les missions d'audit interne.

On peut les regrouper sous trois rubriques : contribution importante à la qualité du contrôle interne de l'audit, qualité accrue de la communication, meilleur rapport d'audit interne en fin de mission.

Contribution à la qualité du contrôle interne de l'audit interne

La FRAP apparaît comme un élément essentiel du contrôle interne dans la Fonction d'audit interne et permet donc de mieux la maîtriser et de la rendre plus efficace. On peut, en effet, la décliner avec les différentes composantes du contrôle interne.

Utiliser les FRAP, c'est pour l'auditeur un moyen de mener à bien sa mission :

- le moyen utilisé peut être considéré comme une **politique** car il va conditionner toute l'organisation et va permettre de constituer une série d'indicateurs mesurables ;

- on en déduit une série de moyens accessoires mis en œuvre pour parvenir à l'objectif : outils d'audit, analyses causales...
- il permet un **pilotage** de l'action des auditeurs et constitue dans ce domaine un véritable « système d'information » à disposition de la hiérarchie de l'audit interne. En effet, l'addition des FRAP va permettre de suivre pas à pas le programme d'audit tel que défini dans le programme de travail ;
- l'**organisation** même du travail sur le terrain est élaborée dans cette perspective : on prévoit une hiérarchie des rôles afin d'attribuer à chacun une fonction adaptée à ses compétences ;
- le manuel d'audit interne du service comporte l'énoncé d'une procédure définissant comment il convient d'élaborer les FRAP. Cette **procédure** a bien évidemment un rôle pédagogique pour les nouveaux venus à l'audit interne ; elle traduit éventuellement les spécificités de la fonction d'audit dans l'entreprise ;
- enfin, comme déjà signalé, la FRAP est un remarquable instrument de **supervision**. Mais c'est également un remarquable instrument de communication.

Qualité de la Communication

Bien avant la fin de la mission c'est pour chaque constat que l'audité a son mot à dire : explications nécessaires à l'élaboration de la FRAP, validation. Lui aussi est ainsi informé pas-à-pas, suit le travail des auditeurs d'où un sentiment de participation qui va contribuer à une bonne communication entre les parties en présence et donc favoriser l'impact positif des recommandations.

Et cet aspect est particulièrement sensible en ce qu'il permet à l'audité d'agir sans attendre. Ayant connaissance immédiate du problème, ayant participé à son analyse, l'audité est tenté de passer à l'action, dès l'élaboration des recommandations et sans attendre un quelconque rapport. Il faut l'encourager dans cette voie :

- Quoi de plus satisfaisant pour un **auditeur** de voir une partie de ses recommandations mises en œuvre avant même que son rapport ne soit publié ?
- Quoi de plus gratifiant pour un **audité** de pouvoir dire à sa hiérarchie et écrire dans le rapport en réponse aux recommandations « *L'action a été prise immédiatement, la situation est redressée* » ? Ce qui pouvait lui être imputé à charge va se retourner et devenir pour lui un élément d'appréciation positif sur son dynamisme et son efficacité.

- Quoi de plus rentable enfin pour l'entreprise que cette démarche qui permet une remise à niveau qui ne sera ni freinée, ni retardée par des délais de procédure ou d'édition ?

Cette rapidité – possible – dans l'exécution se retrouve dans la rédaction du rapport d'audit.

Rapport d'audit

Quel auditeur interne n'a pas connu de difficultés devant l'abondance des papiers de travail et l'oubli d'investigations lointaines lorsqu'il s'est agi de commencer la Rédaction du rapport ? Cette dernière étape a été souvent ressentie comme un labeur difficile : il faut tout se remettre en mémoire, bien distinguer l'essentiel de l'accessoire ; et même si l'on a des papiers de travail bien en ordre et si l'on a pris soin de faire des rédactions partielles, le rapport demeure un pensum considérable.

Il va changer de nature avec l'utilisation de la FRAP. L'auditeur est en présence d'un ensemble plus ou moins important de FRAP, chacune traitant un problème de A à Z : autant dire que le rapport est fait. Selon la structure que l'on souhaite donner à ce rapport, un classement préalable des FRAP est réalisé :

- ou bien classement par ordre d'importance en prenant en considération les conséquences analysées pour chaque problème ;
- ou bien, et ce sera le cas le plus général, classement par nature correspondant aux différentes parties du programme de travail et donc du rapport d'orientation.

Bien évidemment, pour chacune de ces parties, il ne sera pas interdit de faire un classement par ordre d'importance. À partir de là, deux pratiques s'affrontent et qui correspondent chacune à une culture d'entreprise :

- *La pratique du « tout rédigé »* qui considère que la FRAP n'est qu'un papier de travail parmi d'autres, certes plus élaboré et qui se situe en fin de réflexion sur chaque problème, mais il convient néanmoins de produire un rapport en style « non télégraphique ». Les FRAP sont donc reprises pour donner lieu à une rédaction.
- *La pratique de la concision* : à la limite, on classe les FRAP, on les agrafe, et le rapport d'audit est ainsi fait.

Il existe un moyen terme qui permet de conserver les FRAP en l'état, mais avec une rédaction minimale.

Ces différentes méthodes, leurs avantages et inconvénients seront analysés, dans le paragraphe consacré au « rapport d'audit interne ». Mais dès à présent, on mesure à quel point la rédaction du rapport va être changée :

- rapidité dans l'exécution : l'auditeur va beaucoup plus vite dans sa rédaction car il travaille sur la mise en ordre et la mise en forme d'une matière élaborée au lieu d'avoir à procéder à son élaboration ;
- logique de la démonstration : il n'y a plus à la construire, à la créer, mais plus simplement à la reproduire, ou tout au plus à l'aménager ;
- exhaustivité des constats : rien n'est omis parmi tout ce que l'auditeur a rencontré durant sa mission, même s'il s'agit d'une mission longue ou fragmentée. Chaque point est repris dans son intégralité.

C'est donc jusqu'au rapport d'audit et dans toutes les phases préparatoires conduisant à ce stade final (en particulier l'organisation de la Réunion de clôture) que l'utilisation de la FRAP va se révéler dans toute son efficacité.

Simple et pratique, c'est un moyen d'action redoutable entre les mains de l'auditeur.

Mais faut-il n'accepter et ne prendre en compte que ce qui est prouvé, ou en d'autres termes quels sont les critères qui permettent de retenir ou de ne pas retenir le résultat d'un constat ?

LA PREUVE EN AUDIT INTERNE

C'est une interrogation fréquente de l'auditeur interne encore peu expérimenté : ai-je bien en main tous les éléments me permettant d'affirmer le constat dont je vais faire état ? Il n'est peut-être pas inutile de rappeler que nous ne sommes pas dans le domaine judiciaire ; nous n'avons pas à extorquer un aveu, à confondre des coupables. Les normes professionnelles rappellent à ce propos les règles à respecter et invitent l'auditeur interne à suivre le bon sens, dont nous savons depuis le XVII^e siècle que c'est la chose au monde la mieux partagée.

La norme 2310 précise qu'un constat peut être considéré comme prouvé, et donc valable, dès l'instant que les informations réunies présentent quatre caractéristiques définies dans la MPA 2310-1 :

- elles doivent être nécessaires, c'est-à-dire indispensables. Il n'y a donc pas place pour les idées ou conclusions originales et superflues ;

- elles doivent être fiables, c'est-à-dire permettre d'aboutir à une conclusion aussi précise que possible, compte tenu des outils d'audit dont on dispose ;
- elles doivent être pertinentes, c'est-à-dire en rapport avec les observations et recommandations conséquentes, et du même coup conformes aux objectifs de la mission ;
- elles doivent enfin être utiles, c'est-à-dire permettre d'atteindre un meilleur niveau de contrôle interne.

Dès lors que ces quatre éléments sont rassemblés, le résultat de l'observation peut être considéré comme acquis.

L. SAWYER classe les types de preuve en quatre catégories, classement qui peut aider l'auditeur dans sa recherche et dans son choix, mais comme tous les classements ce n'est qu'une mise en ordre :

- La preuve physique : c'est ce que l'on voit, ce que l'on constate. On dit que c'est la meilleure des preuves, encore faut-il se méfier de sa faculté d'observation et de la mémoire que l'on en a. C'est pourquoi l'auditeur interne fera bien de prendre quelques précautions :
 - noter sur le champ ce qu'il constate ;
 - éviter l'appréciation superficielle et fugitive ;
 - veiller au lien direct de causalité entre la preuve et le constat.
- La preuve testimoniale : d'aucuns prétendent que c'est la plus fragile. Comment se fier au témoignage d'autrui, frappé d'un double aléa :
 - l'aléa du constat fait par autrui ;
 - l'aléa relatif à la façon dont il est rapporté.

Nous retrouverons ces incertitudes lorsque nous parlerons de l'interview (4^e partie).

- La preuve documentaire : elle se présente sous de multiples aspects : pièces comptables, procédures écrites, comptes rendus, notes, courrier, plans, rapports, etc. Elle a toute la force de l'écrit mais est néanmoins, elle aussi, frappée d'un double aléa :
 - l'aléa lié à la qualité du document et que l'auditeur interne ne manquera pas d'apprécier ;
 - l'aléa lié à la façon dont on en effectue la lecture ou le déchiffrement. Un auditeur expérimenté trouvera, à la simple lecture d'un document, des indices ou lacunes que le jeune auditeur ne percevra pas.

- La preuve analytique : c'est celle qui résulte de calculs, rapprochements, déductions et comparaisons diverses. Les aléas ici se cumulent :
 - ceux liés aux documents, témoignages à partir desquels on va réaliser l'analyse ;
 - auxquels s'ajoutent les erreurs de calcul et/ou de déduction de l'auditeur lui-même.

Faut-il conclure de l'examen de ce classement établi par L. SAWYER que l'auditeur interne est condamné à vivre dans l'incertitude ? Non, mais il doit impérativement pratiquer ce qui est le maître mot de la méthodologie en audit interne : *la Validation*.

Ainsi atteint-on ce degré raisonnable de certitude préconisé par les normes.

COHÉRENCES ET VALIDATIONS

Les cohérences

Les erreurs, dysfonctionnements, risques, insuffisances ou anomalies ayant chacun été consignés dans une FRAP, l'auditeur s'assure par un travail de synthèse de la cohérence de ses observations. Ce travail va s'accomplir sur deux plans.

Cohérence horizontale

Il faut, autant que faire se peut, regarder si les risques mis en évidence – et qui sont des problèmes potentiels – ont trouvé, ou non, une réalisation dans les dysfonctionnements et erreurs et qui sont des problèmes réels. En d'autres termes, le constat d'un risque, résultant d'une défaillance ou d'une insuffisance de contrôle interne doit toujours induire la recherche éventuelle de sa réalisation. Le fil, ainsi saisi par l'auditeur, ne doit pas être lâché sans que ce dernier ait mené l'enquête à son terme.

Inversement, l'auditeur va regarder si le constat d'un fait anormal n'induit pas un risque potentiel plus étendu, plus général et qu'il conviendrait bien évidemment de dénoncer (on retrouve ici par ricochet le problème du « seuil de signification », évoqué dans la première partie et que les auditeurs internes ne doivent pas prendre en compte).

Dans un cas comme dans l'autre, la recherche causale conduite à partir de la FRAP est le point de départ de la démarche. Celle-ci peut amener l'auditeur à sortir du champ d'application défini par le rapport d'orientation et le programme

d'audit, et donc à élargir son travail et à allonger la durée de la mission. Le chef de mission en est bien évidemment informé, mais il ne saurait être question d'écarter ce **droit de suite**.

Cette recherche de cohérence s'exerce également sur un autre plan.

Cohérence verticale

L'auditeur classe et compare, dans un ordre logique, tous les constats réalisés à propos des **différentes phases d'un même cycle ou d'un processus**. Dans un premier temps, il s'assure de la cohérence de l'ensemble, dans un second temps, il en tire les conclusions :

- ou bien un constat effectué au premier stade du cycle n'a pas eu de répercussions sur les stades suivants, et les conséquences de ce constat s'en trouveront amenuisées ;
- ou bien, au contraire, on observe des répercussions en cascade, et les conséquences du constat initial vont s'en trouver aggravées. Là également, la question que se pose l'auditeur sur la cohérence verticale peut le conduire à élargir le champ de ses investigations et à procéder à des tests complémentaires sur des phases du cycle jusqu'alors non explorées ou incomplètement explorées.

■ *Illustration : audit des achats*

Cohérence horizontale

- Les auditeurs découvrent que la procédure d'appels d'offres ne présente pas toutes les garanties suffisantes, le dépouillement des réponses étant assuré par une seule personne à laquelle « on fait confiance ». Il y a là un risque qui va donner lieu à la rédaction d'une FRAP qui met en évidence, au niveau des conséquences, la possibilité de collusion avec un fournisseur. Leur recommandation va être de modifier en conséquence la procédure d'appels d'offres.
- Mais l'action des auditeurs sur ce point ne va pas s'arrêter là, ils vont regarder si dans l'analyse des achats certains constats ne viennent pas corroborer le précédent ; ou si, au contraire, aucune anomalie ne semble s'être produite. Dans le cas auquel il est fait ici allusion, les auditeurs – à la faveur de tests complémentaires, ont constaté que des achats de matériels de laboratoires favorisaient systématiquement un revendeur à des prix supérieurs aux prix du marché. L'analyse causale a bien évidemment révélé un manque de maîtrise au niveau du contrôle budgétaire, mais ce constat devait être mis en cohérence avec celui sur les appels d'offres, dont il aggravait les conséquences, transformant le problème potentiel en problème réel.

Cohérence verticale

- Sur ce même problème, les auditeurs ont étendu leurs recherches à l'ensemble du cycle Achat/Réception/Stockage/Paiement. La découverte initiale les a conduits à observer le stockage de ce matériel de laboratoire. Ils ont constaté :
 - qu'il était durablement excédentaire et que sa rotation était anormalement faible ;
 - qu'il figurait régulièrement dans les opérations de réforme ;
 - que le paiement des factures ne respectait pas les délais habituels et faisait souvent l'objet de demandes de « règlements immédiats » de la part du gestionnaire en cause.

Là encore, l'analyse des différentes phases du cycle et les constats réalisés à chaque étape ont permis de mettre en cohérence toute une série d'observations qui ont pris ainsi une signification globale, et ont donné une tout autre coloration au constat initial.

Ce double exercice de cohérence est déjà une manière de validation.

Les validations

« Validation » : c'est le maître mot de la procédure d'audit interne. L'auditeur interne est un St Thomas qui ne croit ce qu'on lui dit ou ce qu'il voit que s'il a la possibilité de recouper son information. « Ne recevoir jamais aucune chose pour vraie que je ne la connusse évidemment être telle » : cette phrase célèbre du *Discours de la méthode* de DESCARTES, s'applique pleinement à l'audit interne, le mot remarquable étant ici « évidemment » car l'auditeur ne peut et ne doit parler que des évidences.

On l'a déjà dit et il faut le répéter : pas d'hypothèses – si nombreuses soient-elles – pas d'idées préconçues, pas de déductions hâtives. Pas-à-pas, l'auditeur va valider ses constats, et ce, de deux façons :

Validations individuelles

C'est la validation à chaque constat pour chaque FRAP, et qui va consister pour l'auditeur :

- à toujours recouper son information : une interview par une autre interview, ou par un document ou par une observation visuelle ; un document par une interview, ou une observation... bref, la révélation par l'usage d'un outil d'audit est recoupée par un autre outil d'audit. On enseigne même que toute source d'information orale est à confronter si possible avec deux autres sources d'information, c'est dire la méfiance qui s'attache à la simple parole ;
- à porter son information à la connaissance du responsable afin de recueillir sa réaction au vu des éléments de preuve qui sont apportés. Ainsi l'auditeur règle par avance, et dès cet instant, les désaccords qui

pourraient survenir à propos des faits observés. Si d'aventure l'analyse conduite n'est pas bonne et amène à des conclusions erronées, il est aussitôt alerté sur ses erreurs. Cette forme de validation implique évidemment une bonne collaboration entre les différents acteurs, mais on a vu que la réussite de la mission est à ce prix.

Sans validation, l'auditeur se condamne à des erreurs d'interprétation. On cite traditionnellement comme exemple d'interprétation erronée, le cas de l'auditeur interne qui a révélé à la suite d'un sondage statistique :

- que 70 % des achats étaient effectués à un fournisseur A, offrant les meilleures conditions de prix, délais, qualité...
- et que 30 % étaient effectués auprès de deux fournisseurs B et C offrant à tous égards de moins bonnes conditions.

L'interprétation de l'auditeur fut de mettre en évidence une mauvaise application des règles d'appels d'offres risquant de générer collusion, prix de revient élevés, etc. S'il avait validé son sondage par interviews, il aurait découvert que A était un fournisseur national, B et C des fournisseurs locaux et qu'il était important de maintenir avec eux un certain courant d'affaires pour éviter de les voir disparaître et se trouver en situation de monopole face à A.

Ces validations individuelles et successives sont confortées et coiffées par des validations générales.

Validations générales

Elles rejoignent, au plan du raisonnement, les exercices de cohérence et peuvent être réalisées en deux étapes :

Validations générales en cours de mission

Ce sont celles qui sont réalisées à l'occasion des réunions intermédiaires, lorsque s'agissant de missions importantes une partie de l'audit se trouve achevée. On éprouve alors le besoin de s'assurer, avant d'aller plus loin, que le chapitre qu'on vient d'écrire est correct et que l'on peut s'appuyer sur les constats de cette première partie pour développer plus avant la mission. Le chef de mission et ses auditeurs vont alors s'assurer auprès des responsables concernés que l'ensemble des constats et observations réalisés sur telle partie du cycle, ou sur tel site, ou sur tel service, ne présente ni erreur d'appréciation, ni insuffisance de diagnostic. Ces réunions intermédiaires, et donc ces validations générales intermédiaires, ne sont pas systématiques : elles n'ont lieu que lorsque l'importance de la mission le justifie. En revanche, la validation générale finale est systématique et obligatoire.

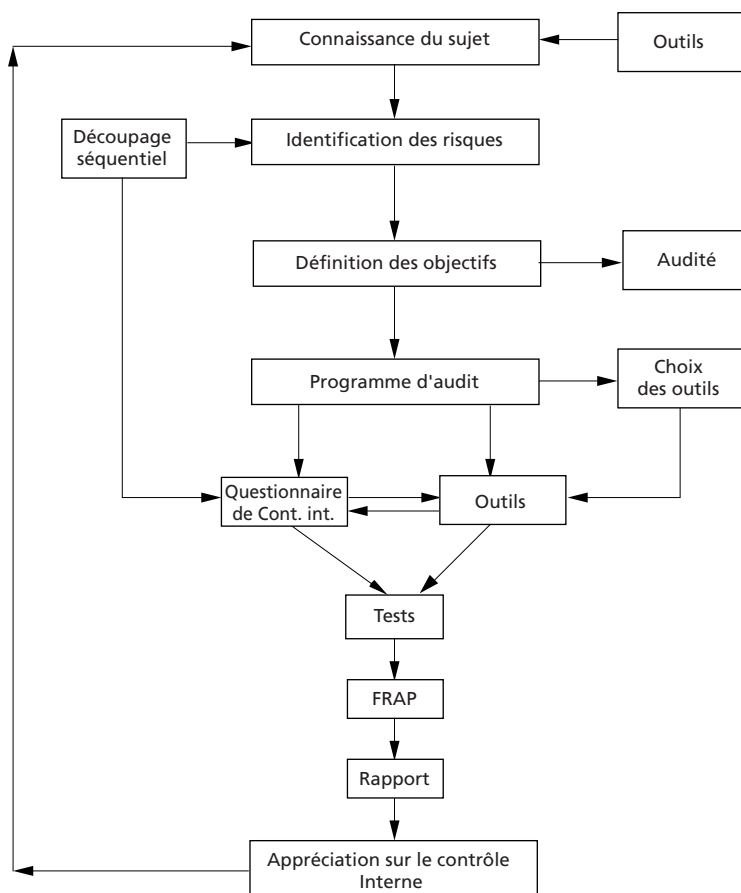
Validation générale en fin de mission

C'est l'ensemble des conclusions de la mission qui est alors présenté aux audités, et ce au cours d'une réunion générale : la réunion de clôture. Mais nous sommes ici déjà entrés dans la troisième et dernière phase de la mission d'audit interne : la phase de conclusion.

Mais préalablement à cette phase, l'auditeur interne doit se livrer à une appréciation du contrôle interne qui sera développée dans le chapitre 6.

Il est important de noter dès à présent que le référentiel de contrôle interne doit nécessairement avoir été enrichi à chaque mission après le passage des auditeurs.

Le cycle d'appréciation du contrôle interne



Chapitre 5

La phase de conclusion

L'auditeur revient à son bureau avec l'ensemble de ses FRAP et de ses papiers de travail. Pour permettre la validation générale, il rédige un document : c'est le projet de rapport d'audit. Puis a lieu la réunion de clôture et validation, d'où sort le rapport d'audit en son état final et auquel il faut assurer un suivi.

LE PROJET DE RAPPORT D'AUDIT INTERNE

Il est ainsi nommé pour trois raisons :

1^{re} raison

Les observations qu'il contient n'ont pas encore fait l'objet d'une validation générale ; elles ne peuvent donc pas être considérées comme définitives, même si chaque FRAP a fait l'objet d'une validation spécifique.

2^e raison

Ce document, s'il comporte déjà les recommandations des auditeurs, ne comprend pas les réponses des audités à ces recommandations.

C'est donc un document incomplet et qui peut se présenter sous deux aspects :

- ou bien il est constitué par le rassemblement de l'ensemble des FRAP que l'on a pris soin de classer de façon logique et par ordre d'importance. Un sommaire est rédigé qui résume les différents chapitres abordés et renvoie

aux FRAP concernées. Cette forme de projet de rapport présente donc la totalité des constats, assortis des causes, conséquences et recommandations. Un tel projet « brut de fonderie » ne comporte donc qu'une rédaction sommaire, il ne présente aucun effort d'introduction, de synthèse, de conclusion. C'est vraiment, à tous égards, un **projet** de rapport ;

- ou bien – et c'est le cas le plus fréquent – le projet se présente déjà en une forme relativement élaborée. On y trouve un sommaire, une introduction, une synthèse, la mention des destinataires.

Et surtout c'est un document déjà rédigé : il reprend certes les différentes FRAP mais avec un effort de rédaction.

Dans un cas comme dans l'autre, le document définitif comporte le point de vue de l'audité en regard de chaque recommandation. C'est « la réponse aux recommandations » que la MPA 2410-1 présente comme facultative. Simple mesure de prudence pour respecter coutumes et pratiques des différents pays et secteurs professionnels, mais de fait la pratique courante dans de nombreux pays est de faire figurer ces réponses de l'audité de façon systématique. Nous verrons ci-après comment il convient de rédiger ces « réponses ».

3^e raison

Il ne comporte pas encore le plan d'action qui est ce document joint au rapport définitif et sur lequel l'audité indique quand et par qui seront mises en œuvre les recommandations qu'il a acceptées.

Deux pratiques co-existent dans ce domaine :

- celle, ici présentée, et qui consiste à joindre le plan d'action au rapport d'audit. C'est la pratique américaine et celle de la plupart des grandes entreprises. Elle part du principe qu'il convient de battre le fer quand il est chaud. Cette façon de procéder est à tel point entrée dans les mœurs aux USA que c'est la plupart du temps à l'issue de la réunion de clôture que réponses et plan d'action sont élaborés ;
- subsiste également le cas où c'est ultérieurement, après la publication du rapport d'audit, que le plan d'action est élaboré par l'audité et publié. On perçoit bien l'inconvénient de cette pratique qui incite à laisser les choses traîner en longueur. Elle a pour elle de donner le temps de la réflexion parfois indispensable pour une bonne organisation des dispositions à prendre.

La norme 2410 retient la première formule « la communication doit inclure... les plans d'action ». C'est donc déjà le rapport d'audit à ces trois différences près et qui sont toujours celles pour lesquelles on le dénomme « provisoire » :

absence de validation générale, absence de réponses aux recommandations et absence de plan d'action. Ce document va constituer l'ordre du jour de la réunion de clôture, tout comme le rapport d'orientation était l'ordre du jour de la réunion d'ouverture.

LA RÉUNION DE CLÔTURE

Elle réunit exactement les mêmes participants que la réunion d'ouverture, lesquels après s'être entendu dire ce que les auditeurs internes avaient l'intention de faire, vont s'entendre commenter ce qu'ils ont fait. Autour de l'équipe de mission d'audit, on va donc retrouver l'audité, ses collaborateurs, sa hiérarchie (éventuellement).

Cette réunion de clôture obéit à cinq principes, et elle s'organise et se déroule en fonction de modalités pratiques précises.

Les cinq principes

Le principe du « livre ouvert »

Il est fondamental et découle directement du principe de transparence développé plus haut. C'est l'affirmation que rien ne saurait être écrit dans le rapport d'audit interne qui n'ait été au préalable présenté et commenté aux audités. La mission d'audit n'est pas une instruction secrète dont le dossier serait inconnu des inculpés. Tout au contraire : tous les documents, tous les éléments de preuve qui ont permis les observations contenues dans le projet de rapport doivent être mis sur la table. On doit faire part des doutes et des certitudes : susciter le dialogue, voire la contradiction. « Le livre ouvert » c'est la totale validation des opérations d'audit.

Le principe de la « file d'attente »

Le premier servi en matière d'information, c'est et ce doit être l'audité, le responsable direct, avec lequel les informations sont validées. C'est pourquoi le projet de rapport et son contenu ne sont ni diffusés ni divulgués tant que la réunion de clôture (et de validation) n'est pas achevée. Rien n'est pire que la divulgation anticipée à la hiérarchie de constats d'audit – si « croustillants » soient-ils – et qui arrivent ensuite sur l'audité en forme de reproches alors qu'il n'a pas été informé par les auditeurs et ne sait de quoi il retourne. Une telle méthode signe la condamnation de l'audit interne dans l'entreprise.

Le principe du « ranking »

Les recommandations des auditeurs figurant dans le projet de rapport sont présentées en fonction de leur importance. On effectue donc un classement des constats énoncés dans les FRAP, classement effectué à partir de l'analyse des **conséquences**. Si les conséquences réelles ou potentielles sont secondaires, on se garde bien d'insister longuement sur ces questions, si par contre les conséquences sont importantes les auditeurs ouvrent largement le débat. Mais le principe du « ranking » doit éviter de donner de l'importance à ce qui n'en a guère, ce qui ne manquerait pas de déconsidérer l'audit interne alors réputé comme ne s'intéressant qu'aux problèmes secondaires, voire aux « faux problèmes ».

Le principe de « l'action immédiate »

C'est le corollaire pratique de l'information totale et complète donnée à l'audité. En vertu de ce principe, dès que l'audité est informé, on va l'encourager – sans attendre la publication du rapport officiel – à prendre immédiatement les mesures correctives, s'il en a les moyens bien évidemment. Si tel est le cas, le rapport d'audit mentionne que des dispositions ont été prises aussitôt et ont déjà porté leurs fruits.

On imagine facilement dans ce cas que la mission d'audit, est ressentie comme positive par l'audité lui-même : elle lui permet de démontrer ses capacités d'action et de réaction.

Dans les audits importants, et en cas de réunions de validation intermédiaires, l'action peut, s'il y a urgence, être entreprise sans attendre. Là encore la collaboration auditeurs/audités est essentielle : elle s'exerce pour le plus grand bénéfice de l'entreprise.

La connaissance commune

Bernard GRAND¹ a très bien démontré comment la participation auditeurs/audités à cette validation générale permet d'utiliser les principes de la « connaissance commune ». *« Soit le dysfonctionnement est connu par les audités et les auditeurs s'assurent alors que chaque participant ait bien conscience du fait que les autres participants sont aussi informés. Soit ils révèlent aux acteurs des dysfonctionnements inconnus par ces derniers... »*. Cette situation crée une dynamique et garantit la transmission des informations quel que soit le cas de figure. C'est à partir de là que l'auditeur interne va pouvoir jouer

1. Bernard GRAND – Maître de Conférences à l'I.A.E. d'Aix – « Theoretical approaches to audit » in revue *Internal Auditing*, vol. 13, n° 8, déc. 1998.

son rôle de conseil et se démarquer d'une attitude de simple contrôleur. En cela Bernard GRAND fait justement remarquer que le fonctionnement de la réunion de clôture se rapproche du fonctionnement des cercles de qualité.

L'organisation et le déroulement de la réunion

Tout comme la réunion d'ouverture, la réunion de clôture se déroule sur les lieux mêmes de l'audit ; elle réunit les mêmes personnes qui vont ainsi renouer le dialogue pour valider et conclure.

L'ordre du jour est constitué par l'examen du projet de rapport qui est distribué à chaque participant, si possible quelques jours avant la réunion afin d'en permettre la lecture. On ne répétera jamais assez que le rapport d'audit n'est pas et ne doit pas être un document surprise avec lequel on s'efforcerait de piéger l'audité. Cet examen se fait à partir d'une **présentation** réalisée par les auditeurs, elle permet de régler les **contestations** éventuelles.

La présentation

Il serait de mauvaise politique de réunir les audités pour leur lire un document. La réunion doit être préparée : des transparents sont élaborés qui résument les points essentiels à évoquer. Ceux-ci sont systématiquement illustrés par des constats précis issus des FRAP : pas d'affirmation ni de jugement sans exemple tiré des opérations d'audit. On doit également éviter de transformer les auditeurs en statues muettes qui écouterait discourir le chef de mission. Chacun doit participer à la présentation à hauteur de sa contribution et de ses capacités. En bref, la présentation doit être vivante et illustrée.

Les auditeurs internes doivent se munir des papiers de travail, constituant autant d'éléments de preuves, prêts à être montrés si les nécessités de la discussion l'exigent. Cela implique un classement rigoureux des documents, afin de les retrouver sans difficulté dès l'instant qu'ils doivent être produits. Il n'est pas d'effet plus désastreux que le spectacle de l'auditeur perdu dans ses dossiers à la recherche forcenée d'un document hypothétique que tous attendent en silence.

Après la présentation intégrale des opérations d'audit, les auditeurs passent au stade plus délicat de la présentation des recommandations : c'est souvent là que naissent les contestations.

Les contestations

Si le travail a été bien fait, si les constats ont été validés pas-à-pas, la validation générale ne doit pas poser de problème quant à la réalité des faits. Mais une contestation peut parfois surgir, et deux situations sont alors possibles :

- ou bien l'auditeur est en mesure de fournir l'élément de preuve sur lequel il assoit son affirmation, et la contestation s'éteint aussitôt ;
- ou bien il n'est pas en mesure de fournir cet élément, et c'est sans doute parce que ses conclusions ont été trop hâtives ou qu'il n'a pas su préserver et classer ses éléments de preuve. Il est dans ce cas inutile d'alimenter des controverses sans fin, nuisibles à tous, et il est plus sage d'abandonner le point litigieux. S'il s'agit toutefois d'un problème essentiel (mais on doit normalement disposer dans ce cas de tous les arguments), une éventuelle suspension de séance va permettre de réunir les éléments manquants. De telles situations sont bien évidemment à éviter, elles révèlent une mauvaise préparation de la réunion.

Plus délicates sont les contestations relatives aux recommandations figurant dans le projet de rapport.

- Elles sont délicates parce que – nous le verrons en étudiant le rapport d'audit – l'audité a toujours la faculté de refuser une recommandation. La contestation à la prise de connaissance du projet de recommandation n'est donc pas en soi une anomalie : cette contestation peut conduire les auditeurs internes à modifier le contenu de leur texte sur ce point, et s'ils sont convaincus bien évidemment.
- Elles sont délicates également parce que – par principe – le texte proposé est un projet.
 - D'une certaine façon, on peut donc dire que les audités sont incités à suggérer éventuellement autre chose puisqu'on leur annonce que sur ce point tout n'est pas joué. Et c'est d'autant plus vrai que dans la pratique française on va laisser aux audités un certain délai pour signifier par écrit leur opinion : c'est la réponse aux recommandations.
 - On peut ajouter que l'auditeur – qui n'est pas un « spécialiste » du sujet audité – peut parfois ne pas percevoir la meilleure des solutions possible. Si un bon climat de collaboration s'est établi, les audités font alors des propositions pour enrichir la recommandation initiale. Cette solution est évidemment bien préférable à celle qui consiste à ne pas présenter de recommandation. Cette situation se rencontre çà et là, elle reste exceptionnelle et est à proscrire car elle témoigne d'un doute que l'audit interne entretient sur ses capacités à proposer des solutions pour

améliorer la qualité du contrôle interne. Les critiques possibles sur les recommandations doivent donc être perçues comme une source potentielle d'enrichissement des connaissances.

C'est pourquoi, ainsi qu'il a été indiqué dans le chapitre relatif à la FRAP l'auditeur interne n'hésite pas à formuler des recommandations précises et concrètes. En conséquence de quoi, il accepte le débat au sein de la réunion de clôture, il ne considère pas une contre-proposition comme un affront et fait son miel de toutes les connaissances complémentaires que la discussion lui permet d'engranger.

Mais il est certain qu'en réunion de clôture les discussions ne sont pas rares sur le chapitre des s : là également, les auditeurs peuvent maintenir leur texte s'ils le désirent.

Au terme de cette réunion, dont la durée est extrêmement variable (de deux heures à un jour) les différents acteurs vont se quitter. Les auditeurs internes ne manquent pas de remercier les audités pour leur collaboration ; si l'audit s'est bien déroulé, ces remerciements sont réciproques.

- Avant de se séparer :
 - on précise aux audités, les délais qui leur sont laissés pour envoyer à l'audit interne une réponse écrite aux recommandations ;
 - on rappelle la procédure de suivi d'audit en usage dans l'entreprise afin que chacun connaisse parfaitement le rôle qui lui reste à jouer.

Les auditeurs retournent alors dans leur service pour entreprendre ultérieurement la phase finale de leurs travaux : la rédaction du rapport d'audit.

LE RAPPORT D'AUDIT INTERNE

Nous disons « entreprendre ultérieurement » car ceci ne peut s'accomplir que lorsque l'audité a adressé sa réponse écrite aux recommandations du projet de rapport, sauf s'il en a fait connaître le contenu dès la fin de la réunion de clôture. Nous verrons ultérieurement quelles formes peuvent prendre ces réponses.

Le rapport d'audit obéit à un certain nombre de principes, il respecte une certaine forme et son contenu obéit à des normes.

Les quatre principes

Pas d'audit interne sans rapport d'audit interne

« On n'a jamais rien fait tant que l'on n'a pas vendu quelque chose » disait Larry SAWYER, le père de l'audit interne. Cette conception très américaine prend ici une valeur singulière, elle correspond au premier des principes ayant trait au rapport d'audit interne.

Le « Je n'ai rien à dire » ou « nous n'avons rien trouvé » n'a pas cours en audit interne. De même que l'auditeur externe doit en tout état de cause porter un jugement sur les comptes de l'entreprise, de même l'auditeur interne doit fournir une appréciation sur les contrôles internes de la fonction auditée (exigence rappelée dans la définition de l'audit interne : 1^{re} partie, chapitre 3). Cette appréciation est donnée même s'il faut conclure que l'ensemble des tests démontre une parfaite adéquation entre les contrôles internes et les objectifs. Encore faut-il préciser quels furent les domaines d'investigation, montrant par là que la démarche de l'auditeur interne n'étant pas exhaustive, un tel jugement ne saurait avoir de valeur absolue. Donc, un rapport est indispensable et qui est d'autant plus important que les observations à faire sont nombreuses. La norme 2440 est sans équivoque sur ce point : « *Le responsable de l'audit interne doit diffuser les résultats...* ».

Document final

Ce document est le dernier acte de la mission d'audit : c'est le deuxième principe.

La mission d'audit interne ne se termine qu'avec la mise en œuvre des recommandations. En affirmant ce principe les normes professionnelles (norme 2500) signifient que l'auditeur interne a encore un rôle à jouer après la publication du rapport. Nous verrons lequel dans les pages qui vont suivre. Mais il signifie également que la mission d'audit interne se prolonge au-delà de l'action de l'auditeur et que l'audité prend le relais et a lui aussi un rôle à jouer.

Mais quoi qu'il en soit le document final est bien le rapport d'audit interne.

On verra que des contacts peuvent se poursuivre ; il est même souvent souhaitable que des relations de travail perdurent entre les intéressés, mais on doit avoir tout dit dans le rapport et la validation générale en ayant été faite avec les audités, il ne peut être question d'y apporter des retouches de façon unilatérale et *a posteriori*.

Présentation préalable aux audits

Rappelons ici que c'est un document final parce que la précaution a été prise au cours de la Réunion de clôture, d'en présenter et d'en expliciter le texte. C'est le troisième principe. L'accord s'est fait sur la version définitive du document. À défaut d'accord, chacun a une connaissance exacte, et préalable à la diffusion, du contenu du rapport.

Droit de réponse de l'audité

Le caractère définitif du document et sa présentation impliquent un droit de réponse qui s'exerce d'une double façon :

- de façon orale et informelle au cours de la réunion de clôture. Au cours de cette réunion l'audité a même la possibilité de faire admettre son point de vue et de faire apporter des corrections, s'il a pu emporter la conviction des auditeurs. C'est une possibilité, **ce n'est pas un droit** ;
- de façon écrite et formelle, et précisément parce que la précédente forme n'est pas un « droit ». Sur le rapport lui-même et avant sa diffusion, l'audité est invité à communiquer ses « réponses aux recommandations » : chaque « réponse » est insérée dans le rapport d'audit à la suite de chaque recommandation.

La forme de ces réponses et la procédure qui s'ensuit, sont examinées aux paragraphes suivants.

La forme

Le rapport d'audit interne présente une structure très généralement admise à quelques nuances près. Cette structure est incontournable car elle répond aux deux fonctions du rapport et qui sont relativement contradictoires.

- Le rapport d'audit interne est et doit être un **document d'information** pour la hiérarchie. À la simple lecture du rapport, les supérieurs hiérarchiques doivent savoir si le domaine audité est ou non convenablement maîtrisé et quelles sont, éventuellement, les mesures importantes à prendre pour améliorer la situation. Pour répondre à cette fonction, il n'est pas nécessaire que le rapport d'audit rentre dans le détail des investigations réalisées. Il faut et il suffit qu'il présente une argumentation claire, reposant sur l'identification précise des risques observés ou révélés et indiquant dans leurs grandes lignes les points de faiblesse et les mesures à prendre. Nous analyserons au chapitre 6 les méthodes utilisées par l'auditeur pour asseoir ses conclusions. La résultante de ce choix est donc un rapport court.

- Mais le rapport d'audit interne doit être également et pour l'audité cette fois, un **outil de travail**. C'est à partir du rapport d'audit que les responsables audités vont entreprendre les actions correctives, ce qui ne saurait se faire sur des indications générales. Le document doit donc impérativement analyser et présenter le détail des constats et observations, les recommandations doivent être concrètes et précises, afin que les responsables ne restent pas dans le flou et soient en mesure de définir avec précision les actions à entreprendre. La résultante de ce choix est un rapport long.

Le rapport d'audit va concilier ces deux impératifs par l'adoption d'une structure originale que l'on peut analyser en quatre parties :

Page de garde et lettre d'envoi

Selon les règles de l'entreprise et sa culture, le rapport est – ou non – accompagné d'une brève lettre d'envoi. Très souvent la lettre d'envoi est absente, et on fait figurer sur la page de garde l'essentiel des mentions à ne pas omettre. Dans l'ordre :

- le titre de la mission et la date d'envoi du rapport qui signe très exactement la date de clôture des opérations d'audit. Éventuellement, l'ordre de mission initial est rappelé ;
- les noms des auditeurs ayant participé au travail, avec ceux des chefs de mission ; il est vivement recommandé de faire signer les intéressés sous leur nom, sauf le cas – déconseillé nous le verrons – où ils n'auraient pas participé à la rédaction du rapport. Le « Produit » final est ainsi validé par ceux qui ont contribué à sa confection ;
- les noms des destinataires du rapport d'audit ; cette mention très précise relevant du même souci de transparence. Si des extraits partiels ont été diffusés on indique, également, les bénéficiaires de ces extraits. Il est très important que tout au long de la ligne hiérarchique, chacun sache très précisément qui a reçu le document. Une mention particulière indique quel est l'audité, destinataire principal et responsable du suivi des recommandations ;
- une mention obligatoire de « confidentialité » (elle peut parfois figurer sur la couverture). Cette exigence de confidentialité conduit à numérotter les différents exemplaires et à indiquer le numéro en face du nom de chaque destinataire. Les règles internes au service d'audit doivent normalement interdire édition ou photocopie en dehors des exemplaires numérotés.

Sommaire - introduction et synthèse

Cet ensemble introductif commence par le sommaire détaillé du rapport afin que l'on puisse aisément se reporter à tel ou tel sujet. Ce sommaire est particulièrement indispensable pour les rapports un tant soit peu volumineux ou comportant de nombreuses annexes.

- L'introduction est en général assez brève. Elle doit obligatoirement comporter deux informations :
 - le rappel du champ d'action et des objectifs de la mission. En effet, le lecteur n'a pas nécessairement eu connaissance de l'ordre de mission, ni *a fortiori* du rapport d'orientation ; ce rappel précise donc fort utilement le but recherché et les limites dans lesquelles se sont situées les investigations (limites dans le temps et l'espace) ;
 - un très bref descriptif de l'organisation de l'unité ou de la fonction auditée, et ce non pas à l'intention des audités directs mais pour répondre à la première fonction du rapport : l'information de la hiérarchie. À ses niveaux les plus élevés, celle-ci peut avoir besoin d'un Rappel sur l'organisation du milieu audité.
- Enfin vient la synthèse. Certains auteurs l'appellent « la lettre du Président », ce qui souligne bien l'objectif de cette partie : informer la hiérarchie et répondre par là à la première fonction du document. Ce chapitre nettement détaché du reste, permet au responsable de haut niveau d'arrêter là sa lecture, sauf à se référer au détail sur tel ou tel point s'il souhaite en savoir davantage. Cela implique que cette synthèse doit obéir à deux règles essentielles :
 - elle doit être brève : pas plus d'une page ou une page et demie au maximum, sauf à tomber dans des longueurs et des redites ;
 - elle doit être précise, et permettre au lecteur d'avoir une opinion à la fin de sa lecture.

C'est dans cette synthèse que l'auditeur apprécie la qualité du contrôle interne. Pour ce faire, elle ne doit pas être un simple résumé du corps du rapport lequel ne contient que des observations négatives. La note de synthèse rétablit l'équilibre en mettant en corrélation les aspects positifs et les aspects négatifs.

Ainsi peut être appliquée la norme 2410.A2 : « Les auditeurs internes sont encouragés faire état des forces relevées ». Notons que certains rapports d'audit appliquent la norme en évoquant les aspects positifs dans le corps du rapport. Mais outre le fait que cette méthode alourdit la présentation et

gomme les faiblesses, elle ne permet pas l'application de la norme 2410.A1, laquelle indique l'exigence d'une « opinion globale de l'auditeur ».

Les techniques d'appréciation, permettant de parvenir à la formulation de cette opinion globale sont développées au chapitre suivant. Ces techniques sont d'autant plus nécessaires que l'on demande désormais à l'auditeur interne de s'engager sur l'opinion qu'il formule, c'est dire l'importance de la synthèse.

Parfois ce document de synthèse est renvoyé en fin de rapport : c'est une erreur car le lecteur est tout naturellement conduit à une lecture intégrale alors que le but poursuivi est précisément de lui éviter ce détour.

Le corps du rapport - ou « rapport détaillé »

C'est le document intégral destiné en premier lieu à l'audité et qui comporte : constats, recommandations et réponses aux recommandations, le tout présenté dans l'ordre logique et cohérent du sommaire.

Ainsi que déjà signalé et commenté (chapitre 4, « La FRAP »), deux écoles s'affrontent quant à la forme de cette partie qui constitue l'essentiel du rapport :

- une école « traditionnelle » qui enseigne que le rapport d'audit interne est un document destiné à être lu et non pas une somme d'informations à déchiffrer sur des papiers de travail. Le corps du rapport doit donc être rédigé, comme un rapport doit l'être selon la tradition ;
- une école « novatrice » enseigne que la pratique de la FRAP étant généralisée, celle-ci étant structurée de façon cohérente et logique, il suffit de classer l'ensemble des FRAP conformément à l'ordre annoncé dans le sommaire et le corps du rapport est achevé en sa forme définitive.

Cette pratique n'est pas sans risques : en son état initial, la FRAP est un document abrupt, sans nuances et dont la forme volontairement dépouillée peut choquer le lecteur non averti. C'est pourquoi il est suggéré de ne s'aventurer dans cette voie que si le contexte et la culture le permettent.

Certains utilisent une formule intermédiaire : on retient le principe de l'accumulation des FRAP, mais la rédaction de celles-ci est revue et aménagée. Cette voie médiane préfigure peut-être l'avenir.

Il est certain que l'utilisation de la FRAP transforme totalement l'ancien pensum de la rédaction du rapport. Il n'est plus besoin de se perdre dans les méandres des papiers de travail accumulés, la rédaction traditionnelle se fait sans difficulté, au fil de la plume ou du clavier, en suivant le fil des FRAP et la logique de leur présentation structurée : faits – causes – conséquences – recommandations ; s'y ajoute la « réponse à la recommandation ».

Conclusion – plan d'action – Annexes

La conclusion d'un rapport d'audit ne s'impose pas : la véritable conclusion est la note de synthèse en tête du document. On peut toutefois prévoir une courte conclusion (15 lignes), non pas pour répéter ce qui est dit dans la synthèse, mais pour ouvrir deux autres directions possibles :

- ou bien pour annoncer – ou suggérer – d'autres missions dont l'intérêt aurait été révélé par la présente mission d'audit ;
- ou bien pour rappeler – en se référant au plan d'audit approuvé – à quelle date se situera la prochaine mission de l'audit interne sur le même thème.

Le document suivant cette brève conclusion est un papier qui a été rempli par l'audité, envoyé avec les réponses aux recommandations et joint au rapport : c'est le **plan d'action**. C'est un simple formulaire, dessiné par l'audit interne, et qui permet à l'audité d'indiquer pour chaque recommandation, qui fera quoi et quand. Pour répondre à ces objectifs le papier joint en fin de rapport comporte, en face du numéro de chaque recommandation l'indication de la personne responsable de la mise en œuvre et le délai dans lequel celle-ci sera entreprise et menée à bonne fin.

Nous verrons ultérieurement quel usage sera fait de ces informations ; mais dès la diffusion du rapport les destinataires savent aussitôt à qui s'adresser pour chaque point évoqué. La forme la plus simple et la plus traditionnelle est la suivante :

Plan d'action

Recommandations	Personne responsable de la mise en œuvre	Date limite de réalisation
N° 1	Chef du magasin	30-06-09
N° 2	M. X - acheteur	15-03-09

La plupart des rapports d'audit interne comportent également des annexes afin de ne pas alourdir le texte même du document. C'est pourquoi tous les tableaux, graphiques, textes officiels, règles de procédures, schémas, etc., qui soutiennent la démonstration sont renvoyés en annexes, avec les renvois et références permettant de les identifier sans problème.

Dans les rapports importants, exigeant de nombreuses références, on utilise parfois un « cahier des annexes », sorte de rapport complémentaire et qui n'est pas destiné à une lecture intégrale.

La pratique des annexes n'est pas sans danger : l'auditeur doit se limiter aux documents indispensables pour une bonne compréhension du rapport ; il serait désastreux d'ajouter des papiers superflus, pour faire du volume. Le rapport ainsi structuré obéit à des normes précises.

Les normes

On peut définir des normes internes de rédaction et des normes externes de diffusion.

La norme 2420

La norme 2420 définit sept principes de rédaction pour les rapports d'audit lesquels doivent être « exacts, objectifs, clairs, concis, constructifs, complets et établis en temps utile ».

- L'exactitude est l'exigence absolue : pas d'approximation dans les rapports d'audit interne.
- Les rapports doivent être « objectifs ». L'objectivité existe-t-elle ? On sait bien que non ; et les rédacteurs des normes le savent bien. Tout travail est réalisé par des hommes et des femmes, qui observent et concluent avec leur culture, leurs habitudes de pensée, leurs schémas cérébraux donc leur personne. Ce qui est signifié ici c'est que les auditeurs internes doivent chasser les idées préconçues, les préjugés : se débarrasser des opinions préalables et aborder la rédaction l'esprit vierge. Ce n'est pas facile et l'on n'y parvient jamais complètement. En d'autres termes il est demandé à l'auditeur de se rapprocher au plus près de l'objectivité.
- Les rapports doivent être « clairs », donc facilement compréhensibles. On recommande de fuir le langage technique, faussement savant. L'auditeur interne doit vraiment parler comme Monsieur tout le monde, éviter le jargon qui donne aux choses simples une apparence complexe et à celui qui les écrit l'illusion qu'il traite des problèmes de la plus haute importance.
- La concision doit être également une qualité essentielle à respecter dans la rédaction d'un rapport d'audit : « faire long » est toujours facile, « faire court » exige une plus grande maîtrise des idées et de leur expression. L'auditeur doit proscrire absolument les préalables, les considérations subalternes, les historiques... Les faits doivent être exposés clairement, brièvement, sans détour ; les recommandations sont toujours courtes, précises et en relation directe avec l'analyse causale des défaillances ou dysfonctionnements. Cette concision, si elle est pratiquée avec rigueur, entraîne avec elle l'absence de tout subjectivisme.

- « Un rapport constructif – nous dit la norme – ... conduit à des améliorations là où elles sont nécessaires ». Ce qui peut apparaître ici comme une évidence n'en est pas une. On condamne en fait deux pratiques trop souvent rencontrées :
 - la recommandation irréaliste qui fera apparaître l'auditeur interne comme un monsieur « Y a qu'à... », « Faut qu'on... », et qui ne sera pas prise au sérieux. L'auditeur interne ne doit jamais oublier le contexte dans lequel il se trouve. Cela se fait en général tout naturellement puisque, et c'est sa grande force, l'intéressé est dans son milieu, le connaît et est imprégné par la culture ambiante ;
 - l'observation et/ou la recommandation superficielle, trop générale pour permettre des améliorations significatives. Sans sombrer dans le pointillisme l'auditeur interne ne doit pas oublier qu'il est plus maçon qu'architecte et que même s'il ne lui est pas interdit d'avoir une vision synthétique, il ne doit pas faire l'impasse sur l'analyse ;
- L'exigence d'avoir à faire une communication « complète » ne signifie pas que l'oubli ou l'omission est interdit. Elle signifie qu'on ne saurait passer sous silence des faits révélés au cours de la mission.
- Le rapport doit être « établi en temps utile ». Rien n'est plus désastreux qu'un rapport publié alors que le souvenir du passage des auditeurs commence à s'effacer. Il en résulte un double inconvénient :
 - une mauvaise image de marque de la fonction audit qui « prend son temps » et par conséquent traite de problèmes « qui peuvent attendre » ;
 - une incitation à ne pas faire et donc une perte d'efficacité pour l'audit interne. Il faut donc traduire « temps utile » par « le plus rapidement possible ». Ici comme en bien d'autres endroits, les normes pratiquent l'art de la litote et en cela sont classiques dans leur esprit.

À ces sept règles normatives, on peut en ajouter deux autres : l'auditeur interne doit toujours prendre position et ne doit en aucune façon juger les hommes.

- L'auditeur interne prend position, c'est dire qu'il fait preuve de conviction. En sus d'une rédaction achevée et concise, il ne doit jamais utiliser le conditionnel, temps à bannir dans les rapports d'audit interne :
 - ou bien les événements peuvent se produire, ou bien ils ne peuvent pas se produire ;
 - ou bien ils ont eu lieu, ou bien ils n'ont pas eu lieu ;

Il n'y a pas d'alternative. S'il y en a une c'est qu'il y a doute et il n'y a pas place pour le doute dans un rapport d'audit¹. Un constat, une recommandation, c'est **toujours** une prise de position. Si on n'a pas les moyens de ses affirmations on doit s'abstenir ou prolonger les investigations. Ce point est fondamental.

- Est également fondamentale l'absence de jugement sur les hommes : ceci a déjà été dit lors de la définition de l'audit interne qui s'intéresse aux systèmes, non aux hommes.

Nous disons « qui s'intéresse » nous ne disons pas « qui n'a pas d'influence, d'incidences ». Il est bien évident qu'un rapport d'audit qui révélerait une situation catastrophique, une absence totale de maîtrise et des affaires à vau-l'eau ne serait pas sans incidence sur les responsables mais ce cas reste exceptionnel. Le cas de figure le plus courant est celui du rapport d'audit qui définit les grands axes d'améliorations possibles identifiées grâce à une commune collaboration.

On ne doit donc jamais déroger à ce principe : pas de nom de personne dans un rapport d'audit interne.

La norme 1321

La norme 1321 recommande d'indiquer dans les rapports que les activités sont « conduites conformément aux normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne ». Mais cette mention ne peut être utilisée que si les résultats du programme d'assurance et d'amélioration qualité l'ont démontré.

Une telle mention va donner plus d'autorité aux constats et recommandations de l'auditeur. Il serait bien dommage de ne pas adopter cette pratique.

En cas de non-conformité, la norme 1322 demande qu'en soient informés la direction générale et le conseil.

Les normes de diffusion

La norme 2440 laisse toute latitude en exigeant la diffusion « aux destinataires appropriés » : donc il doit y avoir diffusion et à chacun d'en définir les normes.

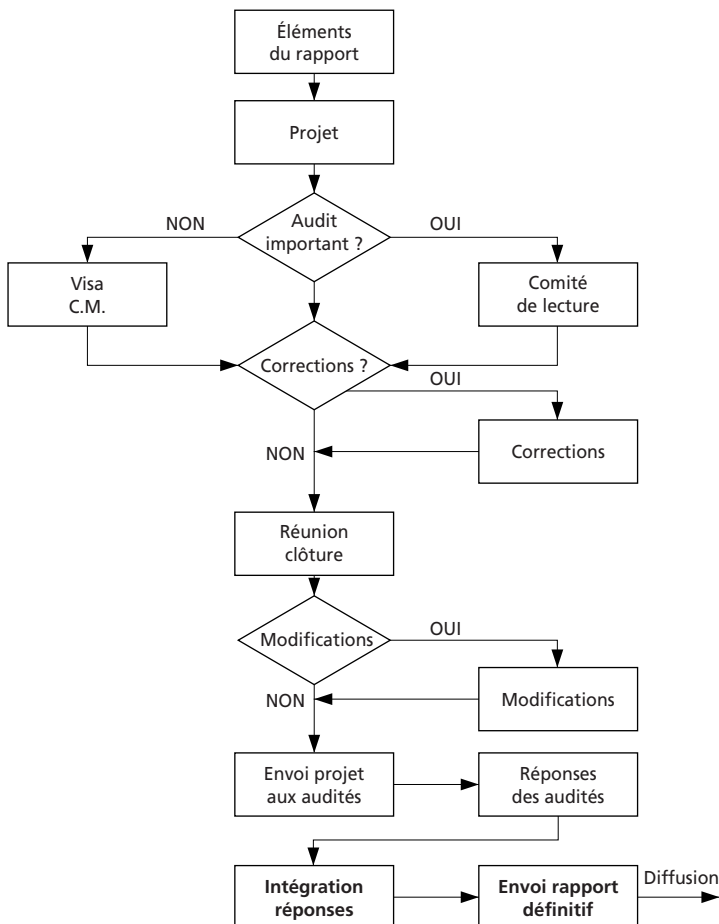
On pourrait dire « la » norme qui doit très généralement se traduire par la diffusion du rapport d'audit à toute la ligne hiérarchique située au-dessus de l'audit, et ce jusqu'à la direction générale inclusivement.

1. On peut éventuellement en faire part de façon orale lors de la réunion de clôture.

Cette règle signifie fort opportunément :

- que toute la hiérarchie doit être informée parce qu'elle est concernée dans sa totalité. En effet, les insuffisances de contrôle interne révélées par l'audit ont très souvent leurs sources dans des décisions ou dans des politiques définies au plus haut niveau. Et même si ce n'est pas le cas, dès l'instant que l'on évoque la maîtrise des affaires d'une unité située dans leur orbite hiérarchique, les responsables concernés doivent être informés pour pouvoir agir. C'est dire que la direction générale qui, par définition, est concernée par la totalité de l'entreprise, doit être normalement destinataire de la totalité des rapports d'audit interne.

Routine de confection du rapport



- qu'en dehors de cette ligne l'information n'a pas à être transmise : il ne doit pas y avoir de diffusion, sur une ligne transversale, par l'audit interne, sauf à prendre le risque de créer des incidents entre personnes ayant des responsabilités identiques. Si pour des raisons d'efficacité une telle information « horizontale » s'avère utile il appartient :
 - ou bien au supérieur hiérarchique commun de la faire redescendre ;
 - ou bien à « l'audité » lui-même de la transmettre de son plein gré à son collègue de même niveau.

Mais l'audit interne ne doit en aucun cas intervenir dans ces informations parallèles.

À cette règle générale existent deux exceptions :

- les auditeurs externes : les relations audit externe/audit interne sont ce qu'elles doivent être dans l'entreprise, c'est-à-dire des relations confraternelles en bonne collaboration, les auditeurs externes sont naturellement destinataires des rapports d'audit interne, et réciproquement bien évidemment. Cette diffusion extérieure doit être placée sous le signe de la plus extrême confidentialité, énoncée et **organisée**.
- les extraits de rapports : les rapports d'audit interne peuvent contenir des observations relatives à des points dont la solution est entre les mains de services fonctionnels : problèmes fiscaux, juridiques, personnels, etc. Dans ce cas, un extrait strictement limité au problème concerné est adressé au service intéressé. Si la question soulevée a fait l'objet d'une recommandation, le service concerné adresse à l'audité une « proposition de réponse », ce dernier lui donnant la suite qu'il juge utile. Nous verrons dans l'organisation du travail de l'auditeur ce qu'il advient des rapports d'audit accumulés au fur et à mesure du déroulement des missions.

RÉPONSES AUX RECOMMANDATIONS ET SUIVI DU RAPPORT

Rappelons comment doivent se présenter les réponses faites par l'audité aux recommandations du rapport ; après quoi nous examinerons les modalités pratiques du suivi des recommandations.

Les réponses aux recommandations

Chaque constat donne lieu à une recommandation de l'auditeur, laquelle est présentée aux audités lors de la réunion de clôture. Si ces derniers ont des

réerves à faire quant à son réalisme ou à son applicabilité, c'est à ce moment que ces réserves sont exprimées. Les auditeurs internes en tiennent compte, ou non, selon leur appréciation des observations qui leur sont faites. La recommandation étant ainsi devenue définitive en la forme, une réponse officielle est demandée aux audités afin que leurs observations puissent être intégrées dans le rapport.

Ces réponses aux recommandations (une réponse par recommandation) sont matérialisées de deux façons :

- La pratique anglo-saxonne : la réponse est recueillie et notée dès la réunion de clôture, en sorte qu'en fin de réunion on puisse disposer d'un texte définitif : rapport + réponses. Le rapport définitif ainsi finalisé est disponible dans les heures suivant la réunion, voire dans les minutes si les mises à jour et enregistrements ont été faits sur micro en temps réel. Seul le plan d'action est à ajouter au document.
- La pratique française, plus traditionnelle : entre l'expression orale en cours de réunion et la prise de position écrite on veut laisser à l'audité un délai de réflexion, variable selon les entreprises (huit jours à trois semaines). La réponse écrite parvient donc un peu plus tard au service d'audit interne, lequel l'intègre en l'état au rapport d'audit à la suite de chaque recommandation concernée. Il ne peut être question à ce stade de « répondre à la réponse » si d'aventure une polémique s'instaure.

Après la discussion en réunion, chacun exprime son point de vue, l'auditeur dans la recommandation, l'audité dans sa réponse et on en reste là : la hiérarchie appréciera.

Ces réponses aux recommandations doivent respecter trois principes fondamentaux :

Premier principe

Ce doit être une prise de position claire et sans ambiguïté par laquelle l'audité :

- accepte la recommandation, ce qui est – et doit être – le cas le plus fréquent, surtout après les conciliations et validation s de la Réunion de clôture ;
- n'accepte que partiellement la recommandation, et pour certaines de ses dispositions ;
- refuse la recommandation, ce qui doit rester exceptionnel.

L'attention des auditeurs doit être attirée sur ce point car certains refus ne sont pas le résultat d'une négation du constat, mais de l'inadaptation de la solution proposée. C'est pourquoi le chef de mission, plus expérimenté et ayant une meilleure connaissance de l'environnement, doit veiller particulièrement, à la qualité et au réalisme des recommandations proposées.

Deuxième principe

Le corollaire de la réponse de l'audité est le « plan d'action » auquel il a été fait allusion dans le développement sur la structure du rapport d'audit. En même temps que l'on accepte la recommandation, on indique donc qui va être chargé de la mettre en œuvre et quand. Cet aspect est essentiel, il fait entrer l'audit dans le domaine opérationnel, permet de passer de la théorie à la pratique et donne aux recommandations de l'auditeur un impact qui valorise son action.

Troisième principe

Si la recommandation n'est que partiellement acceptée, ou si *a fortiori* elle est totalement refusée, la réponse de l'audité comprend de brèves explications justifiant sa position. Nous disons « de brèves explications » car trois écueils au moins sont à éviter :

- les explications ne doivent pas se confondre avec des « considérations historiques » où on ferait appel au passé pour expliquer comment et pourquoi on en est arrivé là. Ces considérations, justifiables en réunion, n'ont pas leur place sous cette rubrique ;
- les explications ne doivent pas non plus se transformer en « narrations justificatives » de plusieurs pages, et qui prendraient tout autant d'importance que le rapport lui-même. L'audité, lui aussi, doit être concis ;
- les explications doivent proscrire l'exposé de plusieurs solutions possibles. Comme la recommandation, la réponse qui lui est faite est un choix et une prise de position, ce n'est pas l'ouverture d'un débat, lequel doit avoir eu lieu **avant** ce stade de la mission d'audit.

On voit bien que quelle que soit la position adoptée dans la réponse, celle-ci doit obligatoirement se référer à la recommandation ; elle ne doit pas être l'occasion de nier des constatations de fait figurant dans le rapport d'audit, ces points ayant dû être réglés lors de la séance de clôture. Si d'aventure il n'en était rien et si les « réponses aux recommandations » se transformaient en critiques du rapport d'audit lui-même, il appartiendrait au responsable de l'audit interne, de calmer le jeu :

- en prenant l'initiative d'une réunion de conciliation,

- ou en arrêtant toute tentative de débat de la part de ses auditeurs après s'être assuré une fois de plus du bien-fondé de leurs observations.

Le suivi du rapport d'audit interne

De tout temps les auditeurs internes ont eu le souci de savoir ce que devenaient leurs recommandations afin de pouvoir mesurer la réelle efficacité de leurs travaux et suivre les solutions qui sont données à des problèmes dans lesquels ils se sont totalement impliqués.

Mais il y a danger à vouloir aller trop loin, car si les modalités de suivi sont parfois différentes selon les entreprises, il est un principe sur lequel tout le monde s'accorde : **l'auditeur interne ne participe pas à la mise en œuvre de ses propres recommandations**. Principe qui part de la définition même de la fonction : l'auditeur interne n'est pas quelqu'un qui fait les choses, c'est quelqu'un qui regarde comment les choses sont faites et apporte des conseils pour les faire progresser.

Ce principe de base distingue, entre autres, et on l'a vu, l'auditeur interne de l'organisateur ou du consultant, lequel est éventuellement chargé de la mise en place. Cette règle fondamentale ne saurait être transgressée, et ce pour deux motifs essentiels qui sont sa raison d'être :

- sa transgression réaliserait de fait, au sein de l'entreprise, un transfert des responsabilités hiérarchiques sur l'audit interne ; il s'ensuivrait une totale confusion entre ligne hiérarchique et ligne fonctionnelle et – à terme – une paralysie de l'ensemble, les responsables ne se sentant plus concernés par l'organisation du contrôle interne de leur unité, ou s'en sentant dépossédés ;
- l'auditeur interne qui mettrait en œuvre ses propres recommandations, et à supposer qu'il ait l'autorité hiérarchique pour le faire, se trouverait, ce faisant, en position d'audité et non plus d'auditeur, soumis à l'audit de son propre travail.

Mais l'audit interne doit être informé de la suite donnée à ses propositions, droit qui va permettre de mesurer l'efficacité, d'alimenter les dossiers et donc de parfaire les audits ultérieurs. Ce droit s'appuie sur quelques principes normatifs auxquels on ne peut déroger ; il peut s'exercer de multiples façons.

Les principes normatifs

Le principe fondamental est celui de la norme 2500.A1 : « le responsable de l'audit doit mettre en place un processus de suivi ». Mais ce principe posé, la norme se garde bien – et avec sagesse – de définir les modalités de sa mise en œuvre, d'où une multiplication de pratiques diverses. Ce qu'il importe de retenir c'est que l'auditeur interne ne peut se désintéresser de ce suivi et doit s'en tenir informé.

- Mais il doit y avoir une méthode, et une seule, définie par l'organisation, et elle doit figurer dans la charte d'audit. C'est le deuxième principe.

MPA 2500.A1-1 : « La charte d'audit devra définir la responsabilité du suivi . Exigence importante qui impose que soient précisées les responsabilités afin de savoir clairement qui aura à répondre si les recommandations ne sont pas suivies d'effet ou rencontrent dans leur mise en œuvre des difficultés imprévues.

- Le management est responsable de l'action, l'audit interne est responsable de l'évaluation de l'action. C'est le troisième principe.

À partir de là des méthodes diverses se sont développées, que l'on peut regrouper en trois grandes familles.

La méthode orthodoxe

Elle confie le rôle essentiel dans le suivi des recommandations à l'audit interne. Ce but peut être atteint par divers moyens :

- le mini-audit : l'auditeur interne revient sur les lieux de sa mission quelques mois après son passage, s'entretient avec les responsables, constate éventuellement les défaillances ou les retards. Cette visite n'est évidemment qu'incitative elle peut, ou non, être suivie d'un rapport. Mais on perçoit bien que la simple visite de l'auditeur peut rompre le cours d'une négligence.

Malgré cela, cette méthode est peu employée car dévoreuse de temps et d'argent. On lui préfère le questionnaire.

- le questionnaire et c'est la méthode déclarative : on reprend le plan d'action dans un questionnaire, et on demande à l'audité de préciser où il en est dans sa mise en œuvre¹. Là encore, il y a incitation à agir.

1. Cf. « L'état des actions de progrès », *La conduite d'une mission d'audit interne*, op. cit.

Mais dans l'un et l'autre cas, que faire lorsque le planning de mise en place n'a pas été respecté : un second mini-audit ? un second envoi de document ? Certains le font, mais on perçoit bien qu'il va falloir s'arrêter un jour.

Ce jour-là l'auditeur interne va agir dans deux directions :

- collationner dans le dossier d'audit les réponses négatives en vue de la prochaine mission sur le même sujet. À cette date, on ne manquera pas de faire figurer parmi les objectifs les recommandations non suivies d'effet lors de la mission précédente ;
- pour les recommandations considérées comme importantes et qui n'auraient pas été suivies d'effet, on ne va pas attendre la mission suivante. Il appartient alors au responsable de l'audit interne de se saisir du problème et de le porter à la connaissance de la direction générale ou du comité d'audit. C'est alors à ce niveau que sera prise la décision finale.

La seconde méthode de suivi aboutit, *in fine*, aux mêmes conséquences.

La méthode interprétative

Elle part du principe que le rôle de l'auditeur s'achève réellement avec la diffusion du rapport. Le suivi des actions à entreprendre n'est plus l'affaire de l'audit interne, c'est l'affaire de la hiérarchie qui doit prendre ses responsabilités. La mise en œuvre de cette méthode prévoit que quelques semaines après la diffusion du rapport, l'audité adresse une note à son supérieur hiérarchique dans laquelle il indique, point par point, la suite donnée au plan d'action figurant en fin de rapport. Si sur tel ou tel point le plan n'a pas été suivi d'effet, l'intéressé doit mentionner pourquoi : surcharge de travail, budgets insuffisants, problèmes d'effectif... Le supérieur hiérarchique prend alors ses responsabilités :

- en prenant les dispositions nécessaires pour que la mise en œuvre puisse s'effectuer ;
- ou en prenant sur lui de ne pas donner suite aux recommandations concernées. Une copie de la note de l'audité à sa hiérarchie est adressée à l'audit interne, et ce pour trois raisons :
 - permettre au service d'audit interne de veiller au respect de la procédure de suivi. En cas d'absence de copie, l'audit adresse une note de rappel à l'audité avec copie à sa hiérarchie afin que les dispositions prévues ne soient pas omises ;
 - enrichir le dossier d'audit concerné afin qu'à la prochaine mission sur le même sujet les auditeurs, connaissant les suites données à l'audit antérieur, en tiennent compte dans leur programme ;

- alerter l'audit interne, si d'aventure des points considérés comme fondamentaux avaient été délibérément écartés par la hiérarchie de l'audit. Dans ce cas, ou bien le responsable de l'audit interne sollicite une nouvelle mission, ou bien il fait inscrire le sujet à l'ordre du jour du prochain comité d'audit ou bien il informe la direction générale. *In fine* – et en bonne logique – c'est donc à ce niveau que la décision est arrêtée.

La méthode hors normes

On peut également identifier une autre façon de faire et qui se rencontre dans quelques grandes entreprises. Elle confie le rôle de suivi des recommandations à un service spécialisé, et dont c'est la mission essentielle. Ce procédé présente avantages et inconvénients :

- Avantages :
 - libérer l'audit interne et le rendre plus disponible pour les missions nouvelles ;
 - lui éviter des conflits susceptibles de nuire à la qualité de ses relations ultérieures ;
 - donner plus de poids et de détermination à l'injonction de faire, puisque l'incitation émane d'acteurs dont c'est le métier et la vocation.
- Inconvénients :
 - s'éloigner de la norme qui insiste pour que l'audit interne soit présent dans cette étape ultime et décisive ;
 - priver du même coup les auditeurs du fruit de leur travail en leur enlevant la satisfaction d'être allés jusqu'au bout de la tâche ;
 - répandre l'idée que l'audit interne ne se préoccupe pas de l'intendance.

On le constate, avantages et inconvénients se contrebalancent ; pour y voir plus clair il faut les mesurer à l'aune de la pratique et des résultats.

Les recours à la direction générale et au conseil sont les mêmes que dans les méthodes précédentes.

Et on peut sans doute imaginer d'autres procédés, pour clore la mission d'audit, qui peut-être verront le jour demain.

La mission ainsi achevée, l'examen méthodologique ne serait pas complet sans analyse des méthodes d'appréciation du contrôle interne.

Chapitre 6

L'appréciation du contrôle interne

Dans la note de synthèse du rapport d'audit, l'auditeur interne porte un jugement sur la qualité du contrôle interne de l'activité ou de la fonction auditée. Et ce faisant, il répond à la seule vraie question que se pose toute direction générale : est-ce que dans tel secteur, tel processus, telle fonction ou telle filiale, les activités sont convenablement maîtrisées ? Est-ce que les boulons sont bien serrés ? Dans les premiers temps de l'audit interne, lorsque dans leur grande majorité les missions étaient simples et élémentaires, la réponse à cette question relevait du simple bon sens.

La complexité croissante des organisations et des missions confiées à l'auditeur ont conduit ce dernier à se méfier de ses intuitions et de ses déductions rapides. C'est pourquoi se sont développées des techniques d'appréciation de plus en plus complexes, et ce en application de la norme 2120. C'est pourquoi également, afin de mieux faire jouer l'appropriation du contrôle interne par le responsable, des méthodes d'appréciation du contrôle interne mises en œuvre par les opérationnels eux-mêmes ont vu le jour et continuent de se développer.

L'APPRÉCIATION DU CONTRÔLE INTERNE PAR L'AUDITEUR

Ce fut longtemps la règle de l'approximation. Au vu des différents constats, auditeurs internes et chef de mission se concertent et portent un jugement nécessairement empreint de subjectivisme et nécessairement global :

- contrôle interne adapté ;
- contrôle interne insuffisant ;
- contrôle interne avec lacunes graves.

Cette appréciation estimative se singularise par trois aspects ;

- elle est globale et porte donc sur l'ensemble de la mission. Elle est donnée dès la fin de la seconde phase même si l'opinion se forge au fur et à mesure des constats ;
- elle se fait à partir de l'importance des constats figurant sur les FRAP et la mesure des conséquences est ici essentielle. C'est dire à quel point cette appréciation doit être réalisée avec exactitude et sans concessions (voir ce qui est dit sur ce point à propos de la FRAP) ;
- elle ne peut résulter de l'opinion d'un seul mais doit résulter d'une concertation entre auditeurs. Il n'est d'ailleurs pas interdit d'y faire coopérer l'audité si un bon climat de concertation a pu être créé.

Cette déduction sommaire, à partir du rapport d'audit, est encore la règle dans de nombreux cas. Puis des procédés, voire des méthodes plus rigoureuses, se sont élaborés : certains encore largement subjectifs, d'autres tentant de faire une place plus grande à l'objectivité.

Les méthodes subjectives

Elles procèdent encore largement du constat global et approximatif mais tentent d'y mettre de l'ordre. Et pour ce faire, on va se référer au cadre de maîtrise et à ses différentes composantes :

- conditions générales pour un bon contrôle interne ;
- cadre de maîtrise de l'activité.

Pour chaque mission, chaque composante fera l'objet d'une cotation : 1 à 5 ou 1 à 10. On observe, par exemple, que pour l'audit de la trésorerie :

- l'environnement interne n'est pas bon ;
- les procédures existent et sont bien appliquées ;
- l'organisation présente des lacunes ;

- la supervision est inexistante ;
- etc.

Et cela sera disposé dans un tableau de ce type :

Missions	Conditions du contrôle interne				Contrôle interne de l'activité					
	Pilotage	Envir. interne	Com.	Politique de risques	Objectifs	Moyens	SI	Procé- dures	Organi- sation	Super- vision
1										
2										
3										
4										
5										
—										
—										
—										
Totaux										

À la fin de l'année le service d'audit interne dispose de 50 ou 100 missions d'audit réalisées. Ces évaluations chiffrées étant reportées sur un tableau, on totalise chaque colonne correspondant à chaque dispositif ; l'auditeur interne fait alors une découverte. Il découvre des **constantes**, c'est-à-dire qu'il constate que **globalement**, et quelles que soient les missions réalisées, le contrôle interne est par exemple satisfaisant dans le domaine des procédures, mais déficient pour le système d'information et la supervision.

En d'autres termes, l'addition des appréciations sur la qualité du contrôle interne de chaque entité permet de dégager une appréciation globale sur la qualité du contrôle interne de l'organisation tout entière. Et ce d'autant mieux qu'est également mesuré l'impact sur chaque activité des forces et faiblesses du contrôle interne global de l'entité. Et cela ne doit pas surprendre puisque, ce faisant, on a mis en évidence les tendances culturelles avec leurs forces et leurs faiblesses.

Ce constat n'est pas sans conséquences pratiques : à partir de là, la direction générale peut mettre au point une **politique de formation** du management sur les domaines où les faiblesses sont significatives. Cette politique de formation va alors contribuer à l'amélioration de la qualité du contrôle interne global de l'organisation. On peut donc dire que les recommandations faites à l'occasion de chaque mission d'audit contribuent non seulement à améliorer le contrôle interne de l'activité auditée, mais contribuent également par leur cumul à améliorer la qualité du management.

Ainsi, à travers l'analyse des dispositifs de contrôle interne réalisée dans tous les secteurs et toutes les activités, apparaît une image nouvelle de l'entreprise, avec ses ombres et ses lumières et qui peut justifier de nouvelles politiques et de nouvelles missions assignées aux responsables.

Les méthodes objectives

On a voulu limiter au maximum le champ d'application de l'appréciation subjective et ce faisant viser un double but :

- enserrer l'auditeur interne dans une grille d'où la cotation va être déduite de façon automatique, sans aucune interférence du jugement personnel ;
- du même coup, permettre de mesurer aussi bien les évolutions que les comparaisons entre activités puisque quel que soit l'auditeur, quel que soit le domaine et quel que soit le moment, le mode de calcul est identique.

L'outil développé à cette fin est une grille d'appréciation qui exige un long travail mais devient, lorsqu'elle est achevée pour toutes les activités, un remarquable et redoutable moyen aux mains des auditeurs internes : Comment le concevoir ? Comment le généraliser ?

La conception

C'est un travail qui part de l'analyse des risques réalisée pour chaque mission d'audit ; autant dire qu'il ne peut être achevé – si tant est qu'il le soit jamais – que lorsque le cycle complet des missions a été bouclé. Si on souhaite se doter de l'outil sans attendre, on peut bien évidemment procéder à ces analyses de risque sans attendre la réalisation des missions.

Pour chaque mission d'audit susceptible d'être réalisée (*cf.* « Le plan d'audit interne », 5^e partie), on va considérer chaque opération élémentaire identifiée dans l'activité, la fonction ou le processus :

- Pour chacune de ces opérations, on va imaginer la situation la plus parfaite susceptible d'être rencontrée. En face de ce cas de figure qui identifie une excellente maîtrise de l'opération on va mettre la cotation un.
- Puis, à l'inverse, on va imaginer la pire des situations possibles : c'est le risque maximum possible (RMP), équivalent du sinistre maximum possible (SMP) des assureurs. On va mettre alors une autre cotation (5 ou 10, ou 50...) dont nous verrons qu'elle sera pondérée.
- Entre ces deux extrêmes vont se situer toutes les situations intermédiaires susceptibles d'être rencontrées, ou à tout le moins les plus importantes d'entre elles.

Cette cotation va se répéter pour toutes les opérations de l'activité, en sorte qu'à la fin du processus l'activité en question sera dotée d'un chiffre égal au cumul des RMP de chaque opération, et signifiant que cette activité est dans un état maximal d'abandon et de laisser-aller.

À chaque mission concernant cette activité, les auditeurs internes situeront la réalité sur cette échelle de valeur.

À ce stade de l'opération, il ne s'agit là que de la généralisation des tableaux d'évaluation des risques qui existent déjà çà ou là, mais à ceci près :

- que l'on s'appuie ici sur l'analyse des risques et le découpage analytique du QCI ;
- que l'on prend bien soin de commencer par définir les deux situations extrêmes ;
- que la « situation un » est toujours la meilleure ;
- que l'auditeur interne va améliorer le tableau à chaque mission ;
- et surtout que cela n'est que la première étape de l'opération.

À dire vrai, pour les auditeurs internes qui sont passés par l'étape de familiarisation, ont utilisé le QPC et construit le tableau de risques, ceci ne présente pas de difficultés majeures. C'est un travail simple, mais long à réaliser, et on fera bien de se mettre à plusieurs pour le mener à terme.

■ Illustration

Activités Achats	Cotation
Opération : appel d'offres (AO)	
1. Il y a une procédure d'AO :	
- elle ne présente pas de lacunes ;	
- elle est systématiquement appliquée.	1
2. Il y a une procédure d'AO :	
- elle est systématiquement appliquée ;	
- elle présente quelques lacunes.	2
3. Il y a une procédure d'AO :	
- elle ne présente pas de lacunes ;	
- elle n'est pas toujours appliquée.	3
4. Il y a une procédure d'AO :	
- elle présente des lacunes ;	
- elle n'est pas toujours appliquée.	5

- | | |
|-------------------------------------|----|
| 5. Il n'y a pas de procédure d'AO : | |
| - mise en concurrence informelle. | 6 |
| 6. Il n'y a pas de procédure d'AO | |
| - mise en concurrence aléatoire. | 7 |
| 7. Il n'y a pas de procédure d'AO : | |
| - pas de mise en concurrence. | 10 |

À l'occasion de chaque mission et concernant cette opération, les auditeurs repèrent la situation rencontrée et obtiennent alors un chiffre représentant leur appréciation sur la qualité du contrôle interne.

- On peut rencontrer des situations intermédiaires non répertoriées : on retient alors un chiffre intermédiaire.
- Le cumul des opérations de l'activité va traduire l'appréciation sur le contrôle interne de l'activité achats.
- Cette même opération répétée pour toutes les activités donne une appréciation sur le contrôle interne de l'entité.

Mais pour que l'outil soit véritablement utilisable, c'est-à-dire permette de mesurer les évolutions et de faire les comparaisons, il est nécessaire d'affiner cette première analyse.

Les pondérations

On va se livrer à une double pondération :

- une pondération correspondant à la micro-évaluation du tableau de risques ;
- une pondération correspondant à la macro-évaluation du plan d'audit.

La micro-pondération

La micro-pondération est celle relative à toutes les opérations d'une activité donnée. Cette pondération va s'effectuer en quatre temps :

- partant du découpage du tableau de risques – et suivant la même démarche que précédemment – on va identifier l'opération comportant les moins grands risques et l'opération comportant les plus grands risques ;
- on va définir entre elles un rapport de risques : 1 à 2 ou 1 à 5 ou 1 à 10...
- les chiffres d'appréciation de ces deux opérations seront pondérés en conséquence ;
- entre ces deux extrêmes, on positionnera alors les situations intermédiaires.

■ Illustration

Activités achats.

On peut identifier 7 opérations élémentaires pour cette activité :

- Expression du besoin
- Demande d'achats
- Appel d'offres
- Commandes
- Livraison
- Facturation
- Paiement
- On considère que l'opération présentant le risque maximal est l'appel d'offres, et celle présentant le risque minimal est la demande d'achats.
- On estime que le rapport de risques entre les deux est de 1 à 4.
- On va donc multiplier les chiffres d'appréciation sur les appels d'offres par 4, et maintenir l'échelle de la demande d'achat de 1 à 10.
- Entre ces deux extrêmes, on positionne les opérations intermédiaires.

On perçoit bien le résultat de la pondération : une situation catastrophique dans l'élaboration des commandes va peser 10, alors qu'une situation catastrophique dans les appels d'offres va compter pour 40 dans le total.

L'élaboration de ce tableau exige deux observations complémentaires :

- la valeur absolue des chiffres n'a pas de signification en soi, elle est totalement arbitraire ; seule compte la valeur relative des chiffres entre eux ;
- l'exercice prendra tout son sens avec la mesure de la situation réelle rendant possibles comparaisons et mesures des évolutions.

Mais pour que l'outil soit totalement utilisable, il faut se livrer à une seconde pondération, peut-être plus délicate encore.

La macro-pondération

La macro-pondération va permettre d'étendre le système d'évaluation à l'entité tout entière et va s'appuyer sur le **plan d'audit**.

Pour ce faire, on va reprendre la liste de toutes les activités auditables figurant sur le plan et retenir le niveau de risques qui a été défini pour chacune d'entre elles (cf. 5^e partie). Et l'on va procéder comme précédemment :

- retenir l'activité qui présente le risque maximum et celle qui présente le risque minimal ;
- définir entre elles un rapport de risques ;
- pondérer les chiffres d'appréciation en conséquence.

Le total des RMP de chaque activité va être affecté de cette pondération en sorte que :

- chacune pèsera de son poids relatif exact pour l'appréciation du contrôle interne de l'entité ;
- l'on sera mieux à même de mesurer l'importance relative des progrès ou des dégradations dans tel ou tel secteur.

Bien évidemment, tous ces calculs et ultérieurement les tableaux :

- de comparaison entre le RMP et la réalité,
- de comparaison entre plusieurs activités,
- de mesure de l'évolution de la qualité du contrôle interne pour une même activité,
- de mesure de l'évolution globale de la qualité du contrôle interne pour l'organisation,

sont gérés par un logiciel et traités sur micro-ordinateur.

Mais l'auditeur interne ne peut mettre à jour son appréciation qu'à chacun de ses passages : tous les deux, trois ou quatre ans... Or nous avons vu (2^e partie) que chacun doit **s'approprier** son propre contrôle interne et pour ce faire être en permanence attentif à son adaptation et à son amélioration. C'est pourquoi, en sus de l'appréciation épisodique et professionnelle de l'auditeur interne, se sont développées, et continuent à se perfectionner, des techniques de gestion permanente du contrôle interne – et donc de son appréciation – par les opérationnels eux-mêmes. Dans ces diverses techniques, dont le foisonnement signe la vitalité de la fonction, l'auditeur interne a encore un rôle important à jouer.

Des logiciels de *scoring* (ex. : SPHYNX) permettent également une appréciation chiffrée du contrôle interne : ils ont l'avantage de pouvoir être facilement adoptés par tous, et l'inconvénient de n'être pas toujours adaptés – ou adaptables – au contexte.

LES AUTRES APPRÉCIATIONS DU CONTRÔLE INTERNE

Il y a peu on aurait exclu le pluriel pour ne parler que du self-audit. Mais l'innovation ne cesse de se manifester et est apparu depuis peu ce que l'on nomme « l'auto-évaluation », traduction de « Control Risk Self-Assessment » (CRSA) ou encore « Control Self-Assessment » (CSA).

Dans les deux cas on partage les outils mêmes de l'audit avec les audités : ceux-ci ont accès, en dehors de la période de la mission d'audit, aux référentiels utilisés par les auditeurs. Ce type de collaboration, en général très demandé par les audités, est certainement la forme la plus aboutie de transparence.

Le self-audit

Le principe

Il serait plus clair de préciser « l'audit que l'on fait soi-même ». Cette tendance au « *do it yourself* » a gagné le domaine de l'audit interne et elle semble bien s'y développer. Nous sommes donc en présence d'une sorte d'externalisation à l'intérieur de l'organisation elle-même, et qui ne présenterait pas les inconvénients de l'externalisation puisque exercée par des personnes insérées dans le milieu et imprégnées par sa culture.

Mais si les choses sont aussi simples pourquoi ne pas y avoir pensé plus tôt ? Pour cette simple raison que pour pratiquer soi-même l'audit interne il faut avoir du temps, posséder la méthodologie de l'audit interne et ne pas être impliqué dans les opérations auditées.

Le self-audit peut néanmoins rendre des services en trois circonstances, et qui explique son succès :

- Dans les petites organisations qui n'ont ni la capacité, ni les moyens pour avoir un service d'audit interne, faut-il pour autant ne rien faire ? Poser la question c'est y répondre : dès l'instant que les managers se sont appropriés une certaine culture de contrôle interne et la mettent en œuvre dans leur organisation, on peut les encourager à améliorer leurs dispositifs et tenter de leur fournir des moyens pour y parvenir. C'est à partir de cette réflexion que se sont développés des « guides de self-audit »¹, sortes de check-lists sur le contrôle interne qui permettent de se poser les bonnes questions pour savoir si les opérations dont on assume la responsabilité sont « sous contrôle ». Chacun peut faire ainsi office d'auditeur interne au petit pied en tentant de mieux maîtriser son activité, même si le procédé reste imparfait. Mais ce procédé trouve une seconde application et qui va sans doute contribuer à son développement.
- Dans les grandes organisations les services d'audit interne ne peuvent être partout à la fois, et là où ils vont ils ont le souci d'aller vite. Le self-audit

1. *Guide de self-audit*, O. LEMANT et P. SCHICK, Éditions d'Organisation 2^e édition, 2001.

pratiqué par le responsable va alors apparaître comme un débroussaillage, une sorte de préaudit qui va préparer le travail des auditeurs internes, et ce faisant, leur permettre d'aller plus rapidement à l'essentiel :

- on peut légitimement penser que la culture de contrôle interne se développant chez les managers, parallèlement à une spécialisation croissante des auditeurs internes, les audits simples et traditionnels ne soient plus traités que de cette façon ;
- ou bien, sans aller jusque-là, on peut imaginer que des appréciations de self-audit réalisées par les managers eux-mêmes, aident à déterminer la fréquence des missions d'audit, et éventuellement la ralentissent. Le mot « imaginer » est d'ailleurs superflu puisque de telles expériences ont déjà vu le jour.
- Enfin – *last but not least* – c'est par le self-audit que se développe la **culture de contrôle interne** dans l'organisation. Le procédé apparaît donc comme un moyen pédagogique, responsabilisant les responsables opérationnels et aidant à une surveillance permanente des risques et de leurs conséquences éventuelles.

Mais derrière ce vocable unique se cachent des pratiques diverses dont certaines l'ont dénaturé.

Les avatars du principe

En simplifiant, on peut dénombrer quatre méthodes pouvant se targuer du vocable « self-audit ».

La communication du questionnaire de contrôle interne

C'est peut-être historiquement la plus ancienne façon de procéder. Elle s'est manifestée dès lors que les auditeurs internes, à la fin de leur mission, ont eu l'idée de remettre à l'audité le QCI utilisé pour leur usage propre. L'idée est de donner à l'intéressé un outil pour lui permettre de surveiller en permanence son contrôle interne, et donc de le mettre à jour. Il lui suffit de se poser périodiquement les bonnes questions que les auditeurs se sont posées au cours de leur mission.

Ce procédé est parfois à ce point devenu officiel que certaines entreprises annexent ce QCI au rapport d'audit, engageant ainsi le responsable à prendre le relais.

L'inconvénient du procédé est que le questionnaire a été conçu par des professionnels de l'audit et pour des professionnels de l'audit. Il peut donc être trop détaillé et trop spécifique pour ce qui ne se propose de n'être qu'une

simple opération d'appropriation permanente du contrôle interne. C'est pourquoi on a voulu responsabiliser davantage encore le manager.

L'élaboration du questionnaire par le responsable

On suppose alors que l'on a affaire à quelqu'un de sensibilisé et de formé au contrôle interne. L'intéressé va élaborer lui-même les bonnes questions, les questions essentielles qu'il doit formuler pour apprécier les différentes activités sous sa responsabilité. Les questions du directeur général seront très globales et en relation avec les indicateurs fondamentaux qu'il doit suivre en permanence ; les questions du responsable du service médical seront plus spécifiques. Mais l'important est que le questionnaire ayant été élaboré par le responsable, cela présuppose qu'il se sent concerné par le problème et est décidé à l'assumer.

Cela dit, des aides existent sous forme de questionnaires préexistants ; on en trouve dans le *Guide du self-audit*¹ où les auteurs ont défini trois niveaux de questionnaires pour neuf grandes fonctions :

- un questionnaire pour l'auditeur interne ; c'est donc une version de QCI ;
- un questionnaire pour les directeurs et un questionnaire pour les dirigeants : les questionnaires de self-audit apparaissent ainsi comme des versions expurgées du précédent.

On trouve également des modèles dans *La pratique du contrôle interne*² qui présente d'une part les bonnes questions que le manager doit se poser pour s'assurer que le contrôle interne de l'entité fonctionne correctement (composantes du contrôle interne – cf. 2^e partie, chapitre 2) et également des tableaux de risques par fonction dont il suffit de reprendre la partie « objectifs » sous forme interrogative pour en faire un questionnaire de self-audit.

1. O. LEMANT et P. SCHICK, *op. cit.*

2. *La pratique du contrôle interne*, IFACI/Coopers & Lybrand, Éditions d'Organisation, 1994.

■ Illustration

Questionnaire de self-audit

Activité : expédition (à partir du tableau de risques de La pratique du contrôle interne)

1. Traiter les commandes

- L'encours maximal accordé au client est-il dépassé ?
- Les commandes sont-elles traitées correctement ? Rapidement ?
- Les commandes traitées ont-elles toutes été validées ?
- Toutes les commandes sont-elles approuvées ?

2. Entreposer les produits

- Les produits sont-ils protégés contre d'éventuels dégâts ?
- Le stockage permet-il le traitement dans les délais ?
- La manutention et le stockage sont-ils conformes à la réglementation ?
- Les produits prêts à être livrés sont-ils intégralement et correctement enregistrés dans les états de stock ?

3. Expédier les produits

- Les produits prélevés sont-ils quantitativement identiques à la commande ?
- Les produits sont-ils correctement emballés ?
- La livraison est-elle toujours autorisée pour les produits expédiés ?
- L'expédition est-elle d'une efficacité maximale ?
- Toutes les expéditions sont-elles correctement documentées ?
- La documentation est-elle transmise à la comptabilité clients en temps voulu ?
- L'expédition de la commande client est-elle réalisée dans les délais requis ?

On trouve également de tels questionnaires dans des ouvrages ou articles sur des sujets spécifiques. Il n'est pas douteux que ceux-ci vont se multiplier, avec ou sans le concours des auditeurs internes.

La hiérarchie s'est de tout temps intéressée à ces questionnaires, occasionnant des dérives par rapport au principe initial.

La transmission des questions par la hiérarchie au responsable pour son usage propre

Il y a ici incitation, ce qui peut être bon lorsque la sensibilisation n'est pas satisfaisante. Mais la pratique est risquée qui consiste à ne pas laisser le responsable maître du jeu.

Pour une hiérarchie inquiète de savoir chacun se préoccuper de ces questions, c'est aussi une manière de s'assurer que tous raisonnent bien de la même façon et vont, de ce fait, donner une cohérence à l'ensemble. Mais à cet instant le pas est vite franchi qui consiste à s'arroger le bénéfice des réponses.

La transmission du questionnaire par la hiérarchie qui doit lui être retourné

À ce stade on est encore dans le self-audit entendu au sens que le responsable opérationnel cherche lui-même les réponses aux questions. Mais ce n'est plus du self-audit car il y a une autorité hiérarchique qui supervise et éventuellement sanctionne : c'est plutôt de la **self-inspection**. Cette façon de faire est depuis longtemps pratiquée dans le cadre des opérations d'audit externe et connue sous le terme de « Lettres de représentation ». C'est l'actionnaire qui, *via* les auditeurs externes, fait poser au manager d'une filiale les questions essentielles visant à une bonne maîtrise de la finance et de la comptabilité. Ce dernier répercute ces questions à ses collaborateurs. Les réponses remontent en suivant le chemin inverse.

On perçoit bien que c'est là plus un moyen de fixer les responsabilités qu'un procédé participatif à l'appréciation du contrôle interne, ce qui ne veut pas dire qu'il n'a pas son utilité.

Mais récemment une nouvelle technique d'appréciation est apparue, plus collective qu'individuelle mais aussi plus coercitive que volontariste.

L'auto-évaluation

Cette démarche initiée aux États-Unis et au Canada commence à être expérimentée en France¹ mais on ne sait trop quel sera son succès, ni quelles particularités elle adoptera dans son évolution.

C'est une démarche collective et qui part d'un double constat :

- le contrôle interne d'une activité ne concerne pas exclusivement le responsable de cette activité. Si les opérations sont mal maîtrisées, les objectifs non respectés bien d'autres activités vont s'en trouver affectées ;
- le responsable ne peut tout voir et l'œil extérieur de ceux qui sont avec lui en relation de travail peut aider à déceler des insuffisances imperceptibles pour le responsable direct car leurs incidences sont indirectes.

La démarche d'auto-évaluation s'effectue traditionnellement en trois étapes :

1. Cf. IFACI, Cahiers de la recherche 2005, *L'auto-évaluation du contrôle interne*.

Première étape : élaboration du questionnaire

Les formules varient ici d'une entreprise à l'autre : élaboration par l'intéressé, ou avec le concours de collègues et – en tout état de cause – avec l'assistance de l'audit interne, sauf le cas où le contrôle interne est totalement rentré dans la culture. Ces questionnaires varient dans leur complexité et sont largement fonction du niveau hiérarchique de celui qui se soumet (est soumis ?) à l'auto-évaluation :

- à un niveau hiérarchique élevé vont correspondre des questions relevant du management général ;
- à un niveau hiérarchique plus opérationnel vont correspondre des questions plus spécifiques.

Mais dans l'un et l'autre cas le rôle de l'audit interne est important : participant à l'élaboration ou simple conseiller, il va veiller à ce que les questions posées ne s'éloignent pas du cadre de l'appréciation du contrôle interne. Cela est important car la tentation est souvent grande, ou la dérive inconsciente, qui consiste à faire poser des questions sur la performance.

Ce rôle de **faciliteur** joué par l'audit interne est encore plus essentiel dans la suite du processus.

Deuxième étape : réunion en conclave de l'intéressé et des personnes (hiérarchie, collaborateurs, collègues) concernées par le fonctionnement de l'unité

On présente chaque question à l'assemblée et il y a vote pour donner une note d'appréciation à la question posée (souvent de zéro à cinq). Pour assurer la confidentialité et donc la sérénité du vote on préconise l'utilisation de la machine à voter. Un histogramme s'inscrit alors en temps réel sur un écran qui reflète l'opinion de l'assemblée sur la qualité du contrôle interne pour la question posée.

Bien évidemment, le représentant de l'audit interne – simple facilitateur – ne participe pas au vote, lequel ne doit refléter que l'opinion des opérationnels (auto-évaluation). Mais le rôle du facilitateur reprend tout son sens dans la troisième étape.

Troisième étape : élaboration en commun du plan d'action

C'est l'étape constructive. Toutes les parties concernées étant présentes – et c'est l'avantage de la méthode –, on peut légitimement penser que les actions retenues seront mises en œuvre sans difficulté :

- les exigences budgétaires seront réglées par l'autorité compétente ;

- les problèmes techniques seront débattus en commun ;
- les questions de personnel seront examinées par les personnes qualifiées pour en débattre et leur trouver une solution.

Dans cette étape, le rôle de facilitateur du représentant de l'audit interne (directeur ou Chef de mission confirmé) est essentiel : il lui appartient de guider les participants à prendre des mesures qui soient non pas des faux-semblants mais de véritables améliorations de la qualité du contrôle interne. Ce procédé d'auto-évaluation tend donc à réformer la fonction d'audit dans le sens suggéré par la nouvelle définition de l'IIA (*cf.* 1^{re} partie, chapitre 3) et conformément aux perspectives évoquées dans l'introduction.

Rappelons ici à quel point ces démarches se rapprochent de celles initiées par le mouvement Qualité.

Quatrième partie

Les outils

Les outils utilisés par l'auditeur présentent trois caractéristiques :

- Ils ne sont pas employés de façon systématique. L'auditeur choisit avec discernement l'outil le mieux approprié à l'objectif :
 - s'agit-il de s'y retrouver dans le foisonnement des documents ? Il réalisera un diagramme de circulation ;
 - s'agit-il d'avoir une appréciation sur l'ordre de grandeur d'un phénomène rencontré ? Il fera un sondage statistique ;
- etc.

Dans sa boîte à outils, l'auditeur prélève l'instrument qui va lui permettre d'atteindre son but : on perçoit donc bien la difficulté qui est le choix de l'outil adéquat.

- Ils ne sont pas spécifiques à l'audit interne et sont utilisés à de nombreuses fins par d'autres professionnels : auditeurs externes, organisateurs, consultants, informaticiens...
- Au cours d'une même recherche, deux outils peuvent être utilisés pour le même objectif aux fins de validation, les résultats de l'un validant les résultats de l'autre.

On peut utiliser plusieurs critères de classement des outils d'audit, retenons-en un qui traduit deux démarches possibles de l'auditeur :

- les outils d'interrogation qui vont aider l'auditeur à formuler des questions ou à répondre à des questions qu'il se pose ;
- les outils de description, on pourrait presque dire de « révélation », qui ne présupposent pas de questions particulières, mais vont aider à mettre en relief les spécificités des situations rencontrées.

Les outils d'interrogation sont :

- les sondages statistiques ou échantillonnages ;
- les interviews et questions écrites ;
- les outils informatiques ;
- les vérifications et rapprochements divers.

Les outils de description sont :

- l'observation physique ;
- la narration ;
- l'organigramme fonctionnel ;
- la grille d'analyse des tâches ;
- le diagramme de circulation ;
- la piste d'audit.

Parmi les autres classements, citons celui qui distingue les outils (diagrammes, grilles...) et les techniques (observations, entretiens, échantillonnages...).

Les exposés qui vont suivre ne constituent pas des traités techniques devant permettre la compréhension totale des outils étudiés. Les ouvrages de référence sont nombreux sur ces différents sujets. Il s'agit plus simplement de rappeler à leur propos quelques principes fondamentaux, et de signaler les particularismes éventuels de leur utilisation en audit interne.

Chapitre 1

Les outils d'interrogation

LES SONDAGES STATISTIQUES (OU ÉCHANTILLONNAGES)

Les sondages statistiques (ou échantillonnages) sont parfois, et à tort, controversés en audit interne. La fausse querelle qui leur est faite repose sur l'existence de fichiers informatiques et de logiciels d'extraction et d'analyse. Pourquoi donc, déclare-t-on alors, réaliser un sondage statistique alors que l'on dispose de fichiers informatiques pouvant être analysés **dans leur intégralité** ? D'où la conclusion rapide que le sondage statistique est un outil obsolète. Ce raisonnement est erroné, il est même triplement erroné :

- Tous les ensembles que l'auditeur interne souhaite observer ne se retrouvent pas nécessairement dans les fichiers informatiques :
 - lorsque France Télécom a voulu avoir une idée de l'ampleur des dégradations commises dans les cabines téléphoniques « à pièces », il n'existait pas de fichier informatique donnant cette information ;
 - de même, si demain un auditeur interne veut avoir une idée du nombre des membres du personnel qui ne présentent pas de pièce d'identité à l'entrée dans les bureaux, il est peu probable qu'il puisse trouver la réponse dans un fichier informatique.
- Et quand bien même la population à observer serait inventoriée dans un fichier, encore faudrait-il avoir la certitude que ce fichier est exhaustif et à jour.

- Enfin, la finalité du sondage statistique pour l'auditeur est à ce point élémentaire que la réponse cherchée ne nécessite que rarement la mise en œuvre de programmes d'extraction et d'analyse. En effet, ce qu'attend le plus souvent l'auditeur interne d'un sondage statistique est une information simple : ayant rencontré au cours de ses tests un phénomène, une erreur, un dysfonctionnement, il veut connaître rapidement **l'ampleur** de ce phénomène, de cette erreur, de ce dysfonctionnement. S'agit-il de quelque chose de tout à fait exceptionnel, ou bien le phénomène s'est-il déjà produit à plusieurs reprises ?

On le voit : point n'est besoin d'une grande précision, seule la tendance sur l'importance du phénomène suffit. Et même lorsque le sondage révèle un dysfonctionnement, son appréciation quantitative n'a pas besoin d'être parfaite.

L'information statistique

Dans toute organisation il existe trois niveaux d'information statistique que l'auditeur interne va utiliser pour mener son investigation.

Premier niveau : les données élémentaires

L'auditeur interne va le plus souvent les mettre en ordre, c'est-à-dire les trier, pour pouvoir en tirer soit des conclusions, soit des pistes d'observation. Ces tris sont de deux ordres :

- les enquêtes (ou tris à plat) qui vont permettre de connaître le pourcentage de gens qui vont répondre oui ou non. L'auditeur interne sera très prudent à l'égard de tout ce qui peut, de près ou de loin, ressembler à une enquête d'opinion. L'enquête d'opinion peut révéler des tendances, mais ne doit ***en aucun cas*** conduire à considérer le résultat comme un constat ;
- le tri croisé est un peu plus élaboré puisqu'il met en œuvre deux variables. Exemple : analyse des ventes par régions et par produits (méthode largement utilisée par l'auditeur interne dans les questionnaires VTT).

Deuxième niveau : les statistiques internes

Elles sont élaborées par tous, et en particulier par le contrôle de gestion. Il faut rappeler ici le rôle important joué par le contrôle de gestion comme « pourvoyeur » d'information pour l'audit interne.

Troisième niveau : l'échantillonnage statistique

Ce niveau est celui qui nous intéresse ici. Il est mis en œuvre par la technique du sondage. L'usage en est simple à condition de respecter un certain nombre de règles essentielles.

On ne saurait donc trop recommander aux auditeurs l'usage des sondages statistiques, d'autant plus qu'il existe maintenant des logiciels simples qui permettent de réaliser aisément ces sondages sur micro-ordinateur. Il n'est pas dans notre intention de rentrer ici dans la mécanique du sondage statistique : de nombreux ouvrages existent sur la question. Nous nous contenterons de rappeler les définitions de base et quelques principes d'application.

Rappel de définitions

Le sondage statistique est une méthode qui permet :

- à partir d'un échantillon,
- prélevé de façon aléatoire,
- dans une population de référence,

d'extrapoler à la population, les observations faites sur l'échantillon.

- La population est donc l'ensemble sur lequel on veut effectuer la recherche. Cet ensemble peut être composé d'individus, de chiffres, d'objets, de factures... de cabines téléphoniques !

Une des difficultés auxquelles se heurtent parfois les auditeurs internes c'est l'identification d'une population homogène, condition nécessaire pour l'exactitude du sondage. Ainsi un ensemble de factures qui comporterait à la fois des factures unitaires (un objet = une facture) et des factures regroupées (une facture par décade) ne constitue pas une population homogène sur laquelle on peut travailler.

En sus de ce caractère d'homogénéité, la population doit être accessible et dénombrable.

- L'échantillon est l'extrait de la population sur lequel on va travailler. Il doit être prélevé de façon aléatoire. Pour ce faire, il existe plusieurs techniques, depuis les plus sophistiquées (programme informatique de calcul des nombres aléatoires), jusqu'aux plus élémentaires (tirage au sort, méthode du pas-à-pas). En général, on utilise des tables préétablies de nombres aléatoires. L'échantillon ainsi prélevé peut servir à estimer une proportion, ou une valeur, ou être purement exploratoire.
- Dans cet examen de l'échantillon on va analyser un caractère, qui est l'élément à observer. En audit interne, ce sera le phénomène constaté (erreur, dysfonctionnement, etc.) ce caractère peut être continu ou discontinu.

Le résultat du sondage statistique donne un niveau de confiance et un intervalle de confiance ; par exemple, il y a 95 % chances pour que le nombre de factures erronées soit compris entre 3 et 5 %.

En audit interne, il n'est pas nécessaire d'exiger des niveaux de confiance très élevés : dès l'instant qu'un phénomène n'est pas exceptionnel, il mérite d'être approfondi. Encore faut-il respecter un certain nombre de principes.

Mais il ne faut jamais perdre de vue que la taille de l'échantillon ne dépend pas de la taille de la population de base à étudier mais du degré de précision requis. Ce qui réduit à néant l'objection trop souvent entendue à savoir que la population à étudier étant considérable l'échantillonnage statistique conduirait l'auditeur à analyser des échantillons importants, d'où un gaspillage de temps excessif pour le résultat attendu. Il n'en est rien : le degré de précision étant faible, les échantillons sont nécessairement de taille raisonnable.

Modalités d'application

Les recherches de l'auditeur interne peuvent être de trois natures différentes :

- des sondages de dépistage : ce sont ceux que l'auditeur est susceptible de réaliser lorsqu'il recherche une erreur sur facture, des inexactitudes de données dans la paye, des omissions dans des mesures de qualité de fabrication, etc. Le sondage de dépistage est donc à considérer comme un test, une recherche permettant de déceler des dysfonctionnements.
- des sondages pour acceptation : dans quelle proportion une procédure est-elle ou n'est-elle pas appliquée ? Est-ce que telle règle de sécurité est ou n'est pas connue ? Ici le sondage a un rôle mixte : dépistage possible si on ne connaît aucun élément de réponse ou appréciation de l'ordre de grandeur si on a découvert un dysfonctionnement.
- des sondages pour estimation des attributs : ils sont la plupart du temps purement informatifs. Ainsi en est-il de la recherche du pourcentage d'employés ayant plus de 20 ans d'ancienneté ou du pourcentage de matériels (valeurs et quantités) dont la durée de vie en stock est supérieure à 3 mois.

Mais quel que soit le cas le sondage statistique doit toujours être réalisé avec rigueur et respecter certains principes.

On ne saurait mieux faire que rappeler les 10 commandements du sondage statistique selon Lawrence B. SAWYER¹ :

1. Lawrence B. SAWYER, *L'Audit Interne*, IFG, 1976.

1. N'utiliser le sondage que s'il est adapté aux objectifs de l'audit. Donc, ne pas faire de sondages statistiques gratuitement et pour le plaisir, pour « voir si... », « pour le cas où... ».
2. Connaître la population : l'auditeur interne ne doit pas s'aventurer dans des sondages statistiques sur des populations mal définies, incomplètes, aux frontières indécises.
3. Le choix doit être aléatoire : l'utilisation sans concessions d'une méthode aléatoire est une exigence absolue.
4. Pas de biais personnel : il faut chasser de son esprit toute idée d'un résultat que l'on s'efforcerait d'atteindre ou de justifier.
5. L'échantillon reste aléatoire en dépit des configurations particulières de la population. Se trouver en présence d'un échantillon sans « gros clients » alors que ceux-ci représentent 10 % de la population « clients » ne doit pas être un élément de trouble ou de doute.
6. Ne pas extrapoler de façon déraisonnable : il faut s'en tenir à la simplicité du résultat et fuir toute déduction, par définition hasardeuse.
7. Ne pas perdre de vue la réalité : à trop jongler avec les chiffres on finit par oublier le contexte.
8. Stratifier chaque fois que cela réduit la dispersion de l'échantillon : on ne doit pas hésiter à faire plusieurs sondages statistiques au lieu d'un seul.
9. Ne pas fixer sans nécessité des niveaux de confiance élevés (ainsi que dit précédemment).
10. Ne pas s'arrêter aux résultats statistiques : rechercher les causes.
En effet pour l'auditeur interne, le sondage statistique n'est pas une fin en soi. Il ne s'agit pas seulement d'obtenir une information, mais également et surtout de rechercher les causes du phénomène après avoir mesuré son ampleur.

LES INTERVIEWS

L'interview est un outil que l'auditeur interne utilise fréquemment, mais une mission d'audit qui ne serait opérée qu'avec des interviews ne pourrait être considérée comme une mission d'audit interne. De surcroît, l'interview d'audit interne ne saurait être confondue avec des techniques d'apparence similaire : ce n'est ni une conversation, ni un interrogatoire.

- L'interview d'audit interne n'est pas une conversation : l'auditeur interne n'est pas dans la position du journaliste qui interview un homme politique, sur sa demande. Ici, c'est celui qui écoute (l'auditeur) qui est demandeur de l'entretien. L'interview d'audit est organisée et centrée sur les objectifs à atteindre qui sont l'obtention d'un certain nombre d'informations.
- L'interview n'est pas un interrogatoire dans lequel le rapport serait celui d'un accusé face à son accusateur. Tout au contraire l'atmosphère d'une interview d'audit interne doit être une atmosphère de collaboration. C'est la raison pour laquelle il faut vivement déconseiller l'usage du magnétophone, lequel ne crée pas les conditions d'une bonne interview et la fait ressembler à un interrogatoire de police.

En audit interne, l'interview est COOPÉRATIF.

Quelles sont les conditions d'une bonne interview ? Comment doit-elle se dérouler ?

Les sept règles d'une bonne interview

Elles s'inspirent du nécessaire esprit de collaboration qui doit s'instaurer entre audité et auditeur, interviewé et intervieweur.

1^{re} règle : respecter la voie hiérarchique

Sauf urgence exceptionnelle l'auditeur ne doit pas procéder à une interview sans que le supérieur hiérarchique de son interlocuteur ne soit informé. La plupart du temps cette information préalable se fait au cours de la réunion d'ouverture de la Mission (cf. 3^e partie, « La Méthode »). Mais lorsqu'il faut procéder à une interview qui n'était pas programmée à l'avance, il est essentiel que cette règle puisse être respectée.

2^e règle : rappeler clairement la mission et ses objectifs

L'interlocuteur de l'auditeur doit connaître le pourquoi et le comment de l'interview. Il serait désastreux qu'il puisse s'imaginer que l'on va lui tendre des questions pièges, que l'interview n'est en somme qu'un interrogatoire déguisé. Donc, et c'est le grand principe de transparence qui gouverne toute mission d'audit, on s'efforce de ne rien cacher des objectifs poursuivis.

3^e règle : évoquer les difficultés, les points faibles, les anomalies rencontrées

Les difficultés, les points faibles, les anomalies rencontrées seront évoqués avant toute autre chose. En d'autres termes, on situe d'entrée de jeu le dialogue au niveau de connaissance où se situe l'auditeur dans le déroulement de

sa mission en rappelant le résultat de ses toutes dernières investigations. Du même coup, on évite toute digression laudative, telle que l'on peut en rencontrer dans la narration.

4^e règle : adhérer aux conclusions de l'interview

Cette règle est la contrepartie logique de la première : les conclusions de l'interview, résumées avec l'interlocuteur, doivent recueillir son adhésion avant d'être communiquées sous quelque forme que ce soit à sa hiérarchie. Rien ne serait plus négatif que le résultat d'une interview communiqué en confiance à la hiérarchie alors que l'intéressé n'a pas encore véritablement donné son aval sur les conclusions à tirer de ses propos.

5^e règle : conserver l'approche système

Conserver l'approche système, en vertu de ce principe que l'auditeur ne s'intéresse pas aux hommes. On doit donc se garder de toute question ayant un caractère subjectif et mettant en cause les personnes. Pour une interview constructive, cette optique doit également être celle de l'interviewé : l'auditeur n'hésite pas à le ramener dans le droit chemin si d'aventure – et ce n'est pas exceptionnel – ce dernier dérive dans ses réponses sur des questions de personnes¹.

6^e règle : savoir écouter

Savoir écouter, chacun sait que ce n'est pas facile. L'auditeur doit éviter d'être celui qui parle plus qu'il n'écoute ; or le premier exercice est plus facile – et plus agréable – que le second. Dans cette écoute l'auditeur doit savoir être néanmoins un « facilitateur », pratiquer d'instinct la maïeutique de SOCRATE et conduire l'entretien pour le maintenir sur les rails. Il y a là un subtil équilibre à trouver entre le « savoir écouter » et le « ne rien dire ». L'auditeur aura tout intérêt à suivre à cette fin une formation sur « l'écoute active ».

1. On connaît le Modèle de STUART et ses trois niveaux de communication. À une question de l'auditeur du type : « Que peut-on faire pour améliorer le contrôle des personnes à l'entrée de l'immeuble ? » La réponse peut se situer à trois niveaux :

- Au niveau de la personne, par exemple « Vous parlez d'un sujet connu de tous, cela n'apporte rien ».
- Au niveau de la relation, par exemple « Ce problème ne me concerne pas ».
- Au niveau du problème, par exemple « On pourrait envisager d'automatiser le contrôle des entrées ».

C'est évidemment à ce dernier niveau qu'on doit s'efforcer de situer l'interview d'audit interne.

7^e règle : considérer son interlocuteur comme un égal

L'auditeur qui procède à une interview doit considérer son interlocuteur comme un égal. Non pas un égal au sens hiérarchique du terme, mais un égal dans la conduite du dialogue. Et on sait bien que ce n'est pas facile pour un jeune auditeur qui, très souvent, doit recueillir des informations auprès de personnes supérieures en grade, parfois très supérieures en grade, et parfois même abusivement conscientes de cette situation. Là encore il va falloir trouver le juste équilibre entre l'attitude exagérément respectueuse, voire obséquieuse, et la familiarité excessive et mal venue.

La juste appréciation du contexte et de la personnalité de l'interlocuteur va peser lourd dans la recherche de cet équilibre ; tout faux pas peut avoir ici des conséquences désastreuses.

Dans le respect de ces principes, l'interview d'audit se déroule normalement en quatre étapes.

Les étapes

Préparation de l'interview

C'est une règle absolue : une interview ne s'improvise pas, elle se prépare. Ce n'est pas un entretien mondain. Préparer une interview, c'est :

Définir au préalable le sujet de l'interview

Quelles sont les informations que l'auditeur souhaite obtenir ? Ces informations peuvent lui être nécessaires :

- pour parfaire sa connaissance du domaine à auditer ;
- ou pour apprécier tel ou tel point de contrôle interne ;
- ou pour valider une information déjà reçue.

Quelle qu'en soit la cause, la définition du sujet est, en effet, la première démarche ; l'auditeur ne doit pas aller interviewer M. X parce que « *On ne sait jamais, il a peut-être des informations intéressantes à communiquer...* » mais parce qu'il a besoin d'informations précises pour répondre à son questionnaire de contrôle interne, ou à son questionnaire de prise de connaissance.

Connaître son sujet

Cela recouvre deux éléments importants :

- connaître **la personne** que l'on va rencontrer : quelles sont ses activités ? ses responsabilités ? sa place dans la hiérarchie ?... Il n'est pas d'effet plus

désastreux que celui provoqué par l'auditeur qui va interviewer un responsable sans savoir ce qu'il fait précisément, et sans avoir une certaine idée de ce que peuvent être ses préoccupations majeures.

- connaître l'**objet** de l'entretien, disposer d'informations quantitatives sur l'activité concernée, apparaître comme quelqu'un qui est concerné par cette activité (*cf.* les observations sur les questionnaires VTT).

Élaborer les questions

Il ne s'agit pas cette fois, de rédiger un questionnaire de contrôle interne. C'est d'ailleurs souvent pour répondre à ce dernier que l'interview est pratiquée. Il s'agit, compte tenu de la personnalité de l'interlocuteur et du contexte, de poser les bonnes questions pour obtenir la réponse. Pour ce faire, les questions seront toujours ouvertes, non fermées. On ne demande pas « *Est-ce que les gardiens contrôlent bien les visiteurs ?* » (la réponse est toujours « oui ») mais « *Comment s'effectue le contrôle des visiteurs par les gardiens ?* »

Ainsi, le questionnaire de contrôle interne dans lequel on trouve la question : « *Y a-t-il une procédure d'appel d'offres pour le choix des fournisseurs* » va se traduire dans l'interview par « *Comment s'effectuent le choix et la sélection des fournisseurs ?* »

En sus de la forme des questions l'auditeur doit viser l'exhaustivité : **toutes** les questions doivent être, en principe, préparées et rédigées ; c'est le travail le plus important de la préparation. En fait, on n'évite pas les digressions et donc les questions imprévues : mais ce doit rester l'exception.

À ce stade, la préparation n'est pas achevée, il reste à prendre rendez-vous.

Prendre rendez-vous

Prendre rendez-vous est un acte indispensable pour un bon déroulement de l'interview. Même si l'entrevue a été prévue lors de la première réunion de la mission (*cf.* 3^e partie, « La Méthode »), l'auditeur ne doit pas se présenter sans prévenir. Il serait également maladroit pour lui de « convoquer » : l'interview se déroule obligatoirement chez l'audité, dans son bureau, l'interlocuteur se sent alors « chez lui » et le climat de confiance s'instaure plus facilement. On peut alors passer aux préliminaires.

Début de l'interview

Il faut commencer par se présenter : l'auditeur rappelle qui il est, quel est l'objet de la mission et ce qu'il vient faire. D'entrée de jeu, il précise la technique qu'il compte utiliser : questions préétablies, prise de notes, en expliquant que c'est là la façon normale de procéder en interview d'audit interne.

Dès les premières questions l'auditeur doit s'adapter à son interlocuteur, trouver le ton juste, éviter la plaisanterie avec celui qui ne plaisante pas, détendre l'atmosphère avec celui qui communique facilement... mais dans tous les cas d'abord s'intéresser au travail de l'audité avant de commencer le questionnaire.

En ce début d'interview et pour bien positionner ses questions, l'auditeur observe les attitudes de son interlocuteur. Les adeptes de la PNL (Programmation Neuro Linguistique) sont bien aidés dans cette observation car on leur a appris à décoder les gestes, les positions, etc. L'auditeur s'en sert non pas pour juger son vis-à-vis mais pour adapter son propos. Car son but c'est d'obtenir l'information.

Les questions

Si les questions ont été bien élaborées, et si elles sont posées à quelqu'un qui est en état de réceptivité, l'auditeur va obtenir l'information recherchée, à condition de ne pas omettre deux précautions :

- Toujours vérifier que l'on a bien compris la réponse de l'interlocuteur en répétant la réponse enregistrée pour recueillir son assentiment. C'est le « *si j'ai bien compris...* ».
- Toujours laisser l'audité s'exprimer. Ne pas imiter ces journalistes de télévision qui transforment les questions en discours. Mais laisser l'audité s'exprimer implique qu'il ne s'exprime que pour formuler ce qu'on attend de lui. Et cela est beaucoup moins évident car nombreux sont ceux qui profitent de la moindre question pour évoquer toute leur vie professionnelle ; et ce d'autant plus facilement qu'un bon climat a été créé. C'est tout l'art de l'auditeur de laisser parler suffisamment pour recueillir éventuellement des informations complémentaires mais de savoir ramener le propos sur le thème évoqué, et éventuellement l'arrêter sans bloquer le discours.

En effet, l'auditeur ne doit pas se transformer en confesseur, à l'écoute des malheurs et des difficultés de son vis-à-vis, et surtout si celui-ci met en cause des personnes, et singulièrement sa hiérarchie. Il faut aussitôt couper court et revenir à l'essentiel, c'est-à-dire aux questions.

- Les réponses sont notées par écrit, mais cela doit être fait sans casser le rythme de l'interview : la prise de notes se fait en même temps que la prise de parole et les instants de silence sont à proscrire. Ce n'est pas un exercice facile, mais il conditionne la qualité de l'interview.

Lorsque toutes les questions sont épuisées, tout n'est pas encore achevé.

La conclusion de l'interview

Conclure, c'est :

- procéder à une validation générale en résumant les principaux points notés pour s'assurer qu'il n'y a ni erreur d'interprétation, ni omission ;
- demander à l'audité si quelques autres points ne méritent pas, selon lui, d'être abordés, s'il n'existe pas en complément des personnes à interroger ou des documents à consulter. Cette simple question permet de pallier les lacunes éventuelles du questionnaire ;
- lorsque tout est dit, remercier l'audité pour le temps qu'il a bien voulu consacrer à l'interview.

Procéder à une interview n'est donc pas un exercice facile, il exige un solide travail de préparation et la capacité à déjouer les trois symboles de l'écoute :

- croire que l'écoute est un processus naturel alors qu'elle exige un effort de volonté ;
- croire qu'il n'y a pas de différence entre entendre et écouter alors que seul le premier s'exerce sans effort ;
- croire que tout auditoire est uniforme alors qu'un travail d'adaptation à l'interlocuteur est, dans tous les cas, indispensable.

S'il sait vaincre ces obstacles, l'auditeur fera à chaque interview une moisson d'informations répondant aux interrogations de son questionnaire de contrôle interne.

Mais pour que tout ceci puisse être exploité efficacement, il est nécessaire que la **feuille d'interview** rapporte de façon exhaustive les réponses aux questions. Pour ce faire, les notes prises doivent impérativement, et dans les instants qui suivent, être mises au propre sur le document adéquat. Toutefois, si les notes ont pu être prises de façon suffisamment claire sur la feuille d'interview, il ne sera pas nécessaire de procéder à une réécriture.

Les questions écrites

Elles sont appelées parfois « questionnaires », ce qui crée la confusion avec le « questionnaire de contrôle interne » auquel nous réservons cette terminologie. La liste de questions écrites peut précéder l'interview, c'est une façon de la préparer et de réduire le temps passé avec l'interviewé.

Cette méthode permet également à celui qui va être interrogé de disposer d'un temps de réflexion dont on peut penser qu'il va contribuer à améliorer la qualité des réponses. La structure d'une telle liste de questions est, en

général, en forme de « questions fermées », c'est-à-dire réponse par « oui » ou « non », il peut difficilement en être autrement sauf à transformer le moyen utilisé en « narration écrite ». Et cela implique bien évidemment que les questions soient posées de façon précise et concise afin de ne pas laisser place à l'incertitude. C'est bien là que réside la difficulté d'une telle pratique : en dehors des questions simples relatives à des sujets simples, seule l'interview est véritablement en mesure d'apporter les réponses aux questions que se pose l'auditeur.

On rencontre encore, parfois, la pratique qui consiste à envoyer des listes de questions écrites sans les faire suivre d'une interview. Cette pratique est à déconseiller en audit interne, et ce pour cinq raisons :

- elle ne crée pas de dialogue, et ce faisant, se situe aux antipodes de ce que doit être la démarche de l'auditeur ;
- elle incite celui qui est interrogé à répondre dans un sens qui lui est favorable ;
- elle n'est pas utilisable dès que l'on aborde des questions un tant soit peu complexes ;
- elle peut donner à l'auditeur une certaine idée, non objective, de la situation, et dont il aura du mal à se défaire.
- elle fournit des réponses qui sont sans valeur tant qu'elles n'ont pu être validées.

LES OUTILS INFORMATIQUES

Ils sont de plus en plus nombreux et sont d'autant plus difficiles à inventorier que la plupart des services d'audit interne créent leurs propres outils, plutôt que d'adopter des logiciels peu adaptés à la fonction. Nous nous limiterons à un classement des différents outils utilisés avec quelques commentaires éventuels.

Trois catégories d'outils informatiques peuvent être définies :

- les outils de travail de l'auditeur ;
- les outils de réalisation des missions ;
- les outils de gestion du service.

Enfin, les services d'audit interne sont de plus en plus amenés à travailler « en réseau » et à utiliser les fonctionnalités de l'informatique communicante.

Les outils de travail de l'auditeur

On est ici dans le domaine des logiciels du marché, très largement connus, et pour lesquels une simple énumération suffit :

- les logiciels de traitement de textes qui sont utilisés en permanence ;
- les logiciels de dessin (Power point – Flow charting...) qui sont particulièrement utiles dans l'illustration des rapports et pour la réalisation des diagrammes de circulation (*cf.* chapitre 2) ;
- les tableurs qui sont très utilisés pour mettre de l'ordre dans les chiffres ;
- les gestionnaires de bases de données qui sont utiles dans le traitement automatique des résultats des missions ;
- les logiciels de représentations graphiques qui sont toujours utiles.

Les outils de réalisation des missions

On trouve dans ce paragraphe à la fois des logiciels du marché et des logiciels conçus par le service.

Outils méthodologiques

Ils permettent à l'auditeur interne de concevoir son tableau de risques, d'établir et de suivre le déroulement de son QCI, de formaliser les FRAP, etc. Ce sont pour la plupart des logiciels conçus par le service. Quelques logiciels du marché sont de plus en plus souvent utilisés et qui permettent la réalisation et le suivi des missions et recommandations, mais ils ont l'inconvénient de ne pas toujours être adaptés aux spécificités de l'organisation. « HORUS » est le plus connu : logiciel de gestion des missions et recommandations, il est destiné aux auditeurs sur le terrain. De même, les auditeurs utilisent « SPHYNX », logiciel de mission et d'évaluation du contrôle interne.

D'autres logiciels permettent l'établissement de cartographies des risques (*cf.* 2^e partie).

Signalons également les logiciels permettant l'accès immédiat de l'auditeur aux informations qui lui sont nécessaires, logiciels particulièrement utiles en environnement intégré (ERP) dans lequel les facteurs de risques sont toujours aggravés. Notons à ce propos que les logiciels d'analyse de données utilisés pour un contrôle permanent des transactions sont plus des dispositifs de contrôle interne que des outils de l'auditeur.

Outils d'interrogation et d'extraction de fichiers

Il a déjà été fait allusion à ce procédé d'investigation à propos des sondages statistiques. Rappelons que pour utiliser les outils d'interrogation rendant possibles les extractions et analyses de fichiers, trois conditions sont nécessaires et qui ne sont pas toujours réunies :

1^{re} condition : disposer d'un fichier fiable contenant les informations que l'on souhaite analyser

Or, toutes les informations recherchées ne sont pas, tant s'en faut, sur fichier informatique, et lorsqu'elles le sont, les fichiers concernés doivent être exhaustifs et à jour. Et tel n'est pas toujours le cas, simplement parce que cette exhaustivité et cette mise à jour ne sont pas systématiquement indispensables pour le travail des utilisateurs. Ainsi un fichier clients peut fort bien comporter des dizaines de clients « inactifs », pour lesquels les enregistrements ne sont pas à jour ; ceci ne nuira pas à la facturation si les enregistrements des clients « actifs » sont à jour. Mais ceci peut nuire gravement à tout travail de recherche effectué par un auditeur interne sur ce fichier.

2^e condition : disposer d'outils d'interrogation et de personnel capable de les utiliser

Ce peut être un problème pour un service d'audit interne.

- Si le service dispose d'auditeurs informaticiens, ceux-ci ont, la compétence pour réaliser ce genre de travaux qui leur est sous-traité par leurs collègues.
- Mais si tel n'est pas le cas, le service d'audit interne doit alors solliciter l'aide des informaticiens, lesquels ont un travail planifié qui souvent ne laisse guère de place pour une tâche supplémentaire et dont ils ne perçoivent pas toujours l'intérêt.

C'est dire que cette deuxième condition est bien souvent un obstacle à l'utilisation de l'outil.

3^e condition : un bon rapport qualité/prix

Autrement dit, un coût d'interrogation qui reste acceptable par rapport au bénéfice attendu. C'est souvent là, on l'a vu, que le sondage statistique reprend toute sa valeur.

Ces informations peuvent être élémentaires ou plus complexes : sélection de données, comparaisons de variables, recherche de séquences d'événements, rapprochements. L'interrogation des fichiers informatiques est alors un outil au service d'autres outils.

Les outils de gestion du service

Ils sont très largement conçus par le service lui-même, car ils sont fonction de son organisation et de ses modalités de gestion.

On trouve sous cette rubrique :

- les logiciels d'élaboration du plan et de suivi de sa réalisation ;
- les logiciels de suivi des temps de travail des auditeurs ;
- les outils de mesures d'efficacité des missions d'audit (cf. 5^e partie) ;
- les bases de données répertoriant constats et recommandations ;
- le contrôle budgétaire de l'unité ;
- etc.

La plupart de ces outils sont bien évidemment à disposition du responsable de l'audit interne puisqu'ils concourent à la gestion de la fonction.

L'informatique communicante

Les auditeurs, à l'instar de beaucoup d'autres professions, sont de plus en plus appelés à travailler à distance, de manière délocalisée. Ils, ou leurs assistant(e)s, ont à préparer leurs missions sur des sites éloignés des entités à auditer. Ils ont à transmettre des fichiers d'un site à un autre, à adresser leurs rapports aux audités ou aux directions exécutives. Au sein des équipes d'audits, les différents intervenants, parfois originaires de nationalités différentes, doivent pouvoir communiquer entre eux avant, pendant et après les missions.

L'auditeur, de par ses nombreux déplacements et son rôle « nomade », est donc l'un des premiers consommateurs d'informatique communicante.

Plusieurs technologies sont alors à sa disposition :

- les réseaux d'entreprises, qui permettent l'échange et la transmission rapide de fichiers ;
- les Intranet d'entreprises, qui permettent, en outre, la création de sites dédiés à la direction de l'audit, et accessibles à certains groupes d'utilisateurs selon des règles d'habilitation ;
- l'Internet, qui permet à l'auditeur d'accéder à une multitude d'informations utiles à la préparation des missions : rapports des chambres régionales des comptes, dernières avancées sur un texte de loi, indicateurs de performance d'organismes concurrents, etc.

On peut imaginer les futures « stations de travail » idéales de l'auditeur, et de l'audité, ainsi que du directeur de l'audit.

De tout point de la planète, l'auditeur peut consulter les fichiers décrivant les états de gestion d'une entité à auditer, adresser des requêtes pour obtenir des données statistiques autour d'une question qu'il souhaite investiguer, consulter les sites Internet décrivant l'analyse du marché sur tel segment de produit de la Région considérée, puis adresser ses textes en fichier compressé à son assistante, son superviseur ou son directeur.

L'audité peut accéder en ligne aux dernières versions des référentiels de la direction de l'audit pour se livrer à des auto-évaluations, consulter les bases de données de fiches de bonnes pratiques sur un processus déterminé, se comparer aux autres entités grâce aux *benchmarks* issus des capitalisations d'audits.

Quant au directeur de l'audit et ses services logistiques, ils peuvent suivre en temps réel l'avancement des missions, les temps passés par les équipes d'audit sur telle intervention, disposer de toute l'information pour relancer un audité si son plan d'actions suite à l'audit n'a pas été adressé en temps et en heure.

VÉRIFICATIONS, ANALYSES ET RAPPROCHEMENTS DIVERS

Ce ne sont pas des outils à proprement parler mais plutôt des procédés et qui sont utilisés par l'auditeur au cours du travail sur le terrain.

Ces procédés sont également largement utilisés par :

- tous les responsables chargés de la vérification au premier degré ;
- les auditeurs externes.

Les auditeurs internes n'y ont recours que pour s'assurer de la validité des opérations effectuées : toute erreur donne lieu à une recherche causale (*cf.* 3^e partie « La Méthode »).

Les vérifications

Elles sont extrêmement diverses : les plus nombreuses sont les vérifications arithmétiques. Signalons à ce propos les erreurs croissantes dues à la pratique des tableurs : il suffit qu'une erreur initiale se soit glissée dans la logique de

construction du tableur pour que celle-ci se répète indéfiniment. C'est pourquoi les auditeurs avisés utilisent des logiciels permettant de vérifier la logique des tableurs.

On peut assimiler aux vérifications arithmétiques l'utilisation des ratios, largement utilisés en audit comptable. L'auditeur interne peut également y avoir recours mais à condition de disposer d'un référentiel (absolu ou dans le temps) lui permettant de déceler les déviations. L'auditeur externe qui a à sa disposition des points de comparaison, est mieux armé dans ce domaine que l'auditeur interne.

Ajoutons à cette rubrique, la vérification de l'existence de documents et la recherche d'indices, tous éléments que nous retrouverons en parlant de l'observation.

Les analyses

Les analyses de données permettent d'utiliser les potentialités du Système d'Information pour aider les auditeurs dans la conduite de leurs travaux. Leur mise en œuvre exige une bonne connaissance des données disponibles dans les applications informatiques (données financières et techniques) et une bonne fiabilité dans la technique de saisie des informations.

Ces analyses permettent de révéler des dysfonctionnements mais ne permettent pas d'en connaître les causes. Il faut, pour ce faire, aller au-delà : entretiens, observations, vérifications, etc.

Les rapprochements

Les rapprochements constituent pour l'auditeur interne une technique de validation : on confirme l'identité d'une information dès l'instant qu'elle provient de deux sources différentes : c'est le *cross control*.

Par exemple :

- effectif déterminé par le service du personnel et effectif connu de l'unité ;
- stock comptable et stock réel ;
- vente de produits à une filiale et achats de la filiale à la société mère ;
- entrées et sorties dans les bureaux et état des heures supplémentaires.

On peut ainsi multiplier les exemples (la MPA 2320-1 suggère toute une gamme de rapprochements possibles) : ces techniques sont souvent riches d'enseignements, toute différence révélant une anomalie.

C'est dans l'utilisation de ces techniques de rapprochements que l'auditeur interne va faire preuve d'imagination pour aller chercher – là où on ne saurait les soupçonner – les réponses à son questionnaire de contrôle interne.

■ *Illustration*

À l'occasion de l'audit de la sécurité d'un centre informatique, l'auditeur a eu à répondre à toute une série de questions sur le personnel du centre : formation à la sécurité, fiabilité dans le travail, etc.

Son QCI comportait en particulier les deux questions suivantes :

- Le personnel respecte-t-il les horaires de travail ?
- Le planning de chacun est-il établi ? Connu ? Appliqué ?

L'auditeur a eu l'idée de procéder au rapprochement suivant :

- Heures d'entrée et de sortie du personnel concerné.
- Planning de vacances de chacun.

Et on a découvert qu'un opérateur venait au Centre Informatique la nuit durant ses congés. Une enquête plus approfondie a révélé que l'intéressé réalisait des travaux rémunérés pour son compte personnel.

Bien évidemment il y avait là défaillance d'un dispositif de contrôle interne qui aurait dû empêcher cette fraude, mais c'est le rapprochement qui a été le révélateur du constat.

La confirmation par des tiers

Les auditeurs externes utilisent largement la confirmation par des tiers dans la mesure où elle constitue une preuve de la certification qu'ils fournissent. Les auditeurs internes l'utilisent, moins largement et moins systématiquement, comme moyen de validation des constats et observations. Cette confirmation peut être sollicitée auprès de tous les tiers avec lesquels l'organisation est en relation, elle peut revêtir plusieurs formes :

Quels tiers ?

On peut citer, à titre d'exemples non limitatifs :

- la conservation des hypothèques et le cadastre pour les questions relatives aux immobilisations ;
- les tiers ayant un stock en dépôt dans l'entreprise ou les tiers chez lesquels l'entreprise a un stock en dépôt ;
- les clients /fournisseurs pour les problèmes de dettes et créances ;

- les intermédiaires gestionnaires de portefeuilles pour les questions relatives aux titres ;
- les banques pour les questions bancaires ;
- les avocats : faut-il ajouter les avocats pour les questions contentieuses ?
 - oui si c'est pour certifier l'existence d'un contentieux ;
 - non si c'est pour estimer une espérance de gain ou un risque de perte, car dans ce domaine l'aléa est total.

Dans cette énumération non limitative le problème des biens en dépôt chez les tiers ou des biens des tiers en dépôt dans l'organisation est toujours une zone à risques pour l'auditeur interne pour un double motif :

- c'est une situation extrêmement fréquente et dans de nombreuses activités, on trouve des habitudes de travail qui conduisent à des pertes de contrôle de biens déposés chez les tiers ;
- il n'est pas rare de ne trouver aucun dispositif de contrôle interne (confirmation systématique – procédures d'inventaire...) pour faire échec à de tels risques : appropriation de biens propriété d'autrui, perte de propriété, problèmes de partage de responsabilité.

Comment ?

On peut considérer schématiquement qu'il existe trois types de confirmation :

- la confirmation positive fermée du style « *Êtes-vous débiteur de 1 000 € auprès de Monsieur X ?* »
- la confirmation positive ouverte : « *Combien devez-vous à Monsieur X ?* »
- la confirmation négative : « *Merci de confirmer que vous n'avez aucune créance sur Monsieur Y.* »

Chapitre 2

Les outils de description

L'OBSERVATION PHYSIQUE

L'auditeur interne n'est pas quelqu'un qui reste dans son bureau : il saisit toutes les occasions pour aller sur le terrain et pratiquer l'observation physique. Aller « sur le terrain » ce peut être aller dans une usine, visiter un secteur commercial... ou aller dans un autre bureau. Dans tous ces cas, il ne procède pas seulement à des interviews, il va également observer. La pratique de l'observation physique exige trois conditions :

- L'observation ne doit pas être clandestine ; on applique ici également la règle générale de l'audit interne, celle de la transparence. L'auditeur n'est pas un espion, il prévient donc les responsables concernés pour les informer de sa visite et de ses intentions.
- L'observation ne doit pas être ponctuelle : ou bien elle dure un certain temps, ou bien elle est répétée à plusieurs reprises. Et cela est la contrepartie de la première condition : peu importe que les intéressés aient été prévenus, l'observation sera toujours suffisamment complète pour saisir le phénomène dans sa réalité.
- L'observation doit toujours être validée car elle est incertaine, sauf le cas où elle est elle-même une validation. En effet, non seulement elle peut être incomplète, mais elle peut également être réalisée à un moment peu propice, alors que le phénomène observable ne se manifeste pas.

Que peut-on observer ?

L'observation physique par l'auditeur est un outil d'application universelle car tout est observable. Une mission d'audit qui se bornerait à faire des interviews, pourrait être considérée comme une enquête d'opinion, ce ne serait pas une mission d'audit interne.

On peut observer les processus

- Comment se déroule une opération de recrutement.
- Comment se déroule la sortie des camions.
- Comment se déroule l'établissement, le contrôle et règlement des notes de frais.
- Comment se déroule un processus de *back-up*.
- Comment se déroulent l'achat et l'approvisionnement des matières premières.
- Etc.

Au cours de ces observations l'auditeur ne sera ni un guetteur ni un espion. Les acteurs sont au courant de son observation : si elle est attentive, il décèlera aisément les insuffisances ou les dysfonctionnements.

On peut observer les biens

« L'observation » élémentaire des biens, c'est l'inventaire. Mais il n'y a pas que l'observation quantitative des biens, il y a aussi l'observation qualitative. On constate par exemple que telle installation d'une usine ne fonctionne plus alors qu'elle n'a pas été désaffectée. Il y a là un dysfonctionnement, révélateur d'un manque de maîtrise, d'une faiblesse de contrôle interne dont il faudra rechercher les causes.

Citons également le cas – important – du fonctionnement des dispositifs de protection incendie : les auditeurs n'hésiteront pas à demander un essai pour observer la qualité de la mise en œuvre et du fonctionnement du processus d'extinction des incendies. Là aussi on pourrait multiplier les exemples.

On peut observer les documents

Là encore la gamme des observations possibles est quasi infinie : depuis les documents comptables, qui sont les premiers auxquels on pense, jusqu'aux notes, procédures et papiers divers, le nombre est infini. Et cela veut dire que l'auditeur ne se contente jamais de s'entendre affirmer ou expliquer que telle

est la règle, il demande toujours à observer le document. Observer un document ce n'est pas seulement le lire, c'est aussi en regarder la forme (signature des contrats par exemple).

Et il existe des « documents » qui ne sont pas constitués par du texte : plans, schémas... particulièrement utiles à observer lorsqu'il s'agit de s'assurer que ce qui a été réalisé, construit est bien ce qui était prévu (régularité). Les observations de ce genre sont singulièrement importantes dans les domaines techniques pour apprécier la sécurité ou les spécificités des installations de fabrication.

On peut observer les comportements

Le comportement des personnes au travail : ainsi l'auditeur observe (audit de la gestion du personnel) que personne ne présente sa carte d'identification à l'entrée des bureaux ; ou encore que le port du casque, ou l'interdiction de fumer dans des lieux dangereux ne sont pas respectés ; ou encore qu'une entreprise ramasse les déchets dans l'usine alors qu'un contrat forfaitaire et à l'année a été conclu avec une autre.

Temps passés en déplacements, difficultés à accomplir certaines tâches sont parfois révélateurs de problèmes d'organisation. Mais cette observation comprend également le comportement des personnes au cours d'une interview ou d'un dialogue : ainsi que déjà signalé, la connaissance de la programmation neurolinguistique (PNL) peut parfois apporter des indications précieuses à l'auditeur et le conduire à approfondir tel ou tel point.

Le champ des observations est donc considérable et, partant, essentiel. Ces observations peuvent se réaliser de deux façons.

Comment observer ?

Il existe deux grandes catégories d'observation : l'observation directe et l'observation indirecte.

- L'observation directe est celle qui permet le constat immédiat du phénomène : les employés ne présentent pas leur carte à l'entrée des bureaux. C'est cette observation même qui va figurer sur la FRAP, elle aura été constatée directement par l'auditeur.
- L'observation indirecte, au contraire, fait appel à un tiers qui va observer pour le compte de l'auditeur et va lui communiquer le résultat de son observation. C'est le cas bien connu des circularisations des dettes et créances, doublement indirectes puisque :
 - résultant de l'affirmation d'un client ou d'un fournisseur ;

- le plus souvent transmises par un commissaire aux comptes ou un auditeur externe.

L'observation indirecte se rencontre également souvent dans le cas de procédures pénales où l'auditeur a connaissance de faits, témoignages qui lui sont transmis, lorsque c'est légalement possible, par les autorités en charge de l'affaire.

LA NARRATION

Il existe deux sortes de narration, toutes les deux utilisées en audit interne : la narration par l'audité et la narration par l'auditeur. La première est orale, la seconde est écrite. Elles ont en commun de ne nécessiter aucune préparation et de n'exiger la connaissance d'aucune technique. La narration par l'audité est la plus riche, c'est elle qui apporte le plus d'enseignements ; la narration par l'auditeur n'est qu'une mise en ordre des idées et des connaissances.

La narration par l'audité

C'est l'outil le plus élémentaire qui soit, mais qui n'est pas à négliger pour autant. Dans son utilisation l'auditeur est passif, il se contente d'écouter et de noter – et autant que faire se peut intégralement – le récit de son interlocuteur. À la différence de l'interview qui est préparée et réalisée dans un but précis, la narration n'a d'autre objet que de faire décrire un cadre général. C'est bien souvent le premier contact avec l'audité : « *M. X, expliquez-moi ce que vous faites* ». Il est vivement conseillé à l'auditeur interne d'utiliser d'entrée de jeu ce procédé qui donne la parole à l'interlocuteur car les avantages l'emportent sur les inconvénients.

Les inconvénients

C'est d'abord la difficulté à retrouver les informations cherchées dans le discours de l'interlocuteur. Car, c'est bien connu, lorsque la parole est laissée à quelqu'un, il en abuse en général largement et les parenthèses et les détours noient souvent l'essentiel du propos. Et ce d'autant plus qu'en l'absence de préparation les propos ne suivent pas nécessairement un ordre logique.

Ce peut être aussi la difficulté de compréhension si le narrateur use et abuse des sigles, termes techniques et autres locutions abrégées.

Le temps passé peut être également une difficulté, d'autant que l'usage du magnétophone est toujours déconseillé, comme il l'est dans l'interview. Tout repose sur l'habileté à prendre des notes et l'aptitude à les transcrire et à les interpréter.

Les avantages

Il y a deux avantages :

- La narration crée d'entrée de jeu un bon climat entre auditeur et audité : laisser parler les gens est encore le meilleur moyen d'obtenir leur adhésion.
- La narration permet l'obtention de riches informations. On trouve toujours dans une narration plus que ce qui était attendu et bien des renseignements sont à mettre de côté pour une utilisation ultérieure.

La narration n'exige aucune formation spéciale ni pour la solliciter, ni pour la transcrire.

La narration par l'auditeur

La transcription narrative d'une narration orale est déjà une narration d'auditeur. Mais on trouve des transcriptions narratives d'auditeurs à partir d'observations physiques, de constats, de conclusions de tests, etc. dès l'instant que l'auditeur se limite à « raconter » le phénomène ou le résultat ou le processus constaté. Là également aucune technique, si ce n'est celle de la bonne écriture, aucun apprentissage ne sont nécessaires.

La narration, et surtout si elle est structurée et logique, va être de lecture facile pour un tiers. La communicabilité de l'information est, en effet, un des avantages essentiels de ce mode d'expression qui n'est pas un outil de première description puisqu'il n'est que la mise en ordre de renseignements obtenus par ailleurs.

Mais ce n'est pas le meilleur moyen pour transmettre l'information car il n'a ni la rigueur, ni la logique, ni la technique des autres outils inventoriés par ailleurs.

L'ORGANIGRAMME FONCTIONNEL

On a vu que l'organigramme hiérarchique, dispositif essentiel de contrôle interne, doit être construit et mis en place par le responsable et qu'il est de première importance pour l'auditeur de se le faire communiquer. L'organigramme fonctionnel, par contre, va être construit par l'auditeur, si celui-ci le

juger nécessaire, pour y voir plus clair. L'auditeur le dessine à partir d'informations recueillies par observations, interviews, narrations... en principe en tout début de la mission ou au début de la phase de réalisation, comme nous l'avons vu dans la 3^e partie. Cet organigramme a comme caractéristique que les mots figurant dans les cases ne sont pas des noms de personnes (organigramme hiérarchique) mais des verbes désignant des fonctions. Et les deux organigrammes ne se confondent pas car :

- une même personne peut avoir plusieurs fonctions ;
- une même fonction peut être partagée entre plusieurs personnes ;
- une fonction peut n'être pas attribuée ;
- une personne peut se trouver sans fonction.

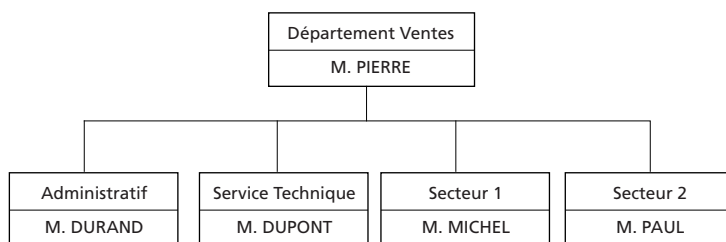
Le dessin d'un organigramme fonctionnel permet d'enrichir les connaissances obtenues à partir de l'addition : organigramme hiérarchique + analyses de poste. C'est, en général, le document qui permet de passer de l'un à l'autre car il révèle la totalité des fonctions existantes et permet donc d'aller voir, si on trouve leur traduction, dans les analyses de poste.

■ Illustration

Organigramme hiérarchique (simplifié) du département ventes d'une entreprise. Le responsable du Département (M. Pierre) a sous ses ordres quatre collaborateurs :

- M. Durand : responsable de l'administratif ventes
- M. Dupont : responsable du service technique
- M. Michel : responsable des ventes du secteur 1
- M. Paul : responsable des ventes du secteur 2

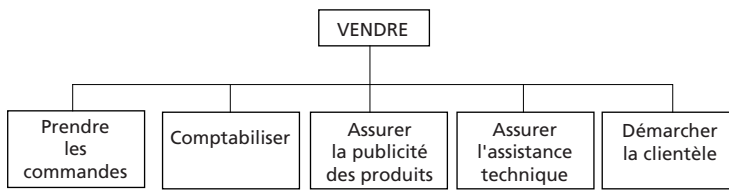
d'où l'organigramme hiérarchique :



L'examen fonctionnel du Département révèle que :

- les employés de M. Durand :
 - assurent la prise des commandes ;
 - comptabilisent les ventes ;
 - informent la clientèle sur les produits.
- les techniciens de M. Dupont :
 - assurent l'assistance technique ;
 - informent sur les produits ;
 - éventuellement démarchent des clients nouveaux.
- les vendeurs de MM. Michel et Paul :
 - démarchent la clientèle ;
 - prennent des commandes en direct ;
 - informent sur les produits ;
 - assurent la petite assistance technique.

d'où l'organigramme fonctionnel (simple).



Le rapprochement des deux organigrammes, leur comparaison avec les analyses de poste peuvent conduire à détecter des faiblesses, des dysfonctionnements, des inefficacités d'organisation et de fonctionnement. Dans le cas présent, le démarchage de la clientèle par les vendeurs et les techniciens peuvent créer problème, de même que l'information sur les produits donnée par tous et la publicité assurée par les techniciens.

Donc à ce stade initial d'analyse, l'organigramme fonctionnel permet une première approche du problème de la séparation des tâches, question importante que l'auditeur doit se poser. Mais pour conduire une analyse plus fine sur cette question, l'auditeur dispose d'un outil plus efficace : la grille d'analyse des tâches, dont l'organigramme hiérarchique est en général le préalable.

LA GRILLE D'ANALYSE DES TÂCHES

Elle va véritablement relier l'organigramme fonctionnel à l'organigramme hiérarchique et justifier les analyses de postes. Tous ces documents reflétant une situation à une date donnée, il en est de même de la grille d'analyse des tâches, qui est la photographie à un instant T de la répartition du travail. Sa

lecture va permettre de déceler sans erreur possible les manquements à la séparation des tâches et donc d'y porter remède. Elle permet également de faire le premier pas dans l'analyse des charges de travail de chacun. Comment est-elle structurée ? Comment la remplit-on ?

Structure de la grille

On peut concevoir une grille pour chaque grande fonction ou chaque processus élémentaire : chaque grille va comporter le découpage unitaire de toutes les opérations relatives à la fonction ou au processus concerné.

Les services d'audit bien organisés, et les cabinets d'audit externe, disposent de grilles préétablies mentionnant en colonne 1 et ligne à ligne, le détail des tâches élémentaires (autant de lignes que de tâches). La qualité d'une grille est dans ce découpage initial au cours duquel il ne faut rien omettre dans le suivi séquentiel des opérations. On peut ainsi préétablir des grilles d'analyse des tâches :

- pour la fonction achats ;
- pour la fonction ventes ;
- pour la fonction trésorerie ;
- pour la fonction investissements ;
- ...
- pour toute fonction dont l'ensemble des tâches peuvent être énumérées de façon séquentielle.

Dans la colonne 2, on indique la nature de la tâche en se référant aux grandes catégories en principe inconciliables pour une bonne séparation ; on indique donc s'il s'agit :

- d'une simple tâche d'exécution ;
- ou d'autorisation ;
- ou d'enregistrement comptable ;
- ou financière ;
- ou de contrôle (vérification).

Les colonnes suivantes de la grille sont destinées à indiquer les personnes concernées.

Mode d'emploi

Pour chaque tâche et en commençant par la première, l'auditeur va chercher qui l'accomplit. À chaque fois qu'il rencontre un personnage nouveau, il indique son nom en tête d'une colonne et fait une croix en face de la tâche concernée : remplir une grille, c'est donc identifier et mettre des croix.

Une dernière colonne est toujours prévue pour les tâches non exécutées.

■ Illustration élémentaire

Dans une PME le processus de paiement des factures fournisseurs comporte 10 opérations :

1. Réception au service courrier.
2. Transcription des factures reçues.
3. Rapprochement factures/bons de commande.
4. Rapprochement factures/bons de réception.
5. Vérification de la facture.
6. Comptabilisation.
7. Ordonnancement.
8. Établissement du chèque.
9. Signature du chèque.
10. Envoi du chèque.

Les informations recueillies par l'auditeur permettent de remplir la grille ci-après :

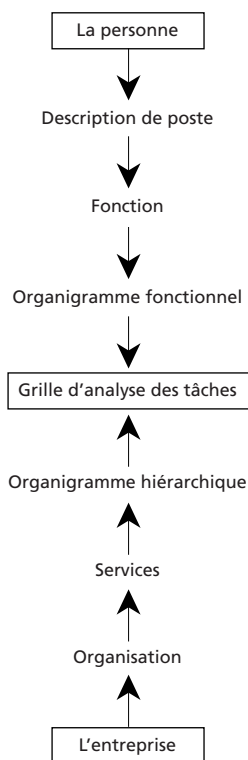
Tâches		Resp. courrier X	Resp. achats Y	Comptable A	Gestion- naire B	Fondé de pouvoir C		Non réalisé
1. Réception	Ex	X						
2. Transcription	Ex							X
3. Rapprochement Fact/BC	C		X					
4. Rapprochement Fact/BR	C		X					
5. Vérification facture	C		X					
6. Comptabilisation	EN			X				
7. Ordonnancement	A				X			
8. Établissement du chèque	FN			X				
9. Signature du chèque	A					X		
10. Envoi du chèque	Ex			X				

La simple lecture de cette grille élémentaire permet de déceler les faiblesses suivantes :

- Les factures ne sont pas transcrites sur un registre à leur arrivée.
- Le responsable des achats – qui a établi la commande – effectue des tâches de vérification/contrôle qui incombent normalement à la comptabilité.
- Le chèque ne devrait pas être établi par le comptable mais par le caissier.

Cette illustration élémentaire montre clairement :

- qu'il est extrêmement simple de décrypter une grille d'analyse de tâches, même si elle est infiniment plus complexe que l'exemple choisi ;
- que les conclusions ne peuvent être tirées que si les têtes de colonne indiquent clairement des noms de personnes et non des intitulés de service.



Ainsi conçue, la grille d'analyse des tâches est également utilisée par les organisateurs pour mesurer le travail de chacun. Elle est, en fait, le véritable point de convergence entre l'individu et l'entreprise, entre l'analyse de poste du premier et l'organisation de la seconde, comme indiqué sur le schéma ci-dessus.

LE DIAGRAMME DE CIRCULATION

Si la grille d'analyse des tâches est statique, le diagramme de circulation est dynamique : l'un est la photographie, l'autre le cinéma. Le diagramme de circulation, ou *flow chart*, permet de représenter la circulation des documents entre les différentes fonctions et centres de responsabilité, d'indiquer leur origine et leur destination et donc de donner une vision complète du cheminement des informations et de leurs supports. Cette méthode de schématisation remplace une longue description et ses avantages l'emportent largement sur ses inconvénients.

Avantages et inconvénients

Avantages

- C'est un document figuratif, donc facile à lire et à comprendre. Chaque opération est matérialisée par un symbole différent : création de document, duplication, comparaison, archivage... ; la circulation des documents est indiquée par des flèches qui traversent les entités concernées.
En audit interne point n'est besoin d'utiliser de nombreux symboles : il faut et il suffit que soit bien connue leur signification. Un diagramme de circulation bien établi permet ainsi de prendre connaissance rapidement d'une procédure ou d'un processus.
- C'est un document logique qui amène à se poser des questions types à propos de chaque document : combien d'exemplaires ? qui les envoie ? où arrivent-ils ? qu'en fait-on ?
- Les opérations sont montrées dans leur ordre séquentiel, d'où :
 - une mise en évidence des points forts et des points faibles : les points de contrôle sont clairement identifiés et les interfaces entre services mises en lumière. La schématisation va rendre visibles les anomalies : document inutilisé, absence de contrôle, ou contrôle insuffisant, traitement redondant, etc.
 - des risques d'omission minimisés : un document, un exemplaire ne peuvent être oubliés car le diagramme permet de les suivre « à la trace ».
- C'est un outil d'autocontrôle en ce sens qu'il permet de s'assurer que l'on a bien compris les explications fournies.
- C'est un moyen de validation d'informations obtenues par d'autres sources.

- C'est une prime à l'imagination – et ceci n'est pas un des moindres avantages –, en ce sens qu'il permet à l'auditeur averti d'imaginer des solutions meilleures, des circuits plus efficaces, des contrôles plus simples ou plus complets. Le diagramme de circulation est donc un outil d'assistance utile pour la formulation des recommandations d'amélioration.

En dépit de tous ces avantages, cet outil n'est pas utilisé autant qu'il serait souhaitable par les auditeurs internes. C'est qu'il comporte quelques inconvénients non négligeables.

Inconvénients

- L'inconvénient majeur est qu'il s'agit d'une technique difficile et qu'il faut pratiquer souvent pour bien la maîtriser. L'utilisation du diagramme de circulation exige formation et pratique : les auditeurs qui pratiquent peu parce que c'est difficile se condamnent à ne jamais maîtriser leur technique et donc à la pratiquer de moins en moins. L. B. SAWYER disait même que la pratique du *flow chart* était un « art », ce qui n'est pas erroné car il y faut de l'intuition et un certain sens de l'esthétique dans la présentation pour que le document soit lisible aisément.

Ces difficultés sont amoindries avec l'arrivée sur le marché de logiciels de dessin de *flow chart* qui permettent l'obtention de documents au dessin parfait, et ce avec toutes les combinaisons possibles d'agrandissement ou de réduction. Mais il ne faut pas pour autant s'imaginer que la mise en œuvre devient facile : pour être utilisé rapidement et efficacement le logiciel exige d'être utilisé **souvent**. Là encore, il faut accepter de peiner longtemps et de faire ses gammes avant de maîtriser son sujet.

- Un autre inconvénient tient au fait que, le diagramme de circulation ne pouvant tout traduire en symbole, le document nécessite souvent la rédaction de **notes complémentaires** qui l'alourdissent et vont à l'encontre du principe figuratif. Un bon dessinateur de *flow chart* saura néanmoins réduire ces notes au minimum indispensable.


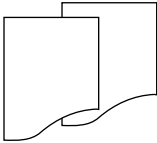



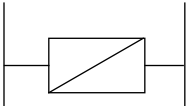

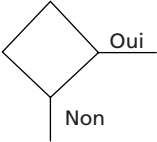

Mise en œuvre

La technique du diagramme de circulation va être le plus souvent utilisée pour tester l'application d'une procédure. Ce sera donc au départ un audit de conformité et donc un moyen précis et efficace de s'assurer par une *synthèse* rapide que la procédure examinée est correcte (ou de déceler les points sur lesquels elle ne l'est pas). Mais c'est aussi – et dans un second temps – un audit d'efficacité car le diagramme est également un outil d'*analyse* qui va

permettre de déceler les faiblesses d'application de la procédure testée. Et ces faiblesses apparaîtront d'autant plus clairement que l'auditeur aura pris soin de noter sur le diagramme les points particuliers où des dispositifs spécifiques de contrôle interne sont – ou devraient être – mis en œuvre.

Mais pour que le document joue bien son rôle, il est nécessaire de respecter un certain nombre de règles :

- L'auditeur ayant défini les symboles qu'il utilise, adopte une approche séquentielle du processus. Chaque apparition de document, chaque apparition de service, va donner lieu à la création d'un symbole et d'une colonne identifiée.
- Les informations recueillies pour dessiner le diagramme le sont auprès de toutes les sources possibles : documentation, narration, interviews, organigrammes, etc. elles sont validées dès que possible.
- Dans l'exécution du diagramme, l'auditeur prend un certain nombre de précautions :
 - éviter les détails excessifs qui risquent de générer un diagramme trop complexe et des confusions ;
 - veiller à ce que tout document ait un point final d'aboutissement ;
 - éviter les diagonales : ne dessiner que des lignes de circulation horizontales ou verticales ;
 - limiter à l'indispensable les notes complémentaires qui doivent rester l'exception.
- L'exactitude et l'exhaustivité du *flow-chart* sont validées par des discussions avec les audités. On peut également procéder à une validation en utilisant la piste d'audit (et réciproquement).
- Les symboles utilisés peuvent être extrêmement variés : les informaticiens, les analystes, les organisateurs utilisent les mêmes ; mais en général, l'auditeur n'a pas besoin d'une telle variété.

SYMBOLES USUELS	
	Symbole de circulation
	Document (ici en 2 exemplaires)
	Opération manuelle
	Traitement informatique
	Archivage définitif
	Comparaison entre deux documents
	Archivage provisoire
	Procédure alternative
	Point terminal d'un diagramme

À côté du diagramme de circulation « horizontal » ci-dessus décrit et qui est le plus couramment utilisé par les auditeurs Internes, on trouve :

- Le diagramme « vertical » dans lequel la procédure est représentée en une seule colonne, les différents services se succédant verticalement. On ajoute alors une colonne pour la description narrative des opérations.
Outre le fait que cette méthode est peu visuelle car elle s'étend souvent sur plusieurs pages, elle présente également l'inconvénient d'exiger souvent des notes explicatives assez longues.
- L'agrandissement : procédé qui consiste à prendre un point particulier du diagramme et à l'agrandir en un nouveau diagramme plus détaillé. On évite ainsi de surcharger le diagramme général, tout en se réservant la possibilité d'aller du général au particulier.
Cette technique est de plus en plus utilisée avec l'usage des logiciels de *flow chart* qui permettent la systématisation du procédé.

■ Illustration élémentaire

Procédure de décision d'investissement (achat)

L'auditeur recueille les informations suivantes :

- les décisions d'investissement sont prises en Comité de direction. Chaque décision est transcrite sur un document établi en trois exemplaires ;
- un exemplaire est adressé à la direction technique chargée de l'opération, un autre est envoyé à la comptabilité chargée des contrôles pour facturation ;
- la direction technique passe commande et envoie un double à la comptabilité ;
- dès réception de la facture, la comptabilité procède aux contrôles et enregistrements nécessaires.

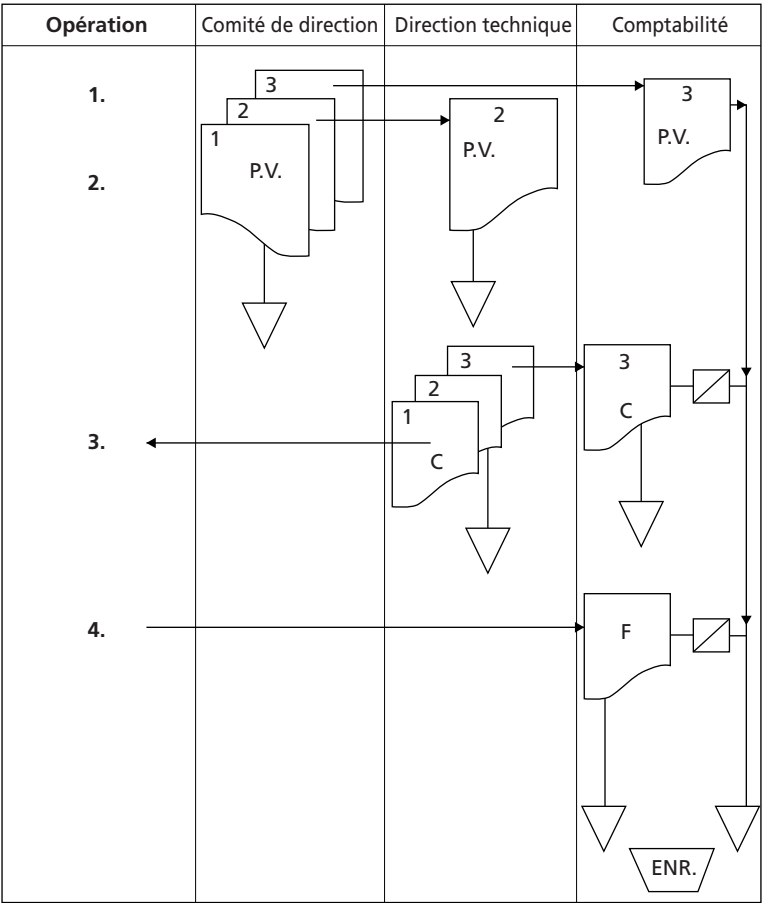
Ces quatre opérations simples (opérations de paiement ici exclues) se schématisent sur trois colonnes à l'aide de cinq symboles seulement :

- le diagramme de circulation ainsi obtenu est lisible par tous ;
- il indique très précisément, ce qui est réalisé et comment ;
- il permet une comparaison facile entre le discours et la réalité ;
- il met en évidence les dysfonctionnements et insuffisances éventuelles (ici absence de comptabilisation de l'engagement de dépense). (Cf. diagramme page suivante).

Certains organisateurs et services d'audit utilisent une version différente et plus simple du diagramme de circulation. C'est une représentation qui ne se propose pas de décrire la circulation des documents mais uniquement les

flux de transactions. On obtient alors une représentation beaucoup plus simple, et qui permet d’avoir une vue globale des transactions. Cette méthode, particulièrement riche et utile, vise plus la synthèse que l’analyse et donc plus l’explication et la description que la détection. Elle permet souvent une démarche en deux étapes : d’abord la compréhension des flux de transactions, ensuite la description analytique par l’analyse traditionnelle.

Diagramme d’une décision d’investissement



Autres diagrammes

Dans la gamme des logiciels de dessin l'auditeur interne utilise bien d'autres diagrammes mais sur lesquels nous n'insisterons pas car ils ne sont pas propres à l'audit interne. Citons en particulier :

- Le système SCOM (Service Central d'Organisation et de Méthode) qui est une synthèse du diagramme de circulation et de la grille d'analyse de tâches. C'est un document en trois parties :
 - au centre, on trouve le descriptif séquentiel des opérations ;
 - à gauche, qui réalise ces opérations, c'est la grille d'analyse de tâches ;
 - à droite, identification des documents créés et circulation à chaque étape, c'est le diagramme de circulation.
 Mais « *Qui trop embrasse mal étreint* » et à vouloir trop simplifier, on finit par compliquer.
- Le planning GANTT, le programme PERT, qui permettent de mesurer des temps et définir des chemins critiques.
- La gamme infinie des camemberts et autres graphiques si souvent utilisés.

LA PISTE D'AUDIT

Ce fut à l'origine – et c'est encore – un outil de contrôle comptable, applicable désormais aux comptabilités informatisées. Des dispositions réglementaires et professionnelles ont rendu cette technique d'application obligatoire. Ainsi conçue elle concerne bien évidemment les auditeurs externes. Dans le même temps les auditeurs internes, suivant l'exemple des Anglo-Saxons, ont utilisé la même notion comme moyen d'investigation générale.

La conception réglementaire

Elle est définie par l'article 103 de la loi 89-935 du 29-12-89 sur le contrôle fiscal des comptabilités informatisées. Les exigences de cette loi ont été reprises par plusieurs réglementations professionnelles, en particulier le Règlement 97-02 du Comité de la Réglementation bancaire.

Tous ces textes définissent la piste d'audit comme un ensemble de procédures internes permanentes permettant :

- « *de reconstituer les événements de gestion dans un ordre chronologique ;*
- « *de justifier toute information en remontant du document de synthèse à la source par un cheminement ininterrompu et réciproquement ;*

- « de conserver les mouvements permettant d'expliquer le passage d'un arrêté à l'autre et d'obtenir cette information sous une forme facilement consultable. »

On voit qu'il s'agit de remonter à l'envers les opérations qui ont conduit à la détermination du résultat pour en retrouver l'origine (chemin de piste). L'exigence d'être en mesure de réaliser ce cheminement à tout moment implique que :

- les documents justificatifs soient datés et conservés chronologiquement (on imagine la complexité dans les chaînes de traitement informatique) ;
- des règles de sauvegarde informatique soient définies ;
- les traces informatiques soient utilisables.

Ainsi conçue la piste d'audit apparaît plus comme un dispositif de contrôle interne que comme un outil au service de l'auditeur. Ce dernier caractère est beaucoup plus affirmé dans la conception opérationnelle qui concerne toutes les activités et non pas celles de nature exclusivement comptable.

La conception opérationnelle

Conçue comme moyen spécifique d'investigation par les auditeurs internes, la piste d'audit ou chemin d'audit est alors une méthode de test s'appuyant sur un document final ou sur le résultat d'une opération, et permettant de remonter à la source en passant par toutes les phases intermédiaires. Les caractéristiques de cette méthode sont donc les suivantes :

- elle ne concerne qu'une seule opération à la fois ;
- elle part du document ou résultat final pour remonter à la source ;
- elle permet de contrôler – pour cette opération déterminée – tous les stades intermédiaires, leurs justificatifs et justifications ;
- elle rend possible à cette occasion le test de toutes les interfaces et donc la vérification des points spécifiques de raccordement dans le cheminement des opérations ;
- elle exige, lorsque nécessaire, la validation et le constat sur le terrain.

En audit interne, la piste d'audit peut être utilisée dans toutes les fonctions et pour toutes les opérations. Citons à titre d'exemples :

- retracer toutes les opérations relatives à la vente d'un produit ;
- retracer toutes les opérations relatives à l'achat d'un matériel ;
- retracer toutes les opérations relatives au paiement d'un salaire ;

- vérifier la logique d'un traitement informatique lorsque les données traversent des chaînes informatisées. La piste d'audit présente alors le caractère spécifique d'un audit informatique ;
- retracer toutes les opérations relatives à une intervention d'entretien sur une machine ;
- retracer toutes les opérations relatives à la fabrication d'un objet déterminé ;
- retracer toutes les opérations relatives à la fabrication d'une huile de base tout au long de son cycle de fabrication ;
- reconstituer les différentes étapes d'un recrutement ;
- etc.

C'est un outil particulièrement efficace pour s'assurer que les dispositifs de contrôle interne ont été appliqués tout au long du processus, et ont bien atteint leurs objectifs.

■ *Illustration*

Identifier les différentes étapes du chemin d'audit à partir d'une écriture de débit en banque et correspondant au paiement à un fournisseur d'une facture d'achat de fournitures d'économat.

Les étapes à examiner successivement seront les suivantes :

0. Compte en banque débité du montant d'un chèque.
1. Examen des conditions bancaires.
2. Procédure de règlement (signature – envoi des chèques).
3. Procédure de mise en paiement (bon à payer, échéancier).
4. Circuit des factures pour autorisation avant règlement.
5. Procédure de comptabilisation des factures fournisseurs.
6. Procédure de réception des factures (courrier).
7. Livraison des marchandises au service demandeur.
8. Procédure de réception des marchandises.
9. Accusé de réception des commandes aux fournisseurs.
10. Procédure d'envoi des commandes (courrier, dispatching des exemplaires).
11. Procédure d'enregistrement des commandes.
12. Passation de la commande (signatures autorisées, circuits des pièces, contrôles).
13. Décision d'achat.

Chapitre 3

La mise en œuvre des outils

On a déjà relevé la nécessaire et parfois difficile sélection par l'auditeur des outils appropriés au but poursuivi. Mais deux autres obstacles sont à surmonter si l'on veut que l'ensemble de ces techniques puissent être utilisées avec le maximum d'efficacité ; ils se nomment communication et curiosité.

LA COMMUNICATION

C'est un problème souvent évoqué en audit interne et dont nous parlerons à propos de l'image de la Fonction. Mais il s'agit ici de la communication dans son sens plus restreint de rapport entre deux personnes. On a pu observer en effet que la plupart des outils mettent en jeu deux personnages : l'auditeur et celui qu'il va observer, interviewer, questionner... La mise en œuvre d'un outil exige toujours le contact et le rapport à l'autre.

Si ce contact n'est pas bon, si la communication se fait mal, si la méfiance s'installe, toutes les techniques du monde n'y feront rien et l'outil ne remplira pas son rôle.

On obtient alors une interview incomplète, un organigramme erroné, une observation insuffisante ou un diagramme de circulation auxquels manqueront des éléments passés sous silence. La collaboration est indispensable

entre les deux parties et tous les efforts de l'auditeur doivent tendre à l'instaurer. Mais une bonne communication n'est rien si l'auditeur ne cherche pas à savoir.

LA CURIOSITÉ

Élément tout aussi fondamental que le précédent pour une bonne utilisation des outils d'audit, élément qui ne se limite d'ailleurs pas aux outils et que l'on a vus dans la mise en œuvre de la méthodologie.

- La curiosité d'esprit enrichit le dialogue tout autant que la bonne communication :
 - elle est essentielle dans l'élaboration du questionnaire de contrôle interne, dans les analyses de la FRAP ;
 - elle suscite les questions originales et revitalise l'interview.
- La curiosité d'esprit permet de tout voir et tout déceler dans les grilles d'analyse de tâches et les diagrammes de circulation ;
- La curiosité d'esprit rend possible le suivi, de bout en bout d'une piste d'audit, sans lâcher le fil conducteur en explorant chaque étape dans le détail des opérations.

Cette capacité d'investigation, cette curiosité sans cesse en éveil, ce scepticisme léger qui suscite la recherche sont une des clés du succès dans l'utilisation des outils et moyens à disposition de l'auditeur.

Communication et curiosité s'épanouissent d'autant plus facilement que l'organisation du service est conçue en termes d'efficacité.

Cinquième partie

Comment s'organiser

Organiser l'audit interne ce n'est pas seulement organiser le service d'audit interne, mais c'est aussi organiser le travail et gérer les compétences. À la limite, d'ailleurs, le service peut ne pas exister : le Professeur ROUGIER a très bien montré¹ que la fonction d'audit peut ne pas être enfermée dans une structure et s'exercer, de façon universelle, en dehors de toute organisation spécifique. À dire vrai, ce cas de figure, parfaitement concevable au plan des idées, mais un peu théorique quant à sa réalisation, encore que réalisable dans certains cas précis (*cf.* 3^e partie, chapitre 6) ne doit pas faire oublier que le développement de la fonction s'est réalisé avec l'extension des structures d'audit et grâce à elles. On peut, par contre, imaginer qu'ultérieurement ce débordement de la fonction au-delà de ses structures propres soit l'occasion de nouveaux développements. C'est précisément ce qui a été évoqué avec le self-audit et l'auto-évaluation.

-
1. *Quels auditeurs pour quels audits ?* Communication de A. ROUGIER, directeur du DESS d'Audit Interne de l'IAE d'Aix-en-Provence à l'occasion du 20^e anniversaire de l'IFACI - 3 juin 1985.

Chapitre 1

L'organisation du service

Lorsqu'il y a service d'audit interne, celui-ci s'insère dans l'organisation et peut adopter plusieurs structures possibles. Le choix sera évidemment fonction de la culture de l'organisation puisque l'audit interne n'en est que le reflet.

LES DIFFÉRENTES STRUCTURES POSSIBLES

Elles ont beaucoup varié au cours du temps, et en particulier quant au niveau de rattachement à la hiérarchie de l'organisation, lequel traduit « moins un problème d'indépendance qu'un problème de niveau de préoccupation »¹. L'examen des différentes phases successives de ce rattachement traduit parfaitement cette idée :

- Rattachement au chef comptable : c'est une situation qui a pratiquement disparu mais que l'on trouvait encore çà et là dans les années 1960 et 1970. Elle reflétait l'ancienne confusion de l'audit interne avec l'audit externe, et la préoccupation dominante de contrôle et certification comptable.
- Rattachement à la direction financière : cette deuxième étape de l'évolution se rencontre encore dans la pratique. On la trouve ou bien lorsque l'audit interne a clairement défini ses objectifs spécifiques mais s'exerce

1. Professeur A. ROUGIER, Communication du 3 juin 1985.

encore dans un champ d'application restreint au domaine financier, ou bien lorsque ce rattachement subsiste pour des raisons historiques, la fonction s'exerçant néanmoins de façon universelle.

- Rattachement à la direction générale : traduisant le caractère universel des préoccupations des auditeurs et de la fonction dans l'organisation, ce cas de figure est celui vers lequel tendent tous les services d'audit interne qui ne sont pas encore parvenus à ce stade de généralisation. Il n'est pas douteux – et les enquêtes récentes en font foi – que cette situation est appelée à se généraliser rapidement (en 2005 elle concerne 70 % des services d'audit interne). Mais on peut imaginer d'aller encore plus loin.
- Rattachement au comité d'audit : ce rattachement est très largement pratiqué dans les groupes anglo-saxons lesquels avancent que c'est le meilleur moyen de garantir l'indépendance de la fonction (en France 4,3 % des services en 2005). Lorsque celle-ci s'exerce dans le domaine opérationnel, cette affirmation n'est pas évidente. Nous verrons dans le chapitre 4 les inconvénients d'une telle formule.

Les situations rencontrées sont donc hétérogènes mais les choix assumés sont tous définis selon un certain nombre de critères, et sont largement fonction de la dimension de l'organisation.

Les critères d'organisation

Ils sont au nombre de deux : la dimension de l'organisation et le choix d'un audit centralisé ou d'un audit décentralisé.

La dimension de l'organisation

Il est évident que l'audit interne d'une PME n'est pas organisé de la même façon que l'audit interne d'un grand groupe international, et pour cette simple raison qu'il n'a pas la même dimension : de une à trois personnes dans le premier cas, de vingt à cent dans le second cas.

Le CBOK nous enseigne qu'en 2007, au niveau mondial, 54 % des services d'audit interne avaient moins de dix auditeurs et seulement 8 % plus de cent. Dans ce dernier cas, le problème de la centralisation constitue un second critère d'organisation.

Audit centralisé ou audit décentralisé

Il s'agit là d'un choix d'organisation et qui signifie en termes simples que dans le premier cas on regroupe tous les auditeurs internes au sein d'une

même équipe au siège social et que, dans le second cas, on constitue autant d'équipes d'audit interne que d'unités autonomes d'une certaine importance.

Mais la réalité est plus complexe selon que l'expression « centralisation » ou « décentralisation » est employée au plan national ou au plan international. Une grande entreprise nationale peut se prévaloir d'un audit décentralisé si chacune de ses filiales d'une certaine importance dispose d'une équipe d'audit interne, intégrée dans la structure de la filiale et si un service central existe au siège social. Mais un grand groupe international peut également se prévaloir d'un audit décentralisé s'il y a une équipe d'auditeurs au siège du groupe et des services d'audit interne dans chaque pays, chacun étant rattaché à la structure nationale ; et ce, même si à l'intérieur de chaque pays la structure reste centralisée.

Dans ce cas de figure, on peut évidemment rencontrer une décentralisation à deux étages, si l'équipe « nationale » est répartie en entités indépendantes au sein des filiales du pays. Mais, dans un cas comme dans l'autre, le critère absolu de la décentralisation est l'existence d'un service central d'audit interne dont nous verrons les fonctions ultérieurement. En l'absence d'un tel service, on n'est pas en présence d'un audit décentralisé, mais d'équipes d'audit autonomes et indépendantes, et chacune « centralisée » dans son entreprise. C'est à coup sûr la moins bonne des formules.

Les avantages et inconvénients sont aisés à énoncer : l'audit centralisé a pour lui une cohérence dans l'action et dans les objectifs, des équipes mieux formées, plus soudées donc plus efficaces. En revanche, l'audit décentralisé peut se prévaloir d'être plus près du terrain, d'être mieux à même d'en analyser les forces et les faiblesses, de pouvoir assister plus concrètement les responsables parce que mieux intégré et plus près de leurs préoccupations. Les inconvénients de cette dernière formule au plan de la cohérence globale et de la formation des auditeurs sont plus ou moins atténués selon le poids et l'efficacité du service central.

C'est pourquoi en fait la plupart des grandes entreprises qui implantent dans un pays une fonction d'audit interne, commencent très souvent par une formule « décentralisée » : elle permet de mieux mesurer les attentes du terrain, de mieux intégrer les responsables à l'opération, et donc de procéder avec plus de souplesse et d'efficacité. Au bout de quelques années, lorsque la fonction est bien implantée et que le besoin se fait de plus en plus sentir de freiner les dérives et d'uniformiser les formations, on adopte alors une structure centralisée. L'enquête de 1999 révèle que dès cette époque 84 % des services d'audit interne sont centralisés.

Quant aux grands groupes internationaux, ils adoptent toujours par nécessité la formule décentralisée au niveau mondial.

Les grands groupes

Audit centralisé

Deux formules peuvent être adoptées par les organisations, elles correspondent à deux conceptions différentes de l'organisation de l'audit interne.

Première formule

(cf. organigramme page suivante)

C'est une formule dans laquelle l'équipe d'audit interne – en général « direction » à ce niveau d'organisation – est partagée en « missions » (ou services), avec un responsable à la tête de chacune de ces sections : le chef de mission. Chacune de ces missions regroupe les auditeurs de même formation et qui ont à exercer leurs activités dans un secteur spécifique. On distingue en général :

- une mission regroupant les auditeurs de culture scientifique et qui pratiquent des audits en milieu industriel ou technique ;
- une mission regroupant les auditeurs de culture commerciale et qui pratiquent des audits de marketing, ventes et logistique ;
- une mission regroupant les auditeurs de culture financière et qui pratiquent des audits comptables et de gestion ;
- une mission regroupant les auditeurs de culture informatique et qui pratiquent les audits informatiques approfondis.

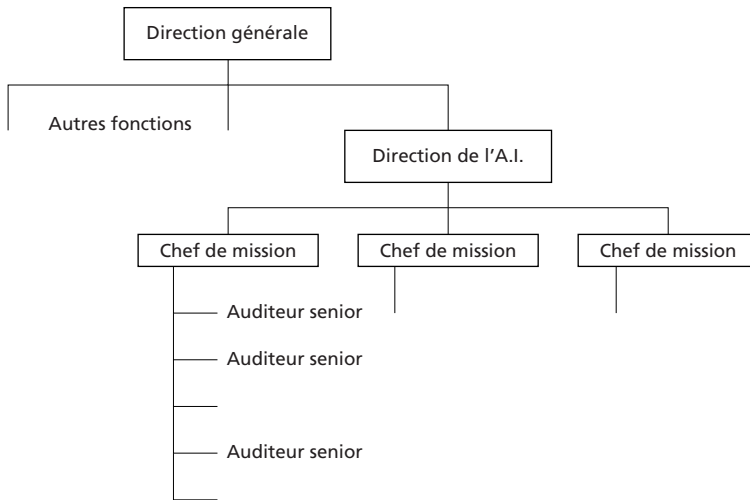
etc.

Donc, au total, autant de missions que de cultures différentes dans l'entreprise.

- L'intérêt d'une telle structure est évident :
 - elle facilite l'intégration de spécialistes au sein du service d'audit interne, lorsque l'importance de l'entreprise le justifie ;
 - elle permet par voie de conséquence d'étendre le champ d'application de l'audit interne à toutes les fonctions de l'entreprise ;
 - elle rend possible, et ce n'est pas un des moindres avantages de cette formule, à chaque responsable d'avoir toujours le même interlocuteur : le chef de mission en charge de l'équipe correspondant à son activité. Ainsi les directeurs d'usine, le directeur de l'Informatique, le directeur

commercial dialoguent toujours avec le même chef de mission, qui est pour eux le représentant et l'image même de l'audit interne. Et le dialogue est d'autant plus facile qu'étant de même culture, ils parlent le même langage. On peut ajouter que parlant le même langage, ils sont plus facilement acceptés dans les services.

Structure grande organisation (centralisée)



- Mais cette **culture de spécialisation** au sein de l'audit interne n'est pas sans inconvénients :
 - elle nuit à l'unité du service et le responsable de l'audit doit veiller particulièrement à favoriser les échanges entre missions et à éviter que ne se développent les particularismes. Les échanges d'une mission à l'autre deviennent donc d'autant plus nécessaires et indispensables qu'ils ne se réalisent pas toujours spontanément ;
 - elle rend le recrutement des auditeurs plus difficile : les profils étant plus typés et plus spécialisés chaque départ devra être compensé par une arrivée de même profil ;
 - elle exige des échanges de compétences d'une mission à l'autre : lorsque la mission « d'audit industriel » doit aborder des problèmes de nature informatique ou comptable, par exemple, elle fait appel aux

auditeurs des missions voisines qui viennent en renfort. Il en résulte une gestion plus complexe et plus délicate du personnel et du planning de travail.

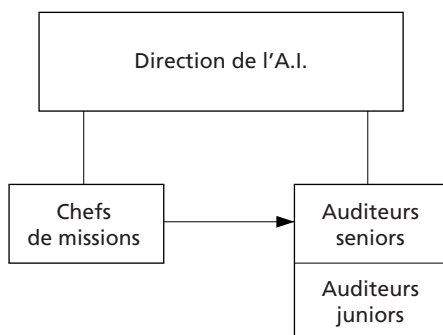
Ces inconvénients sont atténués dans la seconde formule.

Seconde formule

(cf. organigramme ci-dessous)

Elle correspond à une culture polyvalente de l'audit interne, c'est pourquoi on la rencontre davantage dans les entreprises monoculturelles, à la différence de celles où se sont développées des cultures très différenciées et qui adoptent plus volontiers la formule précédente. Dans cette organisation on ne trouve pas de missions prédéterminées et chaque chef de mission n'a pas sous sa responsabilité un effectif précis et permanent d'auditeurs. Les auditeurs, seniors et juniors sont regroupés dans un ensemble le plus souvent rattaché directement au responsable de l'audit interne. À l'occasion de chaque mission, on compose l'équipe en fonction des disponibilités et des capacités de chacun compte tenu des objectifs à atteindre.

Structure grande organisation (centralisée – suite)



Dans une structure de ce genre, on rencontre plus d'auditeurs « généralistes » que dans la formule précédente. *A contrario*, l'audit interne fait plus souvent appel à des spécialistes extérieurs lorsqu'il a à gérer des missions exigeant des connaissances spécifiques d'assez haut niveau. À terme, cette structure ne favorise pas l'extension du champ d'application de l'audit interne, elle rend plus difficile le dialogue avec les fonctions techniques et spécialisées. En revanche, elle permet un fonctionnement plus intégré et donc plus harmonieux de l'équipe d'audit, elle facilite les progrès méthodologiques et enrichit

les auditeurs par des échanges d'expériences plus divers et variés. Enfin, une telle formule rend plus aisée la gestion interne du personnel du service.

C'est dans ce cas que se poseront les questions relatives à la bonne composition de la mission¹ : réunir les compétences nécessaires, additionner les talents, adapter les psychologies. Toute cette alchimie exige du savoir-faire et une bonne connaissance des hommes : ceux de l'audit interne et les autres. Point n'est besoin d'insister pour comprendre qu'un mauvais mélange peut avoir des effets détonants. Mais c'est le mérite de ce type d'organisation de permettre les savants dosages qui vont aider à la réussite.

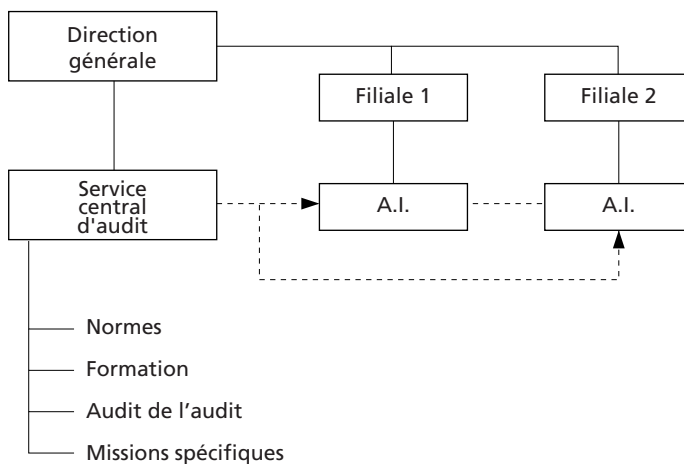
Cette double possibilité se retrouve d'ailleurs dans l'organisation « décentralisée » des services d'audit interne, encore que la décentralisation induise souvent de petites équipes dont l'importance ne justifie pas la création de missions permanentes.

Audit décentralisé

(cf. organigramme ci-dessous)

Qu'il soit national ou international, l'audit décentralisé implique l'existence d'un service central d'audit interne auquel sont traditionnellement affectées quatre missions précises :

Structure grande organisation (décentralisée)



1. Olivier LEMANT, *La direction d'un service d'audit interne*, IFACI.

Première mission : définition des normes

C'est le service central, sous la responsabilité du directeur de l'audit interne qui va définir les normes de travail s'imposant à la Communauté des auditeurs : organisation des dossiers, structure des rapports, fréquence des audits, méthodologie, plan d'audit, etc. Cet ensemble normatif doit être le même pour tous afin d'assurer une qualité de travail de même nature et de même niveau. On en trouve l'essentiel dans la charte d'audit et dans le manuel d'audit. Le service central d'audit interne permet ainsi de faire en sorte que toutes les équipes décentralisées travaillent avec des objectifs identiques et une seule méthodologie.

Deuxième mission : définition de la politique et des moyens de la Formation professionnelle

Pour les mêmes raisons d'homogénéité et d'efficacité, c'est le service central qui précise le niveau de formation professionnelle exigé pour tous les auditeurs, afin d'éviter d'avoir ici des équipes de haut niveau et là des équipes peu qualifiées.

Pour atteindre ce but, le service central va définir les moyens de cette formation : profil exigé des candidats auditeurs, séminaires recommandés, cycles de formation, etc. dans certains grands groupes on va même jusqu'à organiser les formations professionnelles que chacun doit suivre.

On peut observer que tout cela va dans le sens des règles préconisées par les normes professionnelles et en particulier l'application de la norme 1210 où il est dit :

- que non seulement la formation des auditeurs internes doit être d'un niveau compatible avec les audits à effectuer ;
- mais également que le service doit – collectivement – posséder les connaissances, aptitudes et compétences nécessaires.

Troisième mission : Audit de l'audit

Ce sont les services centraux de l'audit interne qui vont aller auditer les services d'audit décentralisés et vont, ce faisant, s'assurer :

- que les normes prescrites sont bien respectées ;
- que la formation et le niveau professionnel des auditeurs sont bien ceux qui sont définis par l'organisation ;
- que la fonction d'audit interne est bien acceptée par l'unité décentralisée et qu'elle y travaille avec efficacité.

À la suite de ces missions d'audit de l'audit (« audit Review » disent les Anglo-Saxons), la mission du service central produit un rapport destiné au responsable de l'unité décentralisée et comportant les recommandations nécessaires pour une meilleure maîtrise et une plus grande efficacité de la fonction ; donc une appréciation sur les Contrôles internes du service d'audit décentralisé, ici traité selon la loi commune de l'audit. Cette fonction particulière sera évoquée au chapitre 2.

Quatrième mission : Réalisation de missions spécifiques

À côté des trois rôles précédents et qui sont des activités fonctionnelles, le service central d'audit interne va également avoir à réaliser des audits internes, mais dans des circonstances très précises. C'est le cas des missions d'audit de caractère général et spécialisé, général quant au domaine concerné mais spécialisé quant au sujet, demandées par la direction du Groupe et dont l'objet n'est pas spécifique à telle ou telle unité décentralisée.

Il peut également s'agir de missions concernant une unité décentralisée, mais à caractère hautement confidentiel ou particulièrement important.

Dans ces cas particuliers, ce sont les auditeurs internes « centraux » qui vont réaliser le travail.

Ainsi se structure et s'organise l'audit interne dans les grands groupes ; la situation est plus simple dans les entreprises moyennes.

Les organisations moyennes

On devrait plutôt dire « les services d'audit interne de moyenne importance », car on trouve des entreprises importantes qui ne sont dotées que de petits services d'audit interne. Il existe bien une moyenne de référence : 2,85 auditeurs pour 1 000 employés¹ ; mais c'est une moyenne arithmétique qui recouvre des situations hétérogènes. (cf. Introduction, « Une fonction importante et organisée »). Retenons la statistique du CBOK en 2007 : 54 % des services d'audit interne ont moins de 10 auditeurs et 8 % n'ont qu'un seul auditeur.

Lorsque l'on dit « petit service » on évoque donc, en fait, deux structures possibles : structure élémentaire et structure simple (cf. organigrammes ci-dessous et page suivante). La structure élémentaire est celle où la fonction n'est exercée que par un seul auditeur. Ce n'est pas un cas exceptionnel, l'importance de l'entreprise ne justifiant pas toujours la mise en place d'un

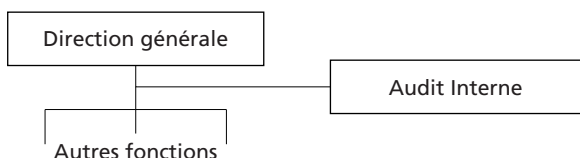
1. Enquête IFACI 2005 précitée.

service. Cet auditeur unique, dont il est néanmoins souhaitable qu'il soit rattaché au plus haut niveau, va être un peu l'homme-orchestre de l'audit interne.

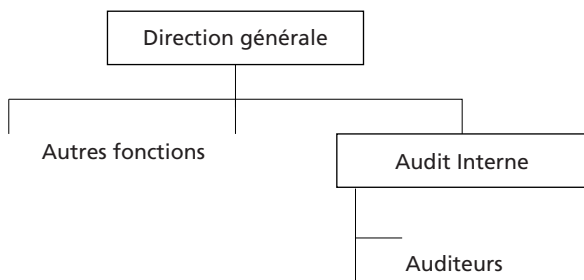
En effet, même exercée par une seule personne, la fonction d'audit doit l'être dans sa plénitude : tout ce qui a été dit et tout ce qui sera dit sur la méthodologie et sur l'organisation s'appliquent totalement.

Structure moyenne organisation

1 – Élémentaire



2 – Simple



Mais être un auditeur interne isolé dans son entreprise n'est pas une situation confortable :

- La polyvalence exigée ne remplace jamais une addition de compétences spécialisées : ce qui guette l'auditeur interne isolé c'est l'impossibilité d'approfondir certains domaines ou certains thèmes spécialisés, voire l'impossibilité de les aborder. Il doit alors se faire assister par des consultants extérieurs avec les inconvénients inhérents à ce type d'intervention (cf. 1^{re} partie), à supposer que l'entreprise accepte d'en supporter le coût. Sinon, il faut se résoudre à n'exercer la fonction d'audit que dans un champ d'application restreint.
- De ce fait même, l'audience de la fonction n'est pas la même dans l'entreprise et son efficacité s'en trouve diminuée. Le chef d'entreprise prend

alors l'habitude de considérer que l'audit interne est « incompetent dans certains domaines », il n'est pas tenté de recourir à lui en toutes circonstances, ni d'étendre son influence. Le discours sur l'universalité du contrôle interne et de l'audit interne a alors du mal à se faire entendre.

- Enfin, et surtout, la solitude de l'auditeur interne est dommageable car elle lui interdit tout échange. Chaque mission nouvelle, chaque découverte imprévue vont le contraindre à raisonner seul et à apprécier seul : outre les difficultés qu'il rencontre alors dans cet exercice solitaire, son travail n'étant pas enrichi par le partage va s'en trouver amoindri... ce qui ne peut que conforter la direction générale dans une appréciation éventuellement réservée.

Face à ces difficultés, l'auditeur interne isolé n'a d'autre recours que l'Institut professionnel du pays où il exerce (IFACI) : lieu de rencontres, de dialogues cet Institut aide à rompre l'isolement et permet à l'auditeur Unique de se créer des possibilités de contacts qui sont autant d'occasions pour l'aider à résoudre ses problèmes.

La structure simple, et qui constitue la situation du plus grand nombre des entreprises françaises, est celle d'un petit service (moins de dix personnes) et donc une seule équipe avec un responsable. Les auditeurs composant cette équipe sont, par la force des choses, pluridisciplinaires et habitués à travailler ensemble. Si le groupe est peu important, il est en revanche très soudé et homogène ; il ne connaît pas les phénomènes d'isolement de l'auditeur unique.

La structure étant définie, il convient de s'organiser et s'organiser, c'est d'abord planifier le travail.

LES AUDITEURS

Le recrutement des auditeurs

L'enquête de 2005 indique que, toutes entreprises confondues, 51 % des auditeurs proviennent d'un recrutement externe et 49 % d'un recrutement interne (dont 29 % en provenance d'activités opérationnelles), avec une nette prédominance de ce type de recrutement dans le secteur public et parapublic. Ces chiffres traduisent deux conceptions du recrutement en audit interne :

- Une conception « traditionnelle » où il est considéré que l'auditeur interne ne saurait exercer convenablement son métier s'il n'est pas imprégné de la

culture de l'entreprise ou de l'organisation. Cette conception conduit à une moyenne d'âge des services d'audit plus élevée, elle comporte avantages et inconvénients :

- au chapitre des avantages il y a sans conteste une bonne connaissance de l'entreprise, laquelle va de pair avec l'autorité que confère cette connaissance. Les auditeurs de ce profil peuvent devenir très rapidement d'excellents chefs de mission, sachant parfaitement éviter les faux pas et viser juste ;
- les inconvénients sont non moins évidents : la fréquentation habituelle des méthodes et des structures peut parfois émousser le regard critique. De surcroît, dans une fonction aussi neuve que l'audit interne et au sein de laquelle les évolutions sont si rapides qu'elles nécessitent de constantes adaptations, l'auditeur recruté en interne aura une capacité de réaction plus lente, d'aucuns diront « plus sage ».

Toutefois l'arrivée à l'audit interne de spécialistes de haut niveau réactualise cette approche.

- À côté de cette conception traditionnelle existe une conception plus novatrice (sous réserve de l'observation précédente) qui considère que l'audit interne doit être une pépinière de talents, que s'agissant de l'endroit privilégié de l'entreprise où l'on peut apprendre le maximum de choses dans le minimum de temps, il serait dommageable de ne pas y mettre les jeunes cadres à haut potentiel. De surcroît, on peut attendre de ces derniers, vision nouvelle, donc esprit critique développé, capacité à être les moteurs de l'évolution de la fonction.

Les inconvénients sont le contrepoint des avantages précédents : connaissance imparfaite du milieu, faux pas toujours possibles... cette formule exige à coup sûr un bon encadrement. L'évolution statistique marque un retournement au bénéfice du recrutement externe (40 % en 1999 et 51 % en 2002).

Face à cette dualité des avantages et des inconvénients, les entreprises ont en général composé :

- ou bien en créant des équipes mixtes pour partie d'origine interne et pour partie recrutées directement à l'extérieur ;
- ou bien en recrutant en interne mais peu de temps après l'embauche (un an ou deux) afin de tenter de gagner sur les deux tableaux.

Cette attitude est confirmée par les chiffres de l'enquête 2005. À la question « *La politique de gestion des auditeurs a-t-elle pour critère majeur :*

- de fixer les auditeurs d'une manière durable ?

– de former les cadres dirigeants ? »

70 % ont répondu « former les cadres dirigeants » et 40 % ont répondu « fixer les auditeurs »

Quel est le profil de ces auditeurs ? Quelles sont les techniques utilisées pour les sélectionner ?

Le profil des auditeurs

On pourrait être tenté d'écrire qu'il n'y a pas de profil type des auditeurs internes sauf à exiger de bonnes aptitudes à communiquer et une solide connaissance des techniques d'audit : la première de ces deux qualités est affaire de tempérament, la seconde est affaire de formation ; d'où le conseil en forme d'adage « Choisissez de bons communicateurs, le reste sera donné par surcroît ». Et il est vrai que la richesse d'une équipe d'audit interne est largement fonction de sa diversité. Il n'est cependant pas nécessaire, et ce serait une gageure, de voir représenter au sein de l'audit interne tous les métiers de l'entreprise, le service apparaissant comme un microcosme de l'entité.

C'est ce qui est exprimé par la norme 1210, déjà rappelée :

« **L'équipe** d'audit interne doit **collectivement** posséder ou acquérir les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de ses responsabilités. »

Pour les auditeurs internes cette exigence est limitée à l'exercice de leur responsabilité individuelle.

Mais les compétences de chacun restent essentielles, elles sont soulignées par la MPA 1210-1.

Le métier de l'auditeur c'est d'abord et avant tout sa connaissance méthodologique et sa pratique des outils d'observation. Mais dans les organisations où coexistent fortement plusieurs cultures il est nécessaire d'avoir à l'audit interne des représentants de ces diverses cultures¹, non pas pour la connaissance des métiers qui la composent, mais pour être en mesure de « dialoguer » avec les spécialistes, de comprendre leurs explications et aussi – faut-il

1. Extrait de *Audit interne - Guide du management*, Groupe Shell : « *Il était jusqu'à présent d'usage que le personnel d'Audit interne provienne presque exclusivement de la fonction Finance. Une telle règle ne s'impose plus, ni n'est même souhaitable en raison de l'élargissement des activités d'audit interne...* ».

le dire ? – pour être mieux accepté. C'est pourquoi la statistique dévoile une diversité croissante des origines. Selon l'enquête de 2005, 83 % des auditeurs sont diplômés de l'enseignement supérieur et se répartissent comme suit :

- Grandes écoles : 51 %¹ (50 % en 2002)
- Universités : 32 % (33 % en 2002)

La population féminine est également, et naturellement, en voie d'augmentation : 15 % en 1987, 22 % en 1991, actuellement environ 40 %.

La diversité des origines et des formations étant admise, les critères de sélection vont reposer essentiellement sur trois éléments :

- l'aptitude à bien communiquer, ainsi qu'il a déjà été dit et répété ;
- un potentiel élevé pour être en mesure de faire fructifier ultérieurement et utilement dans des postes de responsabilité les connaissances et le savoir-faire acquis en audit interne ;
- de bonnes connaissances en langues étrangères.

Mais le plus délicat est sans nul doute d'adapter le choix aux besoins de l'audit pour maintenir cette nécessaire diversité des origines et des formations. Pour atteindre ce résultat plusieurs « techniques » sont utilisées.

Les techniques de recrutement

On retrouve ici les deux origines : interne et externe des auditeurs, d'où deux techniques de recrutement largement utilisées par les entreprises.

Le recrutement externe

On retrouve ici les procédés habituels de recrutement et qui ne sont pas spécifiques à l'audit interne : petites annonces directes, forums d'entreprises, appel à des cabinets de recrutement.

Deux aspects originaux méritent d'être soulignés dans ce paysage traditionnel :

- La nécessité d'expliquer ce qu'est l'audit interne, tant sont nombreuses les réponses traduisant à l'évidence une méconnaissance importante, sinon totale de la fonction.
- À l'inverse la médiatisation du « produit » génère beaucoup de candidatures spontanées, de vocations qui là aussi se trompent souvent de direction. Encore convient-il d'atténuer ce propos par l'accroissement des formations

1. Dont 14 % en provenance des grandes écoles d'ingénieurs.

en audit interne, aussi bien dans les Universités que dans les écoles de commerce, et qui participe au développement des candidatures spontanées, mais celles-là sont bien informées et connaissent leur sujet.

Le recrutement interne

Sa qualité est largement fonction de l'image de l'audit interne dans l'entreprise :

- S'agit-il d'une fonction bien intégrée dans la culture d'entreprise ? Alors les offres se manifestent spontanément et on se presse aux portes du service.
- S'agit-il au contraire d'une fonction nouvelle, encore mal connue dans l'entreprise ? et il faut se transformer en sergent recruteur pour découvrir les vocations.

La qualité et la variété du recrutement interne vont donc dépendre de deux facteurs :

- La mobilité du personnel dans l'entreprise : si les structures sont figées, si les carrières ne se développent que lentement parce que les postes sont peu nombreux, le recrutement interne sera difficile et d'autant plus si l'on est exigeant sur le profil. Cette situation qui est souvent le fait des organisations de moyenne importance rend fréquemment nécessaire le recours au recrutement externe.
- L'image de l'audit interne dans l'entreprise est également un facteur essentiel pour le développement du recrutement interne. Si l'audit interne est méconnu, ou pire encore, s'il a une réputation de « police de l'entreprise » ou de « lieu privilégié de rassemblement des fins de carrière », alors les vocations seront peu nombreuses.

Dans un tel contexte tout ce qui peut favoriser et développer la connaissance de l'audit améliore la situation : articles dans le journal d'entreprise, interventions dans les réunions d'information... sans oublier l'information donnée systématiquement à chaque réunion d'ouverture de mission.

Les auditeurs étant recrutés, il faut ensuite les gérer.

Gestion et formation

On devrait plutôt dire « formation et gestion » ou « gestion, donc formation » car gérer les auditeurs c'est avant tout les former.

La formation professionnelle

Elle est essentielle et obligatoire (norme 1230), et s'acquiert de trois façons qu'il convient d'utiliser conjointement :

- L'enseignement : pour l'étudiant c'est un enseignement de 3^e cycle master d'université ou mastère d'école supérieure de commerce. Ces enseignements sont assortis de stages dans des services d'audit interne et permettent donc de se prévaloir d'une base théorique solide. Pour le cadre d'entreprise muté dans un service d'audit interne, on aura recours aux séminaires de formation professionnelle ; les très grandes entreprises ont en général leurs propres séminaires de formation, adaptés à leur environnement ; les autres ont recours à des formations extérieures dont la plus connue est celle dispensée par l'Institut de l'audit interne (IFACI) et où ce sont les professionnels eux-mêmes qui viennent exposer leurs expériences à leurs collègues plus jeunes dans la fonction. Cet enseignement de base, universitaire ou professionnel est indispensable. Il n'est pas suffisant.
- La connaissance livresque doit précéder et accompagner l'enseignement. Les ouvrages sur l'audit interne sont nombreux : le jeune auditeur doit s'en imprégner allant du plus général ou plus spécialisé. Il doit faire une place particulière et privilégiée au manuel d'audit et aux guides d'audit de son entreprise : par cette voie il va apprendre à adapter ses connaissances au milieu qui l'entoure. Cette démarche est complétée et accentuée par l'apprentissage sur le terrain.
- L'apprentissage sur le terrain : on ne saurait abandonner à lui-même dans une mission un jeune auditeur qui arrive avec un seul bagage théorique, si imposant soit-il, l'échec serait assuré. L'auditeur débutant doit travailler pendant un certain temps avec un tuteur ; auditeur junior il apprendra peu à peu, avec ses aînés, l'art et la manière de mettre ses connaissances en pratique.

Comment organiser ces trois méthodes de formation ? On peut considérer que la partie livresque doit imprégner toute la période de formation et même se prolonger au-delà tant il est vrai que l'on ne cesse jamais d'apprendre. Pour le reste, il est préférable, lorsqu'on en a la possibilité, de commencer par emmener le nouvel auditeur sur le terrain : il y aiguisera sa curiosité et sera mieux à même de formuler « les bonnes questions » durant la période d'enseignement. Cette phase « préparatoire » d'immersion peut durer environ un mois.

Il faut y ajouter, en une ou plusieurs fois, environ quatre semaines d'enseignement. Et après ? On peut estimer à environ six à huit mois le temps nécessaire

de tutorat pour que l'auditeur cesse d'être un junior et puisse se voir confier des responsabilités de façon autonome. Bien évidemment, tout ceci doit se faire de façon progressive et va dépendre :

- du profil du nouvel auditeur (plus ou moins jeune, plus ou moins expérimenté) ;
- du nombre et de la diversité des missions auxquelles il va pouvoir participer.

Ensuite il faut gérer la carrière.

La carrière

Gérer les auditeurs, c'est d'abord gérer une équipe et pour ce faire on retrouve la référence incontournable au plan d'audit. Gérer sans plan d'audit, c'est-à-dire sans prévisions pluriannuelles de la charge de travail, agréées par la direction, c'est marcher en aveugle. Avec le plan, on connaît les besoins, année par année et on s'organise pour y faire face. Et y faire face c'est, au-delà du problème des recrutements, assurer une certaine formation permanente.

La formation permanente

Son besoin se manifeste lorsque l'auditeur interne doit réaliser pour la première fois un audit sur un sujet spécialisé. Les auditeurs agissent alors dans trois directions :

- recours à la documentation existante : ouvrages, mémoires d'étudiants, articles de revue (audit) ;
- séminaires spécialisés organisés sur le thème recherché ;
- informations sollicitées auprès des collègues d'autres entreprises : si ces derniers ne peuvent informer sur le contenu des audits qu'ils ont conduits, ils peuvent néanmoins fournir de précieuses indications sur la méthodologie, les outils utilisés, les difficultés rencontrées, etc. L'adhésion à un Institut professionnel facilite grandement cet enrichissement réciproque.

Et ceci est conforme aux exigences des normes professionnelles. norme 1230 :

« Les auditeurs internes doivent améliorer leurs connaissances, savoir-faire et autres compétences par une formation professionnelle continue. »

L'évaluation des performances

Gérer les auditeurs et donc prévoir et planifier les promotions d'auditeur junior en auditeur senior et, éventuellement d'auditeur senior en chef de mission, c'est être en mesure d'évaluer la performance de chacun. Notons ici la diversité des vocabulaires et appellations : on parle en général de chefs de

mission, mais aussi de chefs de groupe ; ou encore – dans certaines administrations – de chefs de bureau. En dessous de ce niveau on peut trouver pêle-mêle des auditeurs seniors, des auditeurs confirmés, des chefs de mission adjoints ou chefs de groupe adjoints ; puis des auditeurs, des auditeurs juniors... ce dernier terme étant proscrit lorsqu'on recrute à des niveaux élevés pour l'audit interne. La profession n'étant pas réglementée chaque groupe, chaque entreprise, chaque organisation s'est construite ses propres règles à partir de sa culture. C'est pourquoi on trouve des services d'audit interne avec deux ou trois niveaux hiérarchiques et d'autres avec cinq ou six niveaux hiérarchiques. Et celui qui est placé au sommet de cette pyramide est tantôt « Chef de service » tantôt « directeur », tantôt « responsable de... » ; tout ceci n'est pas neutre, bien évidemment.

Les grandes entreprises ont développé des outils de mesure des performances, lesquelles sont en général appréciées en fonction des objectifs assignés à l'auditeur. Ces méthodes d'évaluation peuvent se faire soit par le cumul d'évaluations propres à chaque mission, soit plus simplement par une évaluation annuelle réalisée en fonction des objectifs. Elles sont de toute façon largement répandues puisque, dès 2002, 72 % des services d'audit affirment avoir une procédure interne d'évaluation. Nous les examinerons plus en détail dans le chapitre 3.

Le planning de travail

Il faut rappeler ici que le temps passé par l'auditeur dans le service d'audit interne doit être rigoureusement planifié. La diversité des missions et donc des travaux, la nécessité de s'adapter à des changements incessants, l'organisation des absences et des voyages, tout cela exige une planification régulière, ainsi qu'il a été expliqué dans la méthodologie (3^e partie). Gérer la carrière d'un auditeur entre son arrivée et son départ, c'est :

- former ;
- évaluer ;
- planifier.

Le départ

On ne fait pas carrière à l'audit interne. Cette vérité et cette pratique reposent sur quatre arguments :

- Le métier d'auditeur est frustrant : on recommande ce qu'il faut faire mais on ne fait jamais. Il est donc naturel qu'au bout d'un certain temps l'auditeur interne ait envie de « faire lui-même », c'est-à-dire d'avoir un poste opérationnel.

- Il le souhaite d'autant plus que le métier d'auditeur n'est pas de tout repos ; en début de carrière les déplacements sont chaque fois l'occasion d'une découverte, peu à peu on aspire tout naturellement à un travail plus stable.
- Ces désirs coïncident avec l'intérêt bien compris de l'entreprise qui a beaucoup investi en Formation. Il est souhaitable de rentabiliser cet investissement en donnant à l'auditeur des responsabilités opérationnelles ; on peut en effet penser que celui qui a eu à apprécier à longueur d'année la qualité des contrôles internes, et à en inventorier les points faibles, saura, le moment venu, quelles décisions prendre pour maîtriser avec efficacité sa nouvelle activité.
- Et puis enfin, il n'est pas interdit de penser qu'au bout de plusieurs années passées hors du champ opérationnel de l'entreprise, l'auditeur risque de perdre un peu le contact avec la réalité et de fournir un travail de moins bonne qualité.

L'auditeur interne, et surtout s'il est de potentiel élevé ne fait donc que passer dans le service (sauf le cas assez rare de responsables de haut niveau). Combien de temps et pour aller où ?

- selon le CBOK, les auditeurs internes restent en moyenne 4 ans 1/2 en poste en France, et 6 ans au niveau mondial ;
- à leur départ, 35 % se dirigent vers des fonctions opérationnelles et 34 % vers des fonctions financières (ils étaient 47 % en 1991) ;
- 23 % d'entre eux quittent l'entreprise, ceci est nouveau et témoigne que le passage à l'audit interne est de plus en plus une carte de visite.

Il y a donc une diversité croissante des orientations. Cette diversité recouvre deux choix possibles :

- ou bien les auditeurs internes retournent poursuivre leur carrière dans leur fonction d'origine, enrichis de l'expérience de l'audit ;
- ou bien le passage à l'audit interne est l'occasion d'une bifurcation dans une autre direction : informaticiens quittant l'informatique, ingénieurs de production se dirigeant vers des fonctions de gestion, etc.

Quelle que soit l'option prise, on peut dire que toutes les carrières sont ouvertes aux auditeurs internes, et peuvent être choisies en fonction du profil de chacun. Dans le choix à faire lors de la sortie du service d'audit interne, le responsable de l'audit a un rôle particulièrement important à jouer.

Il est en effet essentiel pour l'image de marque de l'audit et pour faciliter les recrutements que les auditeurs sortants obtiennent des postes de responsabilité valorisants. La plus-value acquise au cours des années passées à l'audit interne doit être visible et se traduire dans la carrière, faute de quoi les vocations finiraient par se tarir. Le responsable de l'audit interne doit donc se préoccuper du sort de ceux qui partent et user de son influence pour que ces départs s'effectuent en de bonnes conditions. Cette préoccupation est constante puisqu'en moyenne 25 à 30 % des équipes d'audit se renouvellent chaque année. Dans ce mouvement perpétuel, il est une aire de relative stabilité : le secrétariat.

LE SECRÉTARIAT

Secrétariat ne signifie pas ici « dactylographie » : la plupart des auditeurs effectuent ces tâches élémentaires sur leur micro ; le secrétariat assure alors uniquement les mises en forme, corrections et présentations de document. Mais son rôle va bien au-delà. Dans une équipe dont l'essentiel de l'effectif est absent en permanence, qui est dispersée un peu partout et jamais au même endroit, le secrétariat joue un rôle essentiel de ciment, de force centripète et crée le sentiment d'appartenance à un même groupe. C'est pourquoi cette cellule, souvent composée d'une seule personne ou d'une personne à temps partiel, exerce deux fonctions essentielles :

- Une fonction de liaison et d'information : c'est au secrétariat, lorsque chefs de mission et auditeurs sont absents, que l'on sait en permanence où est qui et comment le joindre. On peut donc, par tous moyens, faire parvenir messages et informations : le secrétariat est l'unité qui maintient le contact et le dialogue. C'est également là que l'on tient à jour le planning des auditeurs, sur indication des chefs de mission. Très souvent, on utilise un planning mural sur lequel chacun indique le lieu de sa présence dans les huit ou quinze jours à venir : il n'est alors plus nécessaire d'interroger pour avoir l'information. C'est également au secrétariat que sont centralisées les statistiques sur les temps d'emploi des différents membres de l'équipe : à partir des données de chacun, on produit régulièrement – chaque mois ou chaque trimestre – les statistiques globales, auxquelles il a été fait allusion dans le chapitre relatif à la planification du travail.
- Une fonction logistique : dans une équipe où les déplacements sont importants, cette fonction est essentielle : titres de transport, réservations d'hôtels, locations de voitures ne doivent pas alourdir la charge de travail de l'auditeur, outre le fait qu'il y a un intérêt évident à réserver collectivement. Mais

surtout le secrétariat est là lorsqu'il s'agit, et c'est fréquent, de modifier le planning en cours de route : tel auditeur en déplacement à Pau devait rentrer deux jours après à Paris, il doit changer son emploi du temps et repartir de Pau à Marseille, où il faut lui réserver une chambre et lui louer une voiture : le secrétariat est là pour l'assister. Cette fonction logistique ne se limite pas aux déplacements, on peut citer également :

- gestion de l'économat (imprimés spécialisés) ;
- gestion des données informatiques ;
- diffusion des rapports d'audit ;
- classement ;
- documentation.

Il s'agit donc là d'une cellule à ne pas négliger et qui joue un rôle essentiel dans l'organisation du travail des auditeurs.

Chapitre 2

L'organisation du travail

L'organisation du travail des auditeurs internes, largement décrite et commentée dans les normes professionnelles, se présente comme un emboîtement logique de poupées gigognes :

- au sommet la charte d'audit ;
- puis l'indispensable plan d'audit.

Viennent ensuite :

- le manuel d'audit interne ;
- les dossiers d'audit ;
- les papiers de travail ;
- les moyens matériels.

LA CHARTE D'AUDIT

C'est le document constitutif de la fonction d'audit interne et destiné à la présenter et à la faire connaître aux autres acteurs de l'entreprise. 82 % des services disposent aujourd'hui d'une charte d'audit.

Ce document est considéré comme à ce point important qu'il est exigé par la première des normes professionnelles – cf. norme 1000 : « *La mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne **doivent** être formellement*

définis dans une charte... ». La norme précise également que le responsable de l'audit interne doit revoir périodiquement la charte et la soumettre à l'approbation de la direction générale et du conseil.

L'interprétation de la norme énonce que la charte doit :

- définir la position du service d'audit interne dans l'organisation ;
- autoriser l'accès aux documents, aux personnes et aux biens, nécessaires à la bonne exécution des audits ;
- définir l'étendue des missions d'audit.

Ce document aux contenus et formes divers, doit informer sur ce minimum indispensable, afin que nul n'en ignore : il apparaît ainsi comme la première manifestation de la transparence des opérations d'audit. Certaines chartes d'audit ajoutent des informations supplémentaires sur :

- le contrôle interne ;
- le recrutement et la formation des auditeurs ;
- le processus méthodologique d'une mission d'audit ;
- le rappel des règles de déontologie.

Il faut trouver le juste équilibre entre le trop d'informations qui découragerait la lecture et le « pas assez » qui laisserait sur sa faim. Il va de soi qu'il est essentiel pour l'image de la fonction, que l'on fasse référence aux normes Internationales, ce qui est ajouter à la signature du Président une autorité et une caution internationale.

Certaines entreprises ont excellé dans la mise en pages de ce document essentiel, pour mieux lui faire remplir sa vocation principale : informer et convaincre. Un excellent ouvrage répertorie un certain nombre de ces chartes¹, qui toutes ont en commun le caractère d'être marquées par la culture de l'entreprise (cf. également le site IFACI).

On considère la charte à ce point indispensable que la norme 1000 demande qu'elle soit approuvée par le conseil et la direction générale.

À qui ce document doit-il être diffusé ? Les pratiques sont nombreuses :

- dans certains cas, on limite la diffusion à l'élite des cadres supérieurs ;
- dans d'autres cas, on pratique une diffusion générale à tous les salariés sans exclusive.

1. A. GERBIER – *Les chartes d'audit* – IFACI.

Le bon chemin est entre les deux :

- ne pas informer nombre de cadres qui demain auront à faire à l'audit interne est, à coup sûr, une erreur ;
- de même diffuser à tous un document qui peut apparaître ésotérique et donc être mal interprété, est inutile.

La sagesse commande de diffuser la charte à tous ceux qui sont susceptibles d'être un jour en position d'audité, c'est-à-dire à l'ensemble de l'encadrement au sens le plus large du terme. Et pour parachever l'effet d'annonce, mieux qu'un simple envoi par le courrier, des réunions explicatives à la sortie desquelles la charte est distribuée constituent, à coup sûr, la meilleure des formules et d'autant meilleure qu'elle donne l'occasion de répondre aux questions et donc d'étouffer dans l'œuf toute erreur d'interprétation.

Après l'élaboration et la diffusion de ce document de base l'organisation du travail va consister à définir la nature et l'importance du travail à réaliser : c'est le plan d'audit.

LE PLAN D'AUDIT INTERNE

Le plan d'audit est exigé par la norme 2010 : « *Le responsable de l'audit interne doit établir une planification fondée sur les risques afin de définir les priorités cohérentes avec les objectifs de l'organisation.* »

Et pourtant tout le monde ne pratique pas le plan d'audit interne, et on trouve sur ce sujet des situations diversifiées qui sont le reflet de l'état d'avancement et d'implantation de l'audit interne dans l'entreprise.

- Dans un premier temps, il n'existe aucune planification et les ordres de mission sont donnés au coup par coup : le service d'audit interne travaille alors « à la demande », sans organisation préalable de son temps, et sans que l'on soit assuré que ce qui est fait correspond à ce qui devrait être fait s'il y avait une planification. On suit l'inspiration du moment, ou la mode, ou l'urgence.

On rencontre cette situation lorsque l'audit interne vient d'être implanté en entreprise et que la direction générale utilise le service « à discrétion » pour l'aider à résoudre des problèmes ponctuels, souvent urgents et imprévus.

- Dans un second temps, les ordres de mission d'une année calendaire sont collectés et le service d'audit interne est alors en mesure de les planifier en les répartissant dans le temps, il y a alors un début d'organisation du travail, mais la liste ainsi établie reste irrationnelle dans son contenu : il s'agit plus de planning que de plan.

Le plan d'audit exige, en effet :

- un contenu exhaustif ;
- un étalement sur plusieurs années (3 à 5 ans) et une analyse globale des risques pour y parvenir ;
- une structure prédéterminée.

Mais, dans toute cette démarche, il convient de ne pas oublier la recommandation de la MPA 2010-1 : l'audit interne doit avoir une bonne compréhension du processus de management des risques. Il peut également intégrer certaines composantes du plan stratégique de l'organisation, lesquelles reflètent d'ailleurs l'attitude de l'organisation face aux risques.

Ces observations ne font que souligner l'importance du risque dans toute cette démarche d'élaboration du plan d'audit que nous allons aborder.

Le contenu exhaustif

Le plan d'audit d'entreprise doit comporter tous les sujets susceptibles d'être audités et donc qui doivent l'être un jour ou l'autre. Cette pétition de principe comporte trois conséquences :

1^{re} conséquence

Un plan d'audit intégral ne sera pas élaboré en une seule fois. Son achèvement nécessite plusieurs années au cours desquelles on va successivement l'enrichir, le compléter, le mettre à jour. Il faut donc accepter de commencer avec un outil incomplet pour aboutir peu à peu à un plan achevé. Chaque mission potentielle correspondant à une ligne, le « plan » achevé d'une grande entreprise est, en général, un document assez volumineux (plusieurs dizaines de pages).

2^e conséquence

À l'inverse, on peut affirmer de façon paradoxale que le plan ne sera jamais achevé. Chaque année, en effet, va apporter son lot de rectifications, modifications, suppressions, correspondant à des changements de structures, à des modifications de processus ou d'environnement.

3^e conséquence

L'exhaustivité va exiger une approche multiforme des thèmes d'audit afin de couvrir l'ensemble des activités de l'entreprise et de ne laisser aucune interface en jachère.

On a vu (2^e partie, chapitre 2) que l'existence d'une cartographie implique l'identification de chaque processus/fonction/activité devant faire l'objet d'une évaluation de risque. Et dès cet instant il est recommandé – pour les besoins de l'auditeur interne – de faire coïncider chacune de ces rubriques avec la dimension possible d'une mission d'audit interne. Pour élaborer cette liste et lui donner autant que faire se peut un caractère exhaustif on considère qu'il y a quatre approches possibles, chacune correspondant à un regroupement des missions d'audit potentielles.

L'approche par les métiers

Cette approche découpe les sujets d'audit en fonction des grands métiers de l'entreprise :

- acheter ;
- vendre ;
- fabriquer ;
- embaucher ;
- décider ;
- gérer ;
- investir ;

etc.

Chaque métier correspondant à un ou plusieurs services, on trouve sous ce chapitre les différentes directions, les différents départements et services de l'entreprise : c'est donc une approche par les structures. C'est la partie du plan la plus facile à élaborer : elle correspond très exactement à l'organigramme dont chaque case doit être auditée, sans descendre à un niveau trop bas de détail. En pratique et très souvent les auditeurs se servent de l'annuaire téléphonique de l'entreprise pour avoir la certitude de ne rien omettre sur leur liste. Mais une telle approche reste insuffisante.

L'approche par les fonctions

Elle prend en compte les grandes fonctions de l'entreprise :

- fonction production ;

- fonction achats/ventes ;
- fonction trésorerie ;
- fonction investissements ;
- etc.

La prise en compte de ces fonctions comme mission d'audit va permettre d'analyser les activités de l'entreprise de façon transverse et, passant d'un service à l'autre, de regarder le fonctionnement des interfaces et l'efficacité du traitement. C'est, évidemment, cette approche qui est la plus riche, c'est elle qui permet le mieux d'apprécier la trame du contrôle interne dans sa globalité (cf. 2^e partie). Les grandes entreprises développent de plus en plus cette approche qui tend à devenir un des éléments les plus importants du plan.

Il appartient alors au responsable d'audit interne d'organiser le planning de travail afin d'harmoniser les audits de services et les audits de fonctions en intégrant au mieux l'un dans l'autre ou en réalisant l'un en même temps que l'autre. Ainsi l'audit du service trésorerie (donc de sa gestion et de son fonctionnement) sera réalisé « en même temps que » et « à l'occasion de » l'audit de la fonction trésorerie. On pourrait multiplier les exemples de ce type.

Mais après avoir pris en compte les métiers et les fonctions, le plan d'audit n'est pas encore tout à fait complet.

L'approche par les thèmes

Par définition, le thème est ce qui ne correspond :

- ni à un seul service,
- ni à une seule fonction,

et dont la nature mérite cependant d'être prise en compte comme sujet d'une mission d'audit spécifique.

On trouve ainsi sous cette rubrique :

- l'audit de l'archivage ;
- l'audit des contrats ;
- l'audit de la sécurité ;
- l'audit de la communication ;
- l'audit de la micro-informatique ;
- etc.

C'est une approche particulièrement riche car l'audit d'un thème spécifique permet parfois de déceler une faiblesse de contrôle interne propre à l'ensemble des services ou à l'ensemble des fonctions alors que découpé au niveau de chaque unité le sujet n'apparaît pas suffisamment important pour que l'on s'y attarde.

■ Illustration

L'illustration de ce propos peut être fort opportunément fournie par l'archivage. Dans une entreprise, on archive à tous les étages et dans tous les services : la conservation apparaît comme une exigence essentielle, chacun étant persuadé que les informations qu'il manipule sont fondamentales. Il en résulte le plus souvent une double accumulation dans le temps et l'espace :

- une accumulation dans l'espace car le même document, envoyé à des destinataires différents, sera conservé par chacun d'eux ;
- une accumulation dans le temps car chacun pensant travailler pour l'éternité va suggérer une conservation longue – voire indéfinie – d'où des accumulations sans fin de papiers vite périmés et obsolètes.

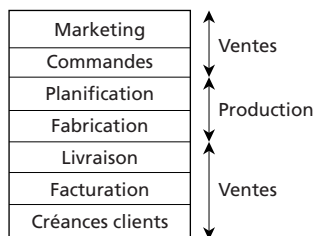
Un audit global permet de prendre conscience de ce phénomène, de le mesurer, d'en identifier les causes et d'y porter remède. Cet audit va concerner tous les services (donc tous les métiers) et toutes les fonctions car tous sont générateurs de documents susceptibles d'être archivés.

L'approche par les processus

Un processus se définit comme « un ensemble d'activités liées en vue d'un objectif commun »¹. L'approche par processus est un progrès sensible car elle englobe les trois autres et permet une présentation plus cohérente et plus logique. Mais elle exige que soient réunies plusieurs conditions :

- une nouvelle organisation de l'entreprise dans laquelle chaque activité est intégrée à un processus. C'est un travail long et souvent complexe qu'à ce jour seuls quelques grands groupes ont réalisé ;
- cette identification des processus, qui vont traverser les fonctions et les structures, doit être complète. On ne peut imaginer un plan d'audit qui ne retiendrait que partiellement une approche par les processus ;
- chaque processus doit avoir un responsable identifié (le « propriétaire » du processus). C'est ce responsable qui est l'audité, l'interlocuteur de l'audit interne à l'occasion de chaque mission d'audit.

1. Des mots pour l'audit, *op. cit.*

■ **Illustration****Le processus logistique**

- Fonctions clés du processus : vente et production
- Fonctions supports : maintenance et transport.

Une partie supplémentaire va s'ajouter au plan d'audit, mais elle se résume en une seule ligne : « *Audits à la demande du management* ».

Cette rubrique permet de prévoir du temps disponible pour les audits imprévus, donc non planifiés et qui sont demandés par le management, et le plus souvent mais non exclusivement par la direction générale. On observe d'ailleurs que cette rubrique tend à augmenter car la nouveauté des situations, la rapidité des évolutions, le développement des technologies augmentent le nombre des audits non récurrents, et donc non planifiés. Mais lors de l'élaboration annuelle du plan les responsables de l'audit interne vont tenter bien évidemment de déceler intentions et nouveautés pour planifier au maximum. Pour ce faire, l'élaboration du plan est précédée d'interviews, d'enquêtes menées par le responsable de l'audit interne et ses chefs de mission auprès des principaux gestionnaires de l'entreprise. À cette occasion le projet de plan est commenté et on y ajoute éventuellement des thèmes ou des sujets nouveaux, non encore identifiés par l'audit, et qui correspondent aux préoccupations du management.

Les méthodes

L'ensemble des services, fonctions, thèmes et processus n'est pas à auditer selon la même périodicité : certains le seront tous les ans ou tous les deux ans, d'autres tous les quatre ou cinq ans. C'est l'importance du risque qui va permettre de déterminer la fréquence : risque élevé, donc audits fréquents ; à l'inverse, risque faible signifie audits espacés. L'audit interne doit donc disposer, coûte que coûte, d'un **instrument de mesure**, d'une technique permettant

de porter un jugement sur l'importance du risque dans la zone auditée. On est ici en présence de la macro-évaluation, à laquelle il a déjà été fait allusion et définie dans les normes : l'évaluation du risque de chaque activité (par opposition à la micro-évaluation analysée dans la méthode : évaluation du risque de chaque tâche au sein d'une activité). La macro-évaluation annonce donc ce que ne va cesser d'être la démarche d'audit interne : une approche par les risques. Mais pour réaliser cette évaluation il faut impérativement disposer d'un outil de mesure. Cela a été rappelé dans le chapitre sur les conditions d'un bon contrôle interne (*cf.* le COSO₂).

De la cartographie au plan d'audit

Lorsqu'une cartographie des risques a été établie elle constitue l'**outil de mesure** dont va s'emparer l'auditeur interne.

Mais il va l'adapter à ses besoins propres et qui vont au-delà d'une estimation du risque maximum possible ou risque inhérent (gravité et fréquence). L'auditeur interne doit en effet s'appuyer non pas sur une évaluation potentielle, mais sur une évaluation réelle. Pour y parvenir il va affecter le chiffre mesurant le risque, et figurant dans la cartographie, d'un coefficient représentant la qualité du contrôle interne telle qu'il la perçoit.

Cette appréciation du contrôle interne se fait à la fin de chaque mission ainsi qu'indiqué dans la méthodologie. Pour définir ce coefficient d'appréciation, on demande aux auditeurs et à leur chef de mission de chiffrer dans une échelle de valeur à trois niveaux :

1. contrôle interne adapté.
2. contrôle interne insuffisant.
3. contrôle interne comportant des lacunes graves.

Cette réflexion conduite à la fin de chaque mission d'audit est mise en œuvre au fur et à mesure que se réalise le plan et sans attendre la mise à jour de fin d'année : c'est l'appréciation sur la bonne ou la moins **bonne maîtrise** de l'activité concernée. Elle est conduite ainsi qu'il a été indiqué dans le chapitre 6 de la troisième partie, de façon subjective ou objective.

Ainsi, en reprenant l'exemple qui illustre l'élaboration d'une cartographie, le coefficient de risque de la formation égal à 8 va devenir :

- $8 \times 1 = 8$ si le contrôle interne de la formation est considéré comme adapté.
- $8 \times 3 = 24$ si le contrôle interne de la formation est considéré comme présentant des lacunes graves.

Au total l'audit interne va disposer pour chaque activité/fonction/processus d'un coefficient de risque réel à partir duquel il va définir la fréquence des missions.

- Les coefficients les plus faibles vont correspondre à une fréquence d'audit de quatre ou cinq ans.
- Les coefficients les plus élevés vont correspondre à une fréquence d'audit d'un ou deux ans.

Bien évidemment l'appréciation, donc la fréquence, n'est jamais fixée *ne varietur*, mais est revue chaque année en fonction des connaissances acquises sur la maîtrise des activités.

Lorsque l'audit interne ne dispose pas d'une cartographie préétablie, il va devoir en élaborer une, mais pour ses seuls besoins. C'est dire que l'on peut mettre en œuvre une méthode plus simple et qui va, en général, faire l'économie d'une nomenclature de risques. L'important est de simplifier et d'avoir conscience que la mesure du risque ici exigée n'est qu'un outil de planning.

Plusieurs pratiques coexistent, nous en présentons une dans le détail¹, mais elles s'appuient toutes sur les mêmes principes et le même raisonnement.

Les méthodes spécifiques de l'audit interne

Le système RADAR

Il repose également sur l'appréciation du contrôle interne qui se pratique comme indiqué au chapitre précédent, en retenant l'échelle de valeur à trois niveaux (adapté, insuffisant, lacunes graves) à laquelle on ajoute les deux critères de la cartographie : l'appréciation de la gravité (appréciation quantitative) et l'appréciation de la fréquence (appréciation qualitative).

L'**appréciation de la gravité** est censée mesurer l'importance des enjeux ; c'est pourquoi on la nomme aussi **appréciation quantitative**. Pour la chiffrer, l'auditeur évalue en fin d'audit le budget annuel de l'unité, ou son chiffre d'affaires annuel, ou la valeur des installations. Ce sera l'un ou l'autre de ces chiffres selon l'activité auditée.

Par exemple :

- s'il s'agit de l'audit du service entretien, on retiendra le « budget annuel » ;
- s'il s'agit de l'audit des ventes, on retiendra le chiffre d'affaires ;

1. RADAR System (« Resources of Audit Department Allocated by Risk ») – Méthode du groupe Shell.

- s'il s'agit de l'audit des installations de fabrication d'une usine, on retiendra la valeur desdites installations.

Si l'unité auditée est susceptible d'être appréciée avec deux ou trois de ces éléments, on retient celui dont la valeur est la plus importante.

■ *Illustration*

Un exemple typique est celui d'un service informatique qui travaille à la fois pour l'entreprise et pour l'extérieur :

- il a un budget de fonctionnement non négligeable ;
- ses installations ont une certaine valeur ;
- il dégage un chiffre d'affaires.

Dans ce cas, on calcule les trois chiffres et on retient le plus important.

La valeur retenue ayant ainsi été identifiée ou calculée – et on perçoit bien que ce calcul doit être constamment actualisé – l'auditeur va déterminer deux seuils quantitatifs. Le niveau de ces seuils, exprimé en euros, est fonction de l'entreprise : de sa dimension, de son chiffre d'affaires, de la valeur de ses installations.

Les chiffres sont déterminés de telle sorte que :

- en deçà du premier seuil, on peut dire que l'enjeu est de faible importance ;
- au-delà du second seuil, l'enjeu est élevé ;
- entre les deux : l'enjeu est d'importance moyenne ;

selon que tel ou tel chiffre constitue pour l'entreprise une valeur de dimension élevée ou non.

Là encore, on va donc déterminer trois niveaux :

1. Enjeu faible.
2. Enjeu moyen.
3. Enjeu important.

L'**appréciation de la fréquence** est encore plus délicate à réaliser puisqu'elle est purement qualitative : c'est une appréciation sur la **vulnérabilité** de l'unité auditée et qui permet d'apprécier la fréquence.

Pour la chiffrer, l'auditeur va examiner tous les facteurs susceptibles d'avoir une incidence sur la vulnérabilité du sujet audité :

- L'unité est-elle au siège social, dans un environnement de travail de bonne qualité... ou perdue dans la nature au fond d'une province ?
- Bénéficie-t-elle d'un encadrement solide ou n'est-elle confiée qu'à un seul responsable de niveau moyen ?
- Le personnel est-il de bonne qualification ou a-t-il besoin de formations professionnelles complémentaires ?
- L'environnement social est-il tranquille ou à risque ?
- Le travail à réaliser est-il simple ou d'une grande complexité ?
- L'activité quotidienne est-elle susceptible ou non de générer des tentations ? (ex. : manipulation de fonds...).

Cette liste n'est pas exhaustive.

Au terme de ces interrogations, l'auditeur se détermine – de façon bien évidemment subjective – en affectant l'unité auditée de l'un des trois coefficients :

1. Vulnérabilité faible.
2. Vulnérabilité moyenne.
3. Vulnérabilité forte.

La vulnérabilité sera toujours « forte » en présence de zones traditionnellement considérées comme comportant des risques potentiels élevés.

À la fin de cet examen simple et rapide, et particulièrement rapide lorsqu'il a déjà été réalisé au moins une fois et qu'il ne s'agit plus que d'une simple mise à jour, l'auditeur dispose de trois critères, chacun numéroté de 1 à 3 : il ne reste plus qu'à les combiner pour les mettre en œuvre.

La mise en œuvre du système RADAR

En multipliant les trois chiffres ainsi calculés, on obtient pour chaque thème de mission considéré, une valeur pouvant aller :

- de $1 \times 1 \times 1 = 1$ et qui symbolise le risque minimal,
- jusqu'à $3 \times 3 \times 3 = 27$ et qui symbolise le risque maximal.

Ce calcul d'un coefficient global d'appréciation du risque comporte des situations d'*ex aequo*. Par exemple :

contrôle interne avec lacunes graves	: 3	
Enjeu moyen	: 2	$3 \times 2 \times 1 = 6$
Vulnérabilité faible	: 1	

est égal à :

contrôle interne adapté	: 1	
Enjeu important	: 2	$1 \times 2 \times 3 = 6$
Vulnérabilité moyenne	: 3	

et on pourrait multiplier les exemples.

On va réduire ces situations d'apparente égalité en considérant que :

- le critère majeur est celui sur l'appréciation du contrôle interne : il résulte d'un audit qui vient d'être réalisé, et de ce fait comporte le maximum de garantie ;
- le critère mineur est celui sur l'appréciation de la vulnérabilité, car nécessairement très subjectif.

Ainsi dans l'exemple ci-dessus, la situation présentant un contrôle interne « avec lacunes graves » sera considérée comme comportant un risque supérieur à celle ayant un « contrôle interne adapté » : elle sera donc auditée avec une fréquence plus rapprochée.

On obtient ainsi une table de classement allant de 1 à 27, du moindre risque au risque le plus élevé (*cf.* tableau ci-dessous). Chaque mission d'audit figurant sur le plan va donc se voir affecter un **rang de classement** qui est fonction du risque, et permet de déterminer la fréquence à retenir dans les interventions.

Système RADAR
Table de classement

Rang	Appréciation sur le contrôle interne	Risque encouru (impact)	Vulnérabilité (fréquence)	K
1	Adapté	Faible	Faible	1
2	Adapté	Faible	Moyenne	2
3	Adapté	Moyen	Faible	2
4	Insuffisant	Faible	Faible	2
5	Adapté	Faible	Élevée	3
6	Adapté	Élevé	Faible	3
7	Lacunes graves	Faible	Faible	3
8	Adapté	Moyen	Moyenne	4
9	Insuffisant	Faible	Moyenne	4
10	Insuffisant	Moyen	Faible	4
11	Adapté	Moyen	Élevée	6
12	Adapté	Élevé	Moyenne	6
13	Insuffisant	Faible	Élevée	6
14	Insuffisant	Élevé	Faible	6
15	Lacunes graves	Faible	Moyenne	6
16	Lacunes graves	Moyen	Faible	6
17	Insuffisant	Moyen	Moyenne	8
18	Adapté	Élevé	Élevée	9
19	Lacunes graves	Faible	Élevée	9
20	Lacunes graves	Élevé	Faible	9
21	Insuffisant	Moyen	Élevée	12
22	Insuffisant	Élevé	Moyenne	12
23	Lacunes graves	Moyen	Moyenne	12
24	Insuffisant	Élevé	Élevée	18
25	Lacunes graves	Moyen	Élevée	18
26	Lacunes graves	Élevé	Moyenne	18
27	Lacunes graves	Élevé	Élevée	27

Pour ce faire, on adopte une règle qui peut être :

- pour les sujets dont le coefficient de risque va de 1 à 13 : un audit tous les 4 ou 5 ans ;
- pour les sujets dont le coefficient de risque est compris entre 14 et 24 (ce qui statistiquement est le plus grand nombre) : un audit tous les 3 ans ;
- pour les sujets dont le coefficient de risque est de 25 - 26 et 27 : un audit tous les ans ou 2 ans.

En reprenant l'exemple ci-dessus, le second cas sera apprécié avec le rang 12 (audit tous les 4/5 ans) et le premier avec le rang 16 (audit tous les 3 ans).

À partir de là, le plan peut être structuré.

Autres méthodes

Ainsi qu'il a déjà été dit, il existe d'autres méthodes d'appréciation des risques, certaines utilisant de multiples paramètres et d'une mise en œuvre assez complexe¹. Mais l'outil nécessaire pour définir la fréquence des missions d'audit n'exige pas un degré de précision trop affiné.

Parmi les différentes méthodes possibles, et à côté de celle précédemment décrite, le GRID MODEL est bien connu des auditeurs anglo-saxons². Cette méthode associe à des critères liés aux facteurs de risque (comme la méthode précédente) d'autres critères liés aux facteurs de succès de la mission d'audit. On considère donc qu'un thème d'audit à risque élevé voit ce risque atténué si la mission a toutes chances d'être réalisée avec succès. On prend donc en compte le « risque d'audit » précédemment évoqué. De ce point de vue la méthode est plus riche que la précédente, mais les appréciations qualitatives pèsent plus lourd.

Le modèle définit quatre niveaux de facteurs de risque :

- le risque opératoire ;
- le risque financier ;
- le risque lié à la nature de l'activité ;
- le risque de vulnérabilité.

Il définit également quatre niveaux de succès de la mission :

- la capacité professionnelle ;
- le temps nécessaire ;
- la connaissance du sujet ;
- la motivation.

Chacun de ces niveaux est affecté d'un coefficient allant de 1 à 5 et doublé d'une pondération. On obtient alors un tableau à double entrée et les résultats peuvent être reportés sur un graphique, les facteurs de risque figurant en abscisse et les facteurs de succès en ordonnée.

1. Cf. Le mémoire de Ph. MORIER, IAE Aix-en-Provence 1986 : *Comment établir le plan d'audit interne d'une organisation*.
 2. Cf. *Internal Auditor*, février 1991.

Le champ peut alors être divisé en quatre zones depuis les sujets d'audit à risques élevés et exigeant beaucoup pour le succès de la mission, jusqu'aux sujets à risques faibles et faciles à réaliser. On en déduit tout naturellement quatre fréquences possibles des missions d'audit.

On peut également citer les méthodes qui ajoutent une pondération à partir de bases de données alimentées par les auditeurs¹.

La structure et l'élaboration

Traditionnellement, et à quelques spécificités près, chaque page du plan d'audit va se présenter sous la forme d'un tableau à 9 colonnes s'il s'agit d'un plan sur cinq ans et à 7 colonnes s'il s'agit d'un plan sur trois ans (cf. modèle ci-après).

- Les deux premières colonnes rappellent, pour mémoire, les audits antérieurs en indiquant :
 - l'année du dernier audit ;
 - le temps passé pour le réaliser (exprimé en jours/auditeur ou en semaines/auditeur selon le degré de finesse que l'on souhaite obtenir).
 Ce rappel permet de prendre en compte les retards (ou avances) antérieurs, de les apprécier par rapport au nouveau coefficient de risque adopté. Il donne également un élément d'information important qui va aider à l'appréciation du temps estimé nécessaire pour les audits à venir.
- La troisième colonne indique le coefficient de risque retenu (CR) lequel détermine la fréquence adoptée sur le plan.
- La quatrième colonne mentionne les missions d'audit, classées en :
 - audit des structures ;
 - audit des fonctions et processus ;
 - audit des thèmes.
- Les cinq colonnes suivantes permettent de répartir ces audits sur les années à venir selon la fréquence déterminée comme indiqué précédemment.

Ce plan, élaboré une première fois en concertation avec l'équipe d'audit et après consultation des principaux responsables, doit être ajusté. En effet, il est nécessaire qu'il y ait adéquation entre les ressources de l'audit interne et

1. Cf. le plan d'audit chez Thomson Multimédia in revue *Audit* n° 150.

les besoins exprimés sur le plan. Lorsqu'on déduit vacances, temps de formation, absences diverses, le temps disponible pour réaliser des audits est en moyenne de 40 semaines par auditeur et par an.

(Temps passé exprimé en semaines/auditeurs)		Plan d'audit (2006-2010)				Établi le ;		
Audits antérieurs		C.R.	Missions d'audit	2006	2007	2008	2009	2010
Année	Temps passé							
2000	3	5	1.- Structures			3		
2003	17	16	Service recrutement	17			17	
2004	15	18	Service achats		15			15
2004	2	25	Service entretien	2		2		2
2005	5	25	Service caisse		2		5	
			Service publicité					
			Etc.					
			2.- Fonctions – Processus					
2004	12	26	Trésorerie	12		12		12
2003	20	18	Investissements	20			20	
			Etc					
			3.- Thèmes					
2002	4	12	Archivage	4				4
2005	12	15	Contrats			12		
2003	10	15	Micro-informatique	10			10	
			Etc.					
			4.- Audits à la demande	10	10	10	10	10
			Budget temps...					
				65	27	39	62	43

C'est dire qu'une équipe de trois auditeurs dispose de :

$$40 \times 3 = 120 \text{ semaines.}$$

Le budget temps figurant dans le plan d'audit devra donc être adapté à ce chiffre, en prenant deux éléments en considération :

1^{er} élément

Le souhait de la direction générale (ou du comité d'audit) sur l'évolution des effectifs de l'audit interne. Ce peut être : croissance, réduction ou maintien.

2^e élément

Quelle que soit l'évolution des effectifs elle ne peut être brutale, car il faut sélectionner les auditeurs et les former en cas de croissance, se réorganiser en cas de réduction.

On ne pourrait donc retenir et présenter à l'agrément de la direction un projet de plan qui se traduirait dans le budget Temps par l'exigence de :

- 5 auditeurs en 2006
- 12 auditeurs en 2007
- et à nouveau 5 en l'an 2008, par exemple.

On réalise donc glissements et ajustements d'une année sur l'autre pour lisser les évolutions, et réaliser l'adéquation aux ressources globales et prévues du service.

L'élaboration du plan va donc comporter cinq étapes :

1. Établir (ou mettre à jour) la liste exhaustive des missions d'audit.
2. Calculer (ou mettre à jour) le coefficient de risque de chaque mission et en déduire la périodicité.
3. Bâtir le projet de plan après consultation des principaux responsables et l'exprimer en temps/auditeur.
4. Ajuster en fonction des Ressources et des *desiderata* de la direction.
5. Faire approuver le plan par la direction générale ou le comité d'audit.

Ce cycle est à renouveler chaque année : on ajoute un an au plan antérieur et on met à jour les éléments élaborés, un an avant. Au terme de ces cinq étapes, le service d'audit interne dispose d'un outil qui va lui permettre de gérer l'avenir et de planifier le travail de la nouvelle année.

Le planning

Le planning n'est pas le plan mais il est élaboré à partir de la première année du plan dont il retient les éléments. Il traduit le plan d'audit en emploi du temps pour chaque auditeur. Pour ce faire quatre étapes sont à respecter :

1. Connaître les périodes d'indisponibilité de chacun : congés – temps de formation, réunions générales – dates de départ et d'arrivée pour les mutations survenant en cours d'année.
2. À partir de ces données, construire les équipes d'audit en affectant les auditeurs aux missions retenues pour eux et en prenant en compte l'enchaînement des missions.
3. Obtenir l'accord des audités sur les périodes retenues pour les missions d'audit.
4. Élaborer l'emploi du temps de chacun.

On obtient alors un document (page suivante) qui va permettre :

- à chaque auditeur de prévoir et d'organiser son travail et ses déplacements ;
- aux responsables d'audit interne d'insérer leur activité dans ce planning et de suivre l'avancement des travaux.

Ainsi on constate sur le planning que l'audit du service Achats, prévu au plan, sera réalisé en janvier et au cours de la première semaine de février par les quatre auditeurs, que l'audit du Service Entretien sera assuré par un seul auditeur de la deuxième semaine de février à la troisième semaine d'avril, mais qu'un auditeur supplémentaire se joindra à lui du 1^{er} mars au 8 avril, etc. Ces répartitions tiennent compte des compétences en les adaptant aux objectifs.

On peut ainsi imaginer que l'auditeur n° 1 en charge de l'audit du Service Entretien est un technicien de formation et qu'au 1^{er} mars on lui adjoint un auditeur informaticien (ou comptable).

Ce planning doit évidemment être suivi et mis à jour car les retouches sont incessantes, et ce pour des raisons variées :

- mauvaise estimation du temps de travail nécessaire ;
- mutations d'auditeurs en dehors des dates prévues ;
- formations avancées ou décalées ;
- maladies, absences imprévues ;
- audits à la demande urgents et non planifiés ;
- indisponibilité des audités ;
- etc.

	Janvier S1 S2 S3 S4				Février S1 S2 S3 S4				Mars S1 S2 S3 S4				Avril S1 S2 S3 S4				Mai S1 S2 S3 S4				Juin S1 S2 S3 S4			
• Auditeur 1	V	→		Achats		→			Entretien				→				Trésorerie				→			Archivage
• Auditeur 2	V	←		Achats		→		Formation	←		Entretien		→				Trésorerie				→			Vacances
• Auditeur 3	V	←		Achats		→			Investissement				→				Micro				→			Formation
• Auditeur 4	←			Achats		→		Caisse	→		Investissement		→				Micro				→			Contrats

Le suivi des temps de travail s'effectue à partir de relevés de temps réalisés par les auditeurs ou les chefs de mission. Ces relevés peuvent être intégralement manuels ou partiellement automatisés, très détaillés ou relativement

sommaires, l'essentiel est qu'ils permettent l'ajustement permanent du planning : c'est un des rôles essentiels des chefs de mission et du responsable de l'audit interne.

Cet ajustement de la réalité sur les prévisions permet l'élaboration du reporting et des analyses statistiques.

Reporting et statistiques

Au moins mensuellement, et *a fortiori* trimestriellement, on rapproche les temps passés des temps prévus au plan. Ce rapprochement est utile à plus d'un titre :

- il permet de calculer le pourcentage d'avancement de la mission par rapport aux prévisions, sauf à découvrir que les prévisions doivent être réajustées. Ce réajustement va d'ailleurs entraîner par cascade et ricochet un réajustement global du planning ;
- il permet d'ajuster les budgets de dépenses (essentiellement des frais et déplacement et de formation) et d'expliquer les écarts pouvant se produire sur ce poste ;
- il permet d'affiner l'élaboration des plans à venir par une meilleure approche de l'estimation des temps ;
- il est l'élément indispensable du système d'information dont la fonction audit doit être dotée comme toutes les autres, puisqu'il constitue un des dispositifs dans l'organisation du contrôle interne de l'unité.

Au plan pratique ce rapprochement, à réaliser pour chaque thème de mission prévu dans l'année, s'effectue simplement sur un micro. On donne au document la forme que l'on souhaite ; il n'est pas utile d'insister sur ce point.

À partir de cette information de base, le responsable de l'audit interne va dégager des ratios en fin d'année calendaire et qui sont extrêmement précieux pour la gestion du service d'audit interne :

$$\frac{\text{Temps consacré aux audits}}{\text{Temps total}}$$

Ratio qui permet de comparer l'activité des auditeurs entre eux et de mieux cerner le chiffre forfaitaire de 40 semaines d'audit par auditeur.

Si ce chiffre est retenu comme norme, l'important est de pouvoir mesurer les écarts par rapport à la norme.

$$\frac{\text{Temps de formation}}{\text{Temps total}}$$

Ratio permettant de mesurer l'effort de formation global et sa ventilation par auditeur. C'est à partir de ces éléments que les responsables établissent un programme de formation pour les auditeurs.

Si les chiffres relevés par les auditeurs sont indiqués avec assez de finesse, on peut également obtenir et donc suivre et comparer :

- Le temps passé pour chaque phase d'audit par rapport au temps global consacré à la mission. Le cumul donne une idée générale des temps de préparation, des temps consacrés aux rapports d'audit, etc. Le détail permet de mesurer et d'expliquer les variations d'une mission à l'autre, d'un auditeur à l'autre.
- Les temps non productifs : déplacements, contacts préparatoires, constitution des dossiers, etc. mais il importe de bien faire rentrer dans la comptabilité d'une mission tout le temps passé depuis l'ordre de mission jusqu'à la diffusion du rapport.
- La mesure des délais : délai s'écoulant entre la fin du travail sur le terrain et la sortie du projet de rapport, délai s'écoulant entre ce projet de rapport et la réception des réponses aux recommandations, délai s'écoulant entre l'arrivée de ces réponses au secrétariat et l'envoi du rapport définitif. L'évolution de ces délais est un facteur d'efficacité de l'audit interne et une amélioration de son image de marque.
- Le temps consacré aux audits non planifiés par rapport au temps total.
- Le nombre de missions planifiées et non réalisées par rapport au nombre de missions total.

Le plan d'audit ainsi élaboré – et quelle que soit la méthode d'élaboration – est un outil de travail indispensable :

- il définit le cadre dans lequel vont travailler les auditeurs ;
- il permet une estimation rationnelle des besoins en hommes ;
- il donne à la direction générale un support de réflexion pour la définition de la politique à conduire en audit interne.

Le manuel d'audit est un outil non moins important.

LE MANUEL D'AUDIT INTERNE

À la différence de la charte d'audit, le manuel est à usage interne, tout comme la documentation à disposition des auditeurs et qui est à enrichir constamment à l'occasion de chaque mission d'audit. Il est exigé par la norme 2040.

Comme la charte d'audit, le manuel d'audit est un document d'entreprise et qui va refléter l'organisation et les habitudes de travail du service d'audit interne. Ce document, sorte de bible du service, doit remplir trois objectifs :

- Définir de façon précise le cadre de travail.
- Aider à la formation de l'auditeur débutant.
- Servir de référentiel.

Il constitue donc lui aussi un élément important du contrôle interne de l'audit interne.

Définir le cadre de travail

Pour atteindre ce but le manuel comporte l'organigramme du service avec mention de son rattachement. Il contient les analyses de poste de tous les membres de l'audit interne afin que tous connaissent de façon précise la mission assignée à chacun. Il comporte également l'indication des pouvoirs et latitudes dévolus aux différents membres du service. Et, bien évidemment, il va comporter, en guise d'introduction, une copie de la charte.

S'il y a plusieurs missions au sein du service, la répartition des tâches, c'est-à-dire le champ d'application dévolu à chacune des missions, est également précisé.

Le manuel mentionne aussi les conditions générales de travail de l'auditeur :

- horaires ;
- dispositions relatives aux déplacements professionnels et aux remboursements de frais ;
- installation matérielle.

Aider à la formation de l'auditeur débutant

Le premier contact de celui-ci avec le service d'audit interne doit être le manuel dont on lui remet un exemplaire. C'est à la lecture de ce document qu'il va découvrir les objectifs et spécificités de fonctionnement du service : ce sont les procédures de travail de l'audit interne.

Servir de référentiel

Pour ce faire, le manuel doit comporter un rappel des normes de l'IIA qui s'imposent à tous, ou à défaut un renvoi aux documents sur lesquels ces normes peuvent être consultées.

Après ce rappel général, le manuel indique les normes spécifiques au service d'audit de l'entreprise, et plus précisément :

- Le rappel des règles d'engagement et de gestion du personnel, c'est-à-dire des auditeurs. Sous cette rubrique on indique non seulement les exigences requises en compétences, mais également les règles habituellement suivies pour la formation professionnelle des auditeurs : formation générale et formation permanente. On donne à ces propos plus d'autorité en faisant référence aux normes professionnelles correspondantes.
Parfois, mais ce peut être délicat, le manuel précise la façon dont est envisagée et réalisée la sortie de l'audit interne.
- Les règles appliquées pour les voyages et déplacements : paragraphe important car les déplacements sont nombreux pour les auditeurs internes. Il est indispensable qu'il y ait une règle et qu'elle soit connue de tous : l'audit interne doit s'appliquer à lui-même la transparence qu'il exige des autres. Sous cette rubrique seront précisées les dispositions relatives aux classes à retenir dans les trains ou les avions, aux catégories d'hôtels, aux conditions de restauration, aux locations de voiture, à l'utilisation des taxis, etc. sans omettre de prévoir les inévitables cas d'imprévus ou d'urgence.
- L'élaboration et la révision du plan. La méthode retenue par le service pour élaborer le plan d'audit et l'usage qui en est fait seront ici décrits à l'intention des auditeurs internes ; on y précisera le rôle de chacun. Si une procédure formelle de révision est appliquée, elle est bien évidemment mentionnée.
- La méthodologie : c'est sous cette rubrique que sont décrites les spécificités méthodologiques appliquées par le service, quels que soient par ailleurs les théories et enseignements reçus. Les méthodes retenues doivent avoir été choisies compte tenu des particularismes et exigences, l'essentiel est que la même méthode soit appliquée par tous et pour ce faire connue de tous. Les règles ainsi précisées porteront sur :
 - l'ordre de mission ;
 - l'analyse des risques ;
 - la définition des objectifs ;

- la réalisation des observations (QCI, FRAP ...) ;
- les normes à retenir pour la présentation, la diffusion des rapports d'audit et le suivi des recommandations : normes régissant les dossiers d'audit et papiers de travail (exigence de la définition d'une règle de conservation précise la norme 2330.A2), procédures budgétaires et de reporting.

Tels sont les principaux points habituellement traités dans un manuel d'audit. Ce dernier doit être présenté et rédigé de façon **pédagogique** puisque sa justification est d'aider les auditeurs internes dans leur travail et du même coup faire en sorte que tous opèrent de la même façon.

Les dossiers d'audit et papiers de travail répondent aux mêmes exigences.

LES DOSSIERS D'AUDIT ET PAPIERS DE TRAVAIL

À chaque mission doit correspondre un dossier composé, entre autres éléments des papiers de travail les plus significatifs. Cette exigence a une triple justification :

Exigence de preuve

Elle permet de justifier – et de prouver – à l'égard des audités mais éventuellement à l'égard des tiers toutes les affirmations signalées dans le rapport d'audit interne. Ces justificatifs peuvent être demandés et produits soit durant la mission d'audit (en particulier lors de la réunion de clôture), soit après l'audit lorsqu'un complément d'information est sollicité durant la mise en œuvre des recommandations. Dans un cas comme dans l'autre, disposer d'un dossier complet et en ordre est un impératif absolu.

Exigence d'efficacité

Elle permet également dans le cas d'audits récurrents, de se référer à l'audit antérieur avec efficacité :

- on évite ainsi de rechercher ailleurs des informations figurant dans le dossier ;
- on peut y trouver des explications et justifications à l'appui du rapport précédent ;
- on dispose d'une base de départ pour la nouvelle mission.

L'auditeur utilise cette mine d'informations pour aller plus vite et faire mieux encore.

Exigence de formation

La consultation d'un bon dossier d'audit est un instrument irremplaçable de formation professionnelle pour l'auditeur débutant. Il y trouve les questions que ses prédécesseurs se sont posées, les moyens utilisés pour y répondre et les conclusions qu'ils en ont tirées. À ce titre, le dossier d'audit bien conçu et bien documenté est comme une illustration pratique du « guide d'audit ».

Les dossiers d'audit

Mémoire de l'entreprise, les dossiers d'audit ne peuvent être considérés comme tels éternellement. L'environnement change, les structures se modifient, le vocabulaire évolue (et singulièrement les sigles utilisés dans les documents) : au bout de quelques années le dossier est devenu obsolète et, sauf exigence légale, il n'est pas nécessaire d'en encombrer les armoires : seul le rapport d'audit sera conservé. Que doit-on mettre dans un dossier ? Comment convient-il de l'organiser ?

Le contenu

Aujourd'hui beaucoup de documents élaborés par l'auditeur sont informatisés ; dès lors, la question s'est posée de savoir s'il convenait de constituer des dossiers sous forme informatique.

Il n'y a pas de réponse précise à cette question, pour la simple raison que les choix peuvent être multiples et qu'on ne saurait en préconiser un plus que les autres : clé USB, DVD... On peut néanmoins affirmer qu'il est vivement souhaitable d'avoir un archivage informatique dès l'instant que l'on a fait le tri, et que ce traitement est réservé aux documents importants en éliminant le temporaire ou le superflu. Une révision périodique pour éliminer ce qui est devenu obsolète est à préconiser.

Les documents de travail figurant dans le dossier auront donc été expurgés et on ne doit y trouver que ceux qui sont indispensables à la preuve ou à la compréhension. On va donc mettre dans le dossier deux catégories de documents :

- des documents descriptifs : analyses de postes, organigrammes, tableau de risques, diagrammes de circulation, etc. ;
- des documents explicatifs : feuilles d'interviews, questionnaires, FRAP, tableaux de rapprochement significatifs, résultat des tests, etc.

D. BAULON¹ distingue les documents d'analyse et les documents de synthèse, suggérant de ne retenir que ces derniers dans la composition du dossier. Il retient parmi les documents de synthèse :

- les feuilles de synthèse d'interviews ;
- les feuilles de couverture de tests,
- les feuilles de conclusions partielles ou générales ;
- les feuilles d'anomalies (= FRAP).

Il y ajoute les documents d'organisation. C'est dire que l'on retrouve avec un autre critère de classement, les mêmes éléments.

Ces documents ne seront pas présentés dans n'importe quel ordre : il est essentiel que l'audit interne ait défini une **norme de classement**.

L'organisation

Du plus simple au plus complexe, le dossier d'audit n'est pas organisé selon une norme universelle : chaque entreprise, chaque service d'audit a la sienne. Certains préconisent un classement selon l'importance des papiers, d'autres enfin selon la chronologie. Il n'est pas de méthode préférable à une autre mais il est essentiel de s'en tenir à la méthode qui a été retenue et donc essentiel d'en avoir une.

À titre d'exemple le propos peut être illustré par deux modèles de dossier d'audit :

- le premier en deux parties : dossier d'analyse et dossier de synthèse ;
- le second plus global.

1^{er} modèle

Par convention le contenu de ces dossiers est le suivant :

- Le dossier d'analyse qui est constitué au fur et à mesure que se déroule la mission. Il comporte les papiers de travail explicatifs élaborés au cours de l'audit et jugés utiles à la conservation : FRAP, feuilles d'interviews, rapprochements, tableaux, comptes rendus de réunions, etc. Ces documents doivent être classés. On retient ici un critère de classement simple : le programme de la mission qui figure en tête du dossier, immédiatement suivi par l'ordre de mission.

1. D. BAULON « Comment améliorer l'efficacité d'un service d'audit interne », *RFAI*, n° 66.

Ce dossier d'analyse est détruit et remplacé par le suivant dès l'instant qu'une nouvelle mission est réalisée sur le même sujet.

- Le dossier de synthèse qui regroupe les deux derniers rapports d'audit sur le même sujet, les notes relatives au suivi et à la mise en œuvre des recommandations, toutes les informations générales relatives au thème concerné (organigrammes, notes de service, descriptions de poste...). Ce dossier de synthèse est l'objet d'une mise à jour permanente avant et après la mission afin de toujours comporter des informations utiles et exactes. Ce qui signifie que la mise à jour ne doit pas consister uniquement à ajouter de nouveaux documents mais également à enlever les papiers obsolètes et superflus. Cette tâche permanente de « nettoyage » doit être confiée au secrétariat, faute de quoi on risque l'encombrement et donc l'inefficacité.

2^e modèle

C'est un modèle de dossier « global » en sept parties :

1. Rappel et suivi des faiblesses graves constatées au cours de la mission.
2. Un exemplaire complet du rapport d'audit.
3. Le tableau de risques.
4. Indications à suivre pour les audits à venir sur le même thème.
5. programme et planning **la mission réalisée**.
6. Informations générales de base :
 - organigrammes et analyses de poste ;
 - notes de service ;
 - documentation sur les objectifs de l'unité ;
 - extraits de rapports d'audit antérieurs (si nécessaire).
7. Papiers de travail (à détruire à l'issue de l'audit suivant).

Ce type de dossier est plus complet que le précédent en ce qu'il comporte des éléments de synthèse (en particulier points 3 et 4) ; mais on ne prévoit pas de mise à jour permanente, la seule actualisation étant faite à l'occasion de l'audit suivant. De surcroît, il serait utile d'ajouter un critère de classement pour les papiers de travail afin de faciliter les recherches éventuelles.

Quel que soit le modèle adopté et en résumé, ces dossiers doivent être appréciés selon six critères qualitatifs :

- ils doivent être standardisés ;
- ils doivent permettre la lisibilité du classement des pièces contenues à l'intérieur ;

- ils doivent pouvoir être utilisés par des tiers ;
- ils doivent contenir l'exhaustivité de la documentation indispensable ;
- ils doivent comporter toutes les explications nécessaires à la compréhension ;
- ils doivent faire l'objet du plan d'archivage.

Aucun de ces critères ne doit être sous-estimé ; c'est dire à quel point la tenue des dossiers est essentielle. Les auditeurs doivent être convaincus que la mission d'audit ne se termine réellement que lorsque le dossier d'audit est en ordre et prêt au classement. C'est d'ailleurs la raison pour laquelle le temps consacré à ce travail est normalement imputé à la mission d'audit concernée.

Les papiers de travail

La nécessité d'une normalisation a déjà été soulignée : tout document écrit ou édité doit avoir un format standard prédéfini. L'auditeur doit fuir les feuilles volantes diverses et variées, il doit utiliser toutes les ressources qui permettent de s'y retrouver facilement : couleurs distinctes, structures de dessin appropriées... le papier de travail est le support obligatoire de tout constat, de toute observation : rien ne doit être laissé à la mémoire, l'auditeur est « celui qui note tout ». C'est la raison pour laquelle, entre autres exemples, les interviews sont nécessairement consignées sur une feuille appropriée.

Ces papiers de travail doivent être référencés. Tout commence par la numérotation du rapport d'audit, laquelle peut correspondre à un numéro de mission figurant sur le plan. Ce numéro de rapport fait apparaître en clair l'année de l'audit et peut se référer ensuite soit à une séquence, soit à une nature de mission. Comme les rapports d'audit, chaque papier de travail doit avoir un numéro de référence qui doit être croisé avec les documents correspondants du dossier d'audit : c'est le « cross referencement ». En sus de la référence, chaque papier de travail doit obligatoirement comporter les indications suivantes :

- nom de la Société auditée ;
- désignation du service audité ;
- nom de l'auditeur ;
- date ;

d'où l'intérêt à utiliser des documents standards préimprimés.

Quand les papiers de travail se rapportent à un test, ils doivent toujours indiquer :

- l'objectif du test : en tête du document ;
- la structure du test : documents ou transactions examinés ;
- les détails de la transaction ainsi que les résultats point par point ;
- l'interprétation des résultats en précisant le point de contrôle interne déficient ;
- le n° de la FRAP sur laquelle ces résultats sont analysés ;
- la référence du document, la date et les initiales de l'auditeur qui a réalisé le test.

En conclusion, de bons papiers de travail doivent toujours être :

- normalisés ;
- datés et signés ;
- compréhensibles ;
- adéquats ;
- simples et peu coûteux ;
- complets.

DOCUMENTATION ET AUTRES MOYENS

La documentation

À la différence du manuel d'audit – outil de consultation permanente – la documentation ne se consulte que de façon aléatoire, lorsque naît le besoin d'être éclairé sur tel ou tel point.

On peut distinguer la documentation externe et la documentation interne :

- La documentation externe comprend essentiellement des ouvrages et revues traitant de l'audit interne, les documents de l'Institut professionnel y tiennent une large place (*Revue Française de l'audit interne* : RFAI, maintenant dénommée revue Audit) ainsi que les rapports et mémoires d'étudiants et de stagiaires. Mais le point central de cette documentation est constitué par les normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne qui constituent le code de la fonction et doivent être le livre de chevet de chaque auditeur¹.

1. IFACI, *Cadre de référence internationale des pratiques professionnelles de l'audit interne*.

Elle comprend aussi les documents et revues usuels en matière fiscale, comptable, juridique, etc. ainsi qu'une documentation sur la sécurité en relation avec l'activité de l'entreprise et les rapports des Commissaires aux Comptes.

- La documentation interne est celle qui est élaborée ou rassemblée par le service d'audit interne (et très généralement gérée par le secrétariat). Les guides d'audit¹ sont sa composante principale, ils doivent exister pour chaque grand thème traditionnel de mission d'audit. Un service d'audit interne débutant se constitue sa bibliothèque de guides d'audit au fur et à mesure qu'il accumule les missions. Le guide d'audit est, en effet, établi à partir du questionnaire de contrôle interne et du programme d'audit : pour chaque point de contrôle interne inventorié dans le questionnaire, on mentionne en effet les outils et moyens à utiliser de préférence et on enrichit chacune de ces questions par la mention du risque encouru. Les guides d'audit ainsi conçus :
 - représentent une aide appréciable pour les auditeurs, et c'est la grande force des services implantés depuis longtemps de disposer de ces documentations opérationnelles ;
 - constituent un moyen de formation et d'information pour les jeunes auditeurs ;
 - ne sauraient néanmoins être utilisés comme des check-lists et doivent à chaque fois être revus, corrigés et mis à jour. La logique veut que le guide d'audit soit établi à partir du questionnaire de contrôle interne, et non l'inverse. Dans la pratique, il y a interférence de l'un sur l'autre.

La documentation interne comprend également :

- les recueils de méthodes et procédures en vigueur ;
- les organigrammes des différentes unités ;
- les conventions collectives.

Par souci d'efficacité, tous ces documents seront mis à jour périodiquement, car une mise à jour permanente entraînerait un travail continu et relativement important

On pourrait également inclure les dossiers d'audit dans la documentation, mais il semble plus rationnel de les traiter à part.

1. La plupart des mémoires de 3^e cycle d'étudiants en Audit Interne comportent de tels guides qui peuvent être très utiles à l'auditeur.

Les moyens matériels et logiciels

Depuis l'époque, pas tellement lointaine, où on affirmait sous forme de boutade qu'il n'y avait guère que la paire de ciseaux et le pot de colle comme outil technique à disposition de l'auditeur les choses ont bien évolué. Elles ont évolué avec l'utilisation de l'informatique comme outil d'audit (à ne pas confondre avec l'audit de l'informatique). Historiquement, les auditeurs ont commencé par utiliser les centres de traitement informatique de leur entreprise. Ensuite, et sans pour autant abandonner la précédente formule, ils ont acquis plus d'indépendance grâce à la micro-informatique.

Le recours au centre informatique

Il n'a jamais été très développé en audit interne et pour deux raisons :

- La première est la difficulté à « pénétrer » dans un centre informatique pour y effectuer ou y faire effectuer des opérations en marge, donc non programmées, inhabituelles et pour tout dire suspectes aux yeux de certains.
- La seconde est la nécessité de sous-traiter le travail, ou bien à un auditeur informaticien compétent – ce qui est un moindre mal – ou bien à défaut de compétences dans le service d'audit aux informaticiens eux-mêmes, d'où des difficultés de compréhension et des délais de réalisation peu compatibles avec le déroulement planifié d'une mission. Néanmoins, bon nombre d'auditeurs s'en sont accommodés et pour faire – ou tenter de faire – essentiellement deux choses :
 - tenter de juger du bon fonctionnement des programmes en construisant des jeux d'essais et en les utilisant pour procéder à des tests. Nous disons « tenter » car devant les difficultés de l'entreprise pour les motifs ci-dessus évoqués, les auditeurs internes ont bien peu utilisé cette méthode. Les auditeurs externes qui disposent parfois de leur propre centre de calcul et s'intéressent à des programmes traditionnels de comptabilité ou de gestion financière, utilisent plus largement cette méthode ;
 - en revanche les auditeurs internes ont largement utilisé et utilisent de plus en plus des logiciels spécifiques ou achetés. Grâce à l'utilisation directe ou indirecte, selon ses compétences, de ces logiciels, l'auditeur va pouvoir procéder à des tests et détecter les erreurs ou dysfonctionnements.

Le recours à la micro-informatique

Le micro-ordinateur est devenu rapidement l'outil de base de l'auditeur qui l'utilise essentiellement pour quatre usages :

- l'assistance à la méthodologie ;
- la gestion du service d'audit ;
- l'utilisation de logiciels d'audit ;
- le courrier électronique.

Ces différents points ont été traités dans la quatrième partie : « Les outils ».

Les moyens financiers

L'enveloppe financière nécessaire au service d'audit interne se détermine à partir du plan d'audit approuvé par la direction générale. Ce plan va en effet induire :

- les effectifs et leurs variations, donc le budget rémunérations et charges de l'audit interne ;
- la formation professionnelle à dispenser aux auditeurs compte tenu de la comparaison entre les besoins exigés par les missions prévues et le profil des auditeurs en place ou à venir ;
- les frais de déplacement qui vont être fonction des endroits où vont se dérouler les audits prévus au plan et de la durée de ces derniers.

À ces trois éléments qui constituent l'essentiel du budget d'exploitation, on peut ajouter :

- des frais de fournitures et d'imprimés (en particulier documents normalisés) ;
- des frais divers d'achat d'ouvrages ou d'abonnements ;
- des dépenses d'investissement : achat de matériels informatiques et de logiciels.

Le budget du service est donc relativement simple à établir ; de même, il est aisé d'en suivre la réalisation et d'en justifier les écarts, et ce d'autant plus que les services d'audit interne comportent rarement des dizaines de personnes. Mais il faut veiller avant tout à la parfaite corrélation entre le plan et le Budget, faute de quoi l'audit interne risquerait de ne pas avoir les moyens de sa politique. En cas de distorsion, il faut alerter la direction générale qui doit prendre des mesures pour harmoniser ces deux éléments.

Chapitre 3

L'efficacité du service

Traiter de l'efficacité du service d'audit interne c'est d'abord se poser la question : obligation de moyens ou obligation de résultat. Nous avons déjà vu (1^{re} partie, chapitre 3) que l'auditeur interne ayant une fonction de conseil et de consultant ne saurait avoir une obligation de résultat.

Néanmoins on a souvent déploré¹ que l'audit interne ne puisse pas plus souvent chiffrer le résultat de ses actions et montrer qu'il « *gagne de l'argent* » ; faute de quoi, a-t-on dit, l'auditeur interne risque d'apparaître comme un « spectateur » en marge de l'entreprise et à côté de ses préoccupations majeures. Ce risque existe certes, mais il existe dans la mesure où les responsables de l'entreprise n'ont pas été informés sur la fonction d'audit, nous le verrons en conclusion. De surcroît, la voie du résultat chiffrable à tout prix est dangereuse et parfois difficilement praticable :

- Elle est dangereuse car elle incite l'auditeur à « *faire des coups* », à pratiquer en priorité la « *chasse au voleur* », alors que son rôle doit être essentiellement préventif. En poussant le raisonnement jusqu'à son terme extrême, on peut dire qu'un tel principe est susceptible de détourner l'auditeur de l'action préventive et de le conduire à attendre la réalisation du dommage pour mieux chiffrer et valoriser son intervention. Il y a donc

1. D. BAULON : « Comment améliorer l'efficacité d'un service d'audit interne », *RFAl*, n° 65.

un effet pervers dans cette conception, même s'il reste théorique dans la réalité il peut néanmoins imprégner les esprits et induire des déviations insidieuses dans les comportements.

- Elle est difficilement praticable : nous avons montré, dans le paragraphe consacré à la FRAP (3^e partie) qu'il peut y avoir une « impasse logique » à vouloir chiffrer à tout prix le gain procuré par l'auditeur. Ceci n'exclut pas – bien au contraire – de chiffrer les pertes évitées ou les gains rendus possibles ; mais ceci signifie qu'il faut le faire avec la plus extrême prudence et sans rechercher le systématique ou le sensationnel.

La bonne efficacité du service requiert d'autres conditions, mais il est vrai qu'elle comporte quelques défis.

CONDITIONS ET DÉFIS D'UNE BONNE EFFICACITÉ

Les conditions

Elles se rattachent toutes à deux critères essentiels et déjà évoqués : l'intégration dans l'entreprise et l'organisation du service.

L'intégration dans l'entreprise

On vient d'y faire allusion : l'obligation de moyens de l'audit interne sera comprise et acceptée si le service est bien intégré. C'est dire qu'il faut que soient réunies à la fois des conditions culturelles et des conditions matérielles.

- Les conditions culturelles :
 - une sensibilisation au contrôle interne ;
 - une culture d'audit ;
 - une bonne image de l'audit interne.
- Les conditions matérielles :
 - des objectifs précis ;
 - une méthodologie rigoureuse ;
 - un bon plan de communication ;
 - un professionnalisme reconnu.

Les conditions culturelles

Une sensibilisation au contrôle interne : là où les managers se sont appropriés le contrôle interne et attendent des auditeurs une assistance permanente pour l'adapter et l'améliorer, il y aura collaboration, échanges, concertation et donc efficacité des missions d'audit.

- Une culture d'audit, c'est-à-dire un environnement dans lequel les auditeurs internes sont considérés comme de véritables partenaires, sollicités, demandés et ce à tous les niveaux de la hiérarchie, une telle culture conditionne bien évidemment l'efficacité de la fonction.
- L'image de l'audit interne, comment l'améliorer, sont également des thèmes constants de débats et de réflexions. Notons simplement que le profil des auditeurs, la qualité de leurs recommandations feront plus pour leur image que toutes les explications du monde ; en un mot « *Soyez de bons professionnels et vous aurez une bonne image dans l'entreprise* ». Mais il est vrai qu'on peut ajouter également : « bien faire et le faire savoir » : on retrouve ici la communication. Si l'auditeur a bien fait comprendre quel doit être son rôle pour assister le management dans l'amélioration des contrôles internes à tous les niveaux, et s'il le fait avec compétence il ne sera pas considéré comme « un spectateur sur le banc de touche » mais comme un acteur essentiel à la vie de l'entreprise.

Les conditions matérielles

- La définition d'objectifs précis va d'ailleurs contribuer à cette image, si on a su les faire connaître. C'est dire la nécessité du plan d'audit qui va illustrer de façon précise les objectifs généraux de l'audit interne, évitant ainsi de donner une impression trop philosophique et pas assez opérationnelle. Pour que l'audit interne puisse être efficace, il faut qu'il rencontre adhésion et collaboration, et pour ce faire il faut que soient proposés aux acteurs de l'entreprise des objectifs précis auxquels on leur demande d'adhérer.
- Une méthodologie rigoureuse est également essentielle à une bonne efficacité : savoir où l'on doit aller, certes, mais savoir aussi comment y aller. C'est la raison pour laquelle l'aspect méthodologique est si important en audit interne ; un service dans lequel chacun pratiquerait au mieux, selon son inspiration, ne saurait prétendre à l'efficacité dans l'appréciation des contrôles internes de l'entreprise. Mais dans cette démarche méthodologique, tous les membres de l'équipe ne vont pas jouer le même rôle. Cette répartition des tâches doit également être précisée.

- La communication est un élément important du dispositif de contrôle interne. Un bon plan de communication permet à l'audit interne de bien connaître ses clients et leurs attentes, de définir les messages clés à faire parvenir, de mieux informer sur ses possibilités et ses limites.
- Le professionnalisme des auditeurs joue un rôle important dans cette recherche d'efficacité. Le bon professionnel, celui qui fait des observations pertinentes, des recommandations constructives et précises, celui qui connaît et applique rigoureusement les normes professionnelles, celui-là contribue à l'efficacité de la fonction car non seulement son action est positive mais elle a valeur d'exemple.

Pour l'exercice de cette efficacité, chacun doit jouer son rôle.

La définition des rôles et l'organisation du service

Le rôle de l'auditeur est clairement défini, celui du responsable de l'audit l'est moins et mérite d'être précisé. Sa fonction se confond avec celle du chef de mission dans les petites équipes ; dans les équipes plus grandes elle va se dissocier, le chef de mission reprenant par délégation une partie des rôles du responsable. Quel que soit ce partage des tâches, l'originalité de cette fonction de responsabilité par rapport aux auditeurs se traduit par des interventions que l'on peut situer avant les missions, pendant les missions, après les missions.

- Avant les missions, et bien sûr tout au long de l'année le responsable a la tâche de choisir et sélectionner les auditeurs. Cette tâche très spécifique peut être réalisée en collaboration avec la direction des RH, elle ne saurait leur être abandonnée. Mais une sélection complémentaire est également à réaliser à l'occasion de chaque mission et il faudra prendre en compte le niveau de la mission (simple audit de conformité ou investigation complexe), le professionnalisme exigé (compétences comptables ou compétences informatiques...) et enfin la nature de l'activité auditée (marketing, production...).

En sus de ce point essentiel le responsable de l'audit interne est le premier responsable de la définition d'une politique et d'une stratégie : définir et faire adopter des objectifs par la direction générale (ou le comité d'audit), les traduire en un plan, solliciter et obtenir les moyens pour les réaliser.

- Pendant les missions, son rôle ne se confond pas davantage avec celui des auditeurs qu'il doit assister et rencontrer. C'est lui qui assure l'interface entre l'audit et la hiérarchie de niveau élevé (en général le supérieur hiérarchique de l'audité). Il doit veiller au bon déroulement de la méthodologie, animer les réunions d'ouverture, suivre le planning et résoudre les

conflits. Il va également animer les réunions intermédiaires et les réunions de clôture, contrôler la qualité des rapports et la pertinence des recommandations, veiller au respect des standards définis dans le manuel d'audit dont il assure la mise à jour. Il assiste les auditeurs dans les secteurs les plus exposés ou lorsque sont révélées des défaillances graves.

- À la fin de la mission, son rôle est essentiel dans l'opinion globale à donner sur la maîtrise d'une activité. Compte tenu des observations contenues dans le rapport d'audit, et de l'opinion des auditeurs avec lesquels il s'entretient, c'est lui qui met le point final à ce qui constitue l'objectif de la mission : apprécier la qualité du contrôle interne.
- Après les missions, la définition de son rôle tient en deux mots : organisation et image. C'est lui qui doit améliorer sans cesse le fonctionnement du service et veiller à ce que l'organisation puisse concourir à la réalisation des objectifs. Mais c'est lui également qui va améliorer l'image de l'audit interne dans l'entreprise : participation aux Comités d'Audit, entretiens avec les dirigeants, actions de promotion et d'explications. Son rôle dans ce domaine est fondamental, il va créer les conditions d'une bonne intégration et donc d'une bonne efficacité. Encore faut-il relever un certain nombre de défis.

Les défis

Dans une autre langue on dit les « challenges »... On peut les ranger sous deux rubriques : l'environnement interne et la communication. Ce sont des amis que nous avons déjà rencontrés dans « Les conditions d'un bon contrôle interne » (2^e partie, chapitre 2). Il n'est donc pas surprenant de les retrouver ici : éléments indispensables pour un bon contrôle interne, ce sont par voie de conséquence les conditions d'une bonne efficacité de l'audit interne.

L'environnement interne

Rappeler ici cette notion c'est affirmer que si – culturellement – l'encadrement est sensibilisé comme il se doit au contrôle interne, la fonction d'audit sera d'autant plus efficace et performante. La culture de contrôle interne entraîne avec soi une culture d'audit : c'est elle qui rend tout possible, favorise les échanges et dialogues, facilite la coopération dans le travail, permet l'enrichissement réciproque et aboutit à des propositions constructives dans lesquelles chacun se reconnaît et qui sont en conséquence mises en œuvre avec rapidité et efficacité.

Cette condition culturelle est indispensable pour une bonne efficacité de la fonction d'audit. Les auditeurs internes savent bien à quel point leur action est efficace lorsque d'aventure l'audité est un ancien auditeur interne : on se comprend à demi-mot, on est entre professionnels et la réussite est au bout. C'est que dans ce cas, de moins en moins exceptionnel, les deux partenaires sont imprégnés par cette culture de contrôle interne, indispensable pour un épanouissement de la fonction. Si en revanche l'audité, ignorant tout et du contrôle interne et de l'audit, perçoit les auditeurs comme des agents extérieurs qui lui font perdre temps et argent, alors le nécessaire climat de collaboration a peu de chances de s'instaurer.

Il a également peu de chances de s'instaurer si la communication n'est pas bonne.

La communication

C'est de la communication sur l'audit interne dont il s'agit ici, élément important du contrôle interne de l'audit. Le responsable d'audit qui a élaboré un plan de communication rigoureux, le met en œuvre de façon permanente, celui-là améliore du même coup l'efficacité de la fonction : il la fait mieux connaître et mieux comprendre et donc agit sur l'environnement de contrôle, objet du précédent paragraphe.

Qu'est-ce qu'un plan de communication rigoureux ?

- C'est un plan de communication dans lequel on a parfaitement identifié les cibles. Et en matière d'audit interne, cet exercice n'est pas si simple. La conférence internationale qui s'est tenue à Paris en 1995 avait pour thème « L'audit interne à la recherche de ses clients ». Le titre lui-même exprimait bien la difficulté : quelles cibles choisir alors pour communiquer sur l'audit ? Tout le personnel ? Mais « Qui trop embrasse mal étreint ». Les seuls cadres de direction ? Mais ce serait éliminer d'office les principaux intéressés que sont les futurs audités. Alors les futurs audités ? Mais la difficulté tient à ce qu'ils se situent à tous les niveaux hiérarchiques. Bref, la seule certitude est qu'il n'y a pas de certitude... L'identification est donc spécifique, elle doit se faire à partir du plan d'audit en identifiant tous ceux qui sont concernés par les différentes rubriques du plan.
- Ce travail de fourmi étant réalisé, il faut identifier les attentes de chacun. On procède en général en définissant cinq ou six groupes, chacun porteur d'attentes qui lui sont propres, et on rattache chacun à l'un de ces groupes. Nous disons cinq ou six, ce peut être davantage mais toujours un

nombre sensiblement plus faible que le nombre d'individus. Ensuite, pour chacun de ces groupes on va définir les messages à apporter et à commenter. Chaque message devant évidemment correspondre à l'attente.

- Enfin, allant jusqu'au bout de la démarche, on va définir les supports à utiliser pour transmettre les messages : articles dans le journal d'entreprise, réunions de présentation et d'information, notes d'information, réunions d'ouverture et de clôture des missions, rendez-vous spécifiques, etc. les moyens sont légion. Il suffit de choisir celui ou ceux les mieux adaptés à la cible choisie. En procédant avec méthode et rigueur, l'audit interne va se donner le maximum de chances pour accroître son efficacité.

Comment va-t-on mesurer cette évolution ? La norme 1300 répond à cette question.

L'APPLICATION DE LA NORME 1300

La norme 1300 qui, fort justement, responsabilise le directeur de l'audit interne sur ces questions, envisage deux moyens d'action dans le cadre d'un plan de contrôle Qualité : des évaluations internes et des évaluations externes.

Les évaluations internes

La supervision

On a déjà signalé (« Conditions et défis d'une bonne efficacité ») que le rôle du chef de mission était ici essentiel. Mais doit-il se doter d'outils spécifiques d'appréciation pour remplir sa mission ou bien procéder de façon subjective et pointilliste ? Toutes les pratiques se retrouvent dans la réalité, jusques et y compris – hélas – l'absence de supervision.

On peut envisager – et certains le font – un système de notations attribuées aux auditeurs par leur hiérarchie. On peut également aller plus loin et mettre ce système de notation à disposition des audités, tout comme on demande aux bénéficiaires d'une formation de porter un jugement sur la qualité des intervenants. Le système le plus sophistiqué – mais peut-être le plus cohérent – consiste alors à retenir les appréciations des deux parties : les audités pour 50 % et la hiérarchie des auditeurs pour 50 %.

Les appréciations à valoriser selon une échelle préétablie peuvent porter sur :

- la compétence des auditeurs, appréciée dans le cadre de la mission qu'ils viennent d'accomplir ;

- la qualité de la communication avec les audités et le comportement des auditeurs au cours de la mission ;
- le respect de la méthodologie d'audit et le choix judicieux des outils d'investigation ;
- la qualité et la pertinence des constats et observations ;
- la qualité du rapport d'audit et le respect des délais ;
- le réalisme des recommandations : leur applicabilité et leur efficacité.

On peut ainsi créer une « fiche » par auditeur et qui mesure les progrès réalisés par ce dernier ; le cumul des fiches permettant de mesurer les progrès de l'ensemble du personnel à condition de développer un questionnaire de ce type pour chaque mission d'audit. Certains commentateurs sont encore allés plus loin en tentant d'obtenir une mesure non plus de la seule qualité des missions, mais de la qualité de la gestion du service.

Ainsi R. G. SCHROEDER¹ suggère-t-il d'apprécier :

- l'organisation du service ;
- la gestion de l'audit interne (adéquation entre programmes et Objectifs) ;
- la qualité de la planification ;
- les rapports d'audit : délais de publication, pertinence des recommandations ;
- la qualité de formation des auditeurs ;
- l'efficacité des missions d'audit ;
- la qualité des papiers de travail.

On se trouve là en présence d'une amorce de questionnaire de contrôle interne sur l'appréciation d'un service d'audit interne tel qu'il peut être utilisé dans les Revues d'audit. La difficulté est, évidemment, de désigner qui a la capacité d'apprécier ces différents points en l'absence d'audit de l'audit.

Cette surveillance continue est d'ailleurs préconisée par la norme 1311. Mais celle-ci étend son champ d'application au-delà de la hiérarchie directe.

Autres évaluations internes (norme 1311)

La norme fait ici allusion à des contrôles continus et périodiques qui seraient réalisés par « d'autres personnes de l'organisation possédant une connaissance suffisante des pratiques d'audit interne ». Cette méthode semble peu pratiquée, sauf à se confondre avec la supervision. En revanche, nous avons

1. R. G. SCHROEDER, « How to Audit Internal Auditing », *The Internal Auditor*, août 1977.

vu, à l'occasion de l'examen du rôle joué par les services centraux d'audit dans une structure décentralisée (cf. chapitre 1) que cette mission est la règle dans les grandes organisations internationales.

La fréquence de cet audit répond aux normes habituelles, elle est mesurée en fonction du risque que font courir les activités de la filiale (ou des filiales dans le pays) risque plus ou moins tempéré selon la qualité des interventions de l'audit interne. Ces « Revues d'audit » vont donc avoir pour objectif premier de mesurer l'efficacité du service d'audit ainsi audité et de suggérer ce qu'il faut faire pour l'améliorer. Au cours de cette revue d'audit, on examine particulièrement :

- le profil et la compétence des auditeurs ;
- l'exhaustivité du plan d'audit et sa réalisation ;
- l'application des normes d'audit interne ;
- la méthodologie ;
- la qualité des rapports d'audit et la mise en application des recommandations ;
- la qualité du manuel d'audit interne et des guides d'audit ;
- l'appréciation de l'audit interne par le management.

Ce dernier point est abordé en procédant à des interviews de responsables audités et il faut, en bon auditeur, faire la part du subjectif et de l'objectif.

Traditionnellement la qualité de l'audit interne est appréciée selon les critères du contrôle interne :

- La mission de l'audit interne est-elle convenablement définie dans une charte et conforme aux normes professionnelles ?
- Les auditeurs internes ont-ils une bonne connaissance des normes de l'IIA et les appliquent-ils dans leurs actions ?
- La fonction d'audit a-t-elle des objectifs, c'est-à-dire un plan d'audit construit rigoureusement et une planification des missions mettant en œuvre les objectifs ?
- Les moyens sont-ils adaptés au plan ?
 - moyens quantitatifs en hommes ;
 - et surtout moyens qualitatifs : qualité à l'entrée dans la fonction, formation professionnelle, etc.
- Le service dispose-t-il d'un système d'information et de pilotage permettant de connaître :
 - le suivi du plan ?

- la mise en œuvre des recommandations ?
- le suivi des budgets ?
- Les méthodes et procédures de travail sont-elles formalisées dans un manuel d'audit et conformes aux normes professionnelles ?
- L'organisation est-elle adaptée : rattachement au plus haut niveau, analyses de postes des auditeurs, etc. ?
- Se donne-t-on les moyens d'une supervision efficace ?
 - validation des FRAP ;
 - suivi du travail des auditeurs.

Au total les responsables de la Revue d'audit vont examiner si le Service d'audit interne a mis en place des dispositifs de contrôle interne adéquats et suffisants pour bien maîtriser l'activité : rien que de très classique. À la fin de « l'audit de l'audit » un rapport est rédigé à l'intention de la direction générale avec mention des recommandations visant à améliorer la qualité et donc l'efficacité.

Les évaluations externes

Pour les réaliser la norme 1312 préconise un entretien avec le conseil sur la fréquence et les qualifications de l'évaluateur. Ces évaluations peuvent s'exercer selon quatre modalités :

- Le *quality assessment*.
- La *peer review*.
- L'auto-évaluation avec validation externe.
- La certification.

Ces modalités sont plus ou moins réalistes, plus ou moins faciles à mettre en œuvre, plus ou moins efficaces.

Le quality assessment

Il s'agit de délivrer une opinion globale quant à la conformité du service aux normes de l'audit interne. Il ne s'agit donc pas d'une certification mais d'une OPINION délivrée par une équipe d'experts. Cette opinion débouche sur des recommandations.

Elle implique que l'on puisse trouver des experts en audit interne...

Observons que l'IFACI n'a pas suivi cette voie qui n'est que l'application de la méthode d'audit à un service d'audit interne.

La peer review

C'est l'audit des pairs. On choisit un responsable d'audit interne, dans une entreprise comparable mais dans un secteur non concurrent, et on lui demande de venir « auditer » le service, à charge de revanche. C'est donc comme un échange d'expériences où chacun va aller regarder d'un œil neuf le service de son voisin et avec les singularités de sa culture propre. Il peut effectivement en résulter un enrichissement réciproque mais ce n'est pas facile à mettre en œuvre. Quelle que soit la méthode, il faut utiliser des outils.

L'auto-évaluation avec validation externe

Solution intermédiaire entre l'évaluation interne et l'évaluation externe, elle aboutit, elle aussi, à formuler une opinion sur le niveau de conformité aux normes. La validation externe de la démarche doit impérativement être formulée par un professionnel indépendant et compétent. Mais il est évident que cette validation risque d'être influencée par les résultats de l'auto-évaluation.

Les solutions mixtes sont trop souvent un cumul des inconvénients plus qu'une addition des avantages.

La certification

Deux types de certification sont envisageables :

- La certification selon le référentiel professionnel de l'audit interne (Les normes) : spécifique est cette certification par rapport aux normes, elle ne concerne que l'audit interne.
- La certification ISO 9001 – version 2000 : notons pour ne plus y revenir que cette seconde certification est relative aux exigences à respecter pour un bon système de management de la qualité. Ce référentiel s'appliquant à toutes les activités, il peut fort logiquement s'appliquer à l'audit interne.

C'est pour répondre à l'attente des directions générales dans ces deux domaines et inciter du même coup au respect des normes professionnelles que l'IFACI a formalisé sa politique de certification par la mise en place d'une structure *ad hoc* : **IFACI Certification**.

Cet organisme est pourvu d'un Comité de certification qui contrôle et garantit l'impartialité de la démarche. Il offre à ceux qui font appel à lui la possibilité d'une certification simple ou double :

- La certification de service qui garantit la conformité des services rendus par le service d'audit interne aux normes professionnelles internationales.

IFACI Certification laisse le choix entre plusieurs options qui peuvent se combiner :

- un audit à blanc ou un diagnostic ;
- un audit de certification.

et ce avec programmes d'amélioration continue : audits annuels et audits triennaux de renouvellement.

Au terme d'une méthode rigoureuse les points de non-conformité sont identifiés et appréciés en fonction de leur impact ; ils sont accompagnés de propositions d'amélioration.

- Et/ou la certification ISO 9001 qui garantit la conformité du système de management par la qualité (SMQ) du service d'audit interne aux normes ISO.

Ces certifications sur la qualité des prestations du service d'audit interne permettent donc de mettre en œuvre une démarche continue d'amélioration de sa qualité professionnelle.

LES OUTILS DE LA MESURE

Indicateurs, benchmarking, enquête d'opinion, ont chacun un rôle à jouer.

Les indicateurs

Les indicateurs sont le moyen fondamental d'appréciation de l'activité et de la qualité et donc d'amélioration de l'efficacité.

On ne saurait trop recommander à ce sujet la lecture de l'article de Joseph J. MORRIS, ancien président de l'Institut des Auditeurs Internes du Royaume-Uni¹. En sus des éléments statistiques auxquels il a déjà été fait référence et des appréciations épisodiques de l'*Audit Review*, le responsable de l'audit interne doit élaborer un tableau de bord qui lui permette de suivre en permanence l'activité de ses équipes et de prendre toutes dispositions pour en améliorer l'efficacité. Ce qui caractérise le tableau de bord et les indicateurs qui le composent, c'est qu'ils ne doivent pas être instantanés, mais élaborés sur plusieurs périodes et appréciés dans la durée.

1. Joseph J. MORRIS, « Comment suivre les performances de l'Audit Interne », *REAI*, n° 112.

Certains de ces indicateurs ont été évoqués dans le paragraphe consacré au « Reporting et statistiques », mais il s'agissait de se référer à la norme établie pour le plan et de mesurer dans quelle mesure on s'en écartait. La comparaison et l'étalement dans le temps ont un tout autre objectif : il s'agit ici d'apprécier l'évolution de l'efficacité pour pouvoir l'améliorer. Parmi les indicateurs nécessaires, mais la liste n'en est pas exhaustive, on peut recommander les suivants :

Indicateurs d'activité

$$\frac{\text{Nombre de missions réalisées}}{\text{Nombre de missions figurant au plan}}$$

C'est l'indicateur de base et qui va mesurer la réalisation du plan et surtout les résultats d'améliorations apportées dans ce domaine.

On peut encore aller plus loin dans l'affinement de ce concept et mesurer, toujours par rapport au plan :

- le nombre de missions en cours ;
- le nombre de missions déplacées ;
- le nombre de missions non réalisées ;

et en revanche :

- le nombre de missions réalisées et non prévues.

On peut exprimer également ces éléments en jours/auditeur ou en semaines/auditeur, ce qui permet de relativiser le poids des différentes missions et est en relation directe avec les temps d'occupation (*cf.* chapitre 2).

$$\frac{\text{Nombre de jours d'audit}}{\text{Nombre de missions}}$$

Indicateur permettant de mesurer (et justifier) la durée moyenne des missions d'audit. On peut, bien évidemment, décomposer cet indicateur global en indicateurs plus détaillés selon les types de mission.

$$\frac{\text{Nombre de jours d'audit}}{\text{Jours ouvrés}}$$

Cet indicateur fournit un ratio intéressant et à surveiller puisqu'il mesure l'évolution du temps consacré aux strictes opérations d'audit par rapport au temps global. Il est en corrélation directe avec l'évolution des effectifs et permet d'en analyser les causes. Là encore, on peut analyser plus finement en découpant.

$$\frac{\text{Nombre de jours de formation}}{\text{Jours ouvrés}}$$

C'est un ratio explicatif du précédent mais qui permet, en plus, de mesurer l'évolution de la formation dispensée par auditeur.

$$\frac{\text{Nombre de pages de rapports}}{\text{Nombre de rapports}}$$

Indicateur permettant de mesurer l'évolution du nombre moyen de pages moyen des rapports d'audit. Sans porter un jugement sur ce qui devrait être « la bonne évolution » (si tant est qu'il y en ait une), cette mesure aide à y voir plus clair sur la façon de travailler des auditeurs et, éventuellement, la richesse de leurs conclusions.

Indicateurs de qualité

$$\frac{\text{Nombre de missions imprévues}}{\text{Nombre de missions}}$$

Permet de mesurer l'évolution de l'exhaustivité et de la qualité du plan d'audit.

$$\frac{\text{Recommandations refusées}}{\text{Total des recommandations}}$$

Ratio important pour qui veut se faire une idée sur l'appréciation des recommandations par les audités.

$$\frac{\text{Recommandations réalisées}}{\text{Recommandations acceptées}}$$

Ce ratio complète le précédent en donnant une précieuse indication sur la qualité de la mise en œuvre des recommandations de l'audit interne.

$$\frac{\text{Nombre de jours consacrés aux tâches de gestion}}{\text{Jours ouvrés}}$$

Ratio également explicatif du ratio global mais particulièrement utile pour expliquer (et améliorer) les temps d'activité des chefs de mission et auditeurs seniors.

La statistique enseigne que le nombre de jours d'audit est en moyenne égal à environ 80 % du nombre de jours ouvrés pour un auditeur. Il est normalement moins important pour un chef de mission. Encore faut-il noter que ce pourcentage est variable dans le temps pour un même auditeur : moins important au début, lorsque la Formation professionnelle est à son maximum, il augmente au fur et à mesure que les capacités professionnelles se confirment.

$$\frac{\text{Dossiers d'audit incomplets}}{\text{Nombre de missions}}$$

Moyen d'apprécier la qualité du travail dans cette phase finale et souvent négligée qu'est la constitution du dossier d'audit.

Indicateurs de coûts

$$\frac{\text{Dépenses du service}}{\text{Nombre d'auditeurs}}$$

Indicateur budgétaire qui permet de comparer évolution du budget et évolution des effectifs.

$$\frac{\text{Dépenses du service}}{\text{Nombre de jours de mission}}$$

Information importante puisqu'elle donne le coût à la journée et permet de se comparer aux coûts du marché. On peut affiner l'analyse en distinguant coûts directs et coûts indirects, main-d'œuvre et frais de déplacement, etc.

Est-il possible d'ajouter à ces indicateurs « objectifs », des éléments d'appréciation, nécessairement valorisés de façon subjective mais dont la tendance mesurée sur la durée serait significative si l'appréciation a toujours été portée par les mêmes et de la même façon ? Oui, si on prend soin de relativiser les résultats, c'est-à-dire de les interpréter par comparaison et non par rapport à une norme absolue et idéale.

Le benchmarking

Le nom et la mode nous en viennent des États-Unis : c'est l'utilisation de critères qualitatifs et quantitatifs pour se situer entre membres d'une même profession, d'une même branche. Les enquêtes professionnelles ne sont rien

d'autre qu'une amorce de benchmarking. C'est qu'en effet il y a dans cette dernière pratique un élément supplémentaire et qui nous intéresse ici au plus haut point : c'est l'identification des meilleures pratiques pour permettre une plus grande efficacité. Serait-ce l'espionnage industriel ? Il est vrai que ce dernier est une forme perverse et dévoyée du benchmarking. Il s'agit ici d'une pratique organisée où les concurrents consentants mettent en commun pratiques et résultats afin que chacun se situe individuellement par rapport à l'ensemble.

The Institute of Internal Auditors a développé cette pratique sous le nom de GAIN : « Global Auditing Information Network ». Le programme mis en place permet à de nombreux services d'audit interne de se comparer et donc de progresser.

Certaines voix se sont élevées pour critiquer ce qui ne semble être à tout prendre qu'une concertation de bon aloi pour travailler mieux. La critique de cette pratique consiste à observer que si d'aventure elle devait se généraliser, on aboutirait à une sorte d'uniformisation des méthodes et la source d'enrichissement se tarirait d'elle-même puisqu'à l'achèvement du cycle les bonnes pratiques seraient utilisées par tous.

Mais la critique ne s'arrête pas au constat selon lequel le benchmarking contient en germe son propre anéantissement. Elle va plus loin en faisant observer que le vrai progrès ne consiste pas à copier le voisin – même s'il fait mieux que vous – le vrai progrès consiste à faire mieux que lui. Le benchmarking est ainsi accusé d'être une machine à tuer l'initiative et le progrès. De fait, on connaît de par le monde des civilisations qui ne progressent que par la copie ; même améliorée, ce n'est qu'une copie. Il en est d'autres qui progressent par la découverte et l'innovation.

On ne peut ignorer ces critiques qui attirent l'attention sur de réels dangers, mais se priver de l'information type GAIN, qui aide à se situer et à se mesurer, serait une réaction excessive. Il faut déduire de tout ceci que pratiquer le benchmarking est utile, mais qu'on ne saurait s'en contenter. L'Institut de l'audit interne l'a bien compris qui ne cesse d'œuvrer pour développer la recherche en audit interne, laquelle est à coup sûr un élément important dans la voie vers l'amélioration de l'efficacité.

Nous serons beaucoup plus réservés quant à l'enquête d'opinion.

L'enquête d'opinion

À côté du jeu des indicateurs qui va permettre de mesurer les évolutions, d'analyser les causes des dérives et donc d'améliorer l'efficacité, on cite couramment l'enquête d'opinion. Certains se limitent, avec sagesse, à une enquête au coup par coup et qui, faisant suite à la publication du rapport d'audit, porte exclusivement sur la qualité de ce dernier. On demande alors aux destinataires du rapport si ce dernier est :

- est intéressant ?
- est utile ?
- est convaincant ?
- comporte des observations pertinentes ? constructives ?

On demande également si les recommandations :

- sont opérationnelles ?
- sont réalistes ?
- permettent de mieux maîtriser l'activité ?
- sont génératrices d'économies ?

Mais d'une façon générale, c'est un moyen à n'utiliser qu'avec précaution car il peut avoir des effets pervers. Si on se contente d'utiliser l'enquête comme un moyen d'information, pour savoir où en sont les connaissances du management en matière de contrôle interne et d'audit interne, on va recueillir une moisson de données qui va permettre d'aller plus vite dans la bonne direction. Mais si on demande de porter, de façon totalement anonyme, un jugement qualitatif sur le travail des auditeurs, on risque des réponses subjectives, qui seront largement fonction de la dernière rencontre avec l'audit interne et pour peu que celle-ci soit un peu ancienne, seul le souvenir des difficultés peut parfois surnager dans l'esprit du sondé.

De plus, solliciter une opinion, sans explications précises sur ce qu'on en attend peut conduire à passer sous silence, et de bonne foi, des appréciations essentielles. C'est pourquoi rien ne remplace vraiment l'opinion sollicitée de vive voix, par les responsables d'une Revue d'audit, dans le cadre d'un dialogue où toutes les explications sont fournies, et réalisé avec des responsables de haut niveau. Un tel dialogue sera amplifié et amélioré s'il existe au sein de l'entreprise un échelon supplémentaire de recours et d'appréciation : le comité d'audit.

Chapitre 4

Audit interne et gouvernement d'entreprise

Même si ce n'est pas l'objet de cet ouvrage de traiter du gouvernement d'entreprise, on ne peut le passer sous silence car il est le lieu géométrique où se rencontrent audit, contrôle interne, conseil d'administration et comité d'audit.

Aux États-Unis et dès 1977 le Foreign corrupt practise Act élargit le champ d'intervention du conseil d'administration au contrôle interne. Depuis lors à travers les législations, réglementations et recommandations d'experts ce processus n'a cessé de s'étendre affirmant du même coup l'autorité de l'audit interne. Avec la définition actuelle de l'audit interne les normes professionnelles ont entériné cette évolution, confortée par les études du COSO₂.

LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE

Défini par le Comité Cadbury comme « le système par lequel les sociétés sont dirigées et contrôlées », le concept est apparu tardivement. Mais bien avant d'avoir pris la peine de le définir, on n'a cessé d'en débattre et de le mettre en œuvre. Ainsi qu'il arrive souvent, ce sont les initiatives professionnelles puis réglementaires qui ont permis peu à peu de dessiner les contours d'une notion jusqu'alors imprécise et donc peu ou mal formulée.

Il s'agit, en fait, de se donner les moyens d'un bon équilibre des pouvoirs au sein de l'organisation afin d'éviter les dérives personnelles et les malversations les plus graves, celles qui procèdent du sommet de la hiérarchie.

C'est pourquoi on a fort justement affirmé que la notion de gouvernement d'entreprise s'articule autour de quatre piliers : le conseil d'administration, l'audit externe, le management et l'audit interne. Elle suppose une éthique et la pratique de la transparence. L'audit interne est donc nécessairement concerné, même s'il n'est pas l'acteur principal ; et les professionnels l'ont bien compris qui, dès l'an 2000, ont fait figurer le gouvernement d'entreprise parmi les objectifs de l'audit interne et ce dans la définition même de la fonction.

En fait, on distingue :

- La vision actionnariale de la gouvernance, ou *corporate governance* : elle privilégie les actionnaires et les dirigeants mandatés par eux. Une bonne gouvernance va alors s'attacher aux structures, à l'information des dirigeants et à l'éthique ; elle va veiller à régler les conflits de pouvoir et conflits d'intérêts, s'assurer que les organismes existants permettent de superviser efficacement les dispositifs mis en place et qu'aucun d'entre eux n'est susceptible d'adopter un comportement déviant.
- La vision partenariale de la gouvernance, ou gouvernance opérationnelle : elle s'attache à l'ensemble des parties prenantes dans l'organisation. On va alors prendre en compte le fonctionnement interne de l'entreprise, sa gestion et son contrôle dans tous les sens du terme. La bonne gouvernance est alors celle qui permet d'éviter que, soit au niveau managérial, soit à un autre niveau, on puisse s'appropriier tout ou partie des biens de l'entreprise ou des pouvoirs injustifiés. Une attention toute particulière sera alors apportée aux RH et à la politique sociale, à l'information interne, à l'organisation opérationnelle et à tous les mécanismes de contrôle et de régulation.

Mais ces deux visions sont complémentaires et non exclusives. Il y a une interaction entre les deux. On lira avec profit à ce sujet l'étude réalisée par le groupe de travail IFA/IFACI¹.

1. IFA/IFACI *Audit interne et gouvernement d'entreprise*, janvier 2009.

Comment l'audit interne peut-il intervenir dans ce processus hautement stratégique ? La norme 2120.A1 demande à l'audit interne d'évaluer les risques afférents au gouvernement d'entreprise. Là encore, c'est la notion de risques qui est mise en avant. Pour ce faire, l'audit interne doit en particulier apprécier les points ci-après :

- La fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles. Il faut noter l'évolution qui consiste à prendre en compte le domaine opérationnel (ainsi que l'avait déjà fait l'AMF dans son référentiel).
- L'efficacité et l'efficience des opérations ; ce qui incite à aller au-delà des objectifs.
- La protection des actifs, et ce au sens le plus large du terme.
- Le respect des lois, règlements et contrats.

On retrouve sous ces quatre rubriques les objectifs généraux du contrôle interne, ce qui tend à prouver qu'évaluer les risques afférents au gouvernement d'entreprise c'est, du même coup, vérifier la qualité du contrôle interne de l'organisation.

On perçoit bien qu'une telle mission ne peut être remplie qu'à une double condition :

- que l'audit interne bénéficie dans l'organisation d'une autorité reconnue au plus haut niveau ;
- qu'il y ait dans le personnel de l'audit les compétences suffisantes pour se livrer aux analyses nécessaires et apporter une contribution efficace. Dans bien des cas nous n'en sommes pas encore là.

Mais nous n'en serions pas à ce niveau d'interrogation, si historiquement tout n'avait pas commencé par des débats puis des initiatives sur les comités d'audit.

LES COMITÉS D'AUDIT

On a parlé des comités d'audit bien avant que ne surgissent les questions sur le gouvernement d'entreprise puisqu'ils furent créés aux États-Unis dès le XIX^e siècle : ils avaient alors pour première fonction de faciliter les relations avec les auditeurs externes. Ces derniers ne pouvant assister aux séances des conseils d'administration, il fallait disposer d'un organisme susceptible d'assurer la liaison entre conseil et auditeurs externes. Leur rôle s'est progressivement accru jusqu'à veiller à la qualité des informations financières publiées et au respect des règles d'éthique. Parallèlement au développement de leurs

responsabilités le nombre de ces comités n'a cessé de croître au point qu'aujourd'hui la quasi-totalité des sociétés cotées à Wall Street et, en France, des sociétés du CAC 40 en possèdent un.

Sans pour autant entrer dans le détail de cette évolution aux multiples rebondissements, et qui est à la frontière de notre sujet, rappelons les principales étapes.

L'évolution des idées et pratiques

Ce sont les scandales, nés aux États-Unis, qui dans les années 1980-1990 ont posé le problème de l'équilibre des pouvoirs, parfois mis à mal par des dirigeants peu scrupuleux. Le mouvement des idées et les propositions pour améliorer la situation se sont alors étendus à l'Europe.

- 1993 : la commission Cadbury créée à l'initiative de la Bourse de Londres propose un code de bonne conduite préconisant la mise en place de comités d'audit indépendants garantissant la qualité des comptes et des rapports aux actionnaires.
- 1995 : Marc Viénot, Président de la Société Générale, publie un rapport devenu la référence française. Il conseille des évolutions raisonnables :
 - création de comités permanents, dont un comité d'audit ;
 - nominations d'administrateurs indépendants ;
 - rédaction d'un code de déontologie.

Les comités d'audit nouvellement créés sont encore et de fait essentiellement des comités des comptes.

- 1999 : un second rapport Viénot réaffirme les suggestions antérieures et adopte le concept de gouvernement d'entreprise inspiré du *corporate governance* anglo-saxon.
- 2002 : le rapport Bouton va plus loin en recommandant des améliorations dans le fonctionnement des comités d'audit et en abordant le rôle des auditeurs externes et internes par le biais de l'efficience des contrôles. On affirme qu'il ne saurait y avoir de transparence sans déontologie. Le rôle du comité d'audit est nettement distingué du comité des comptes et spécialement orienté sur le « contrôle des risques ». Ainsi l'évolution des idées sur les comités d'audit soulève tout naturellement le problème du contrôle interne et, par voie de conséquence, celui de l'audit interne.
- 2003 : le rapport Barbier de La Serre étend – et pour la première fois – ces préoccupations au secteur public, partant du constat que « l'État n'exerce pas sa fonction d'actionnaire de façon satisfaisante ». Quatre mots clés

résumé en synthèse les exigences que le rapport entend souligner : transparence, contractualisation, personnalisation et responsabilisation. Ces valeurs fondamentales, que l'audit interne peut aisément reprendre à son compte, désignent une inflexion profonde de tout le socle de l'exercice des responsabilités dans la sphère publique. Le rapport recommande, là aussi, la généralisation des comités d'audit dans les entreprises publiques.

- La récente 8^e Directive européenne qui renforce le rôle du comité d'audit.

Toutes ces recommandations ont initié des pratiques et comportements qui ont abouti à la création de nombreux comités d'audit, même si leur fonctionnement laisse encore parfois à désirer, encore que, pour l'essentiel, tout le monde s'accorde sur leur rôle :

- assister le conseil à s'assurer de l'exactitude des états financiers ;
- veiller au respect des obligations légales ;
- s'assurer du bon fonctionnement de l'audit interne et de la qualité du contrôle interne.

Mais partout où ils existent, se pose la question du rôle des auditeurs internes à leur égard et avant tout le problème de leur rattachement.

Le rattachement de l'audit interne

Louis VAURS, ardent promoteur de la cause des comités, n'a pas manqué en son temps¹ d'attirer l'attention sur le risque qu'il y aurait à rattacher directement la Fonction d'audit au comité, risquant d'altérer par là même les relations avec la direction générale. Et Xavier de PHILY ne dit pas autre chose lorsqu'il écrit *« l'auditeur interne travaille pour la direction générale tout en répondant aux questions du comité d'audit, en informant cette dernière au préalable bien sûr, il lui faudra démontrer une extrême rigueur dans son travail pour être apprécié des deux parties... »*. Il y a là, ce n'est pas douteux, un équilibre délicat à trouver pour les auditeurs internes qui devront (doivent déjà) à la fois :

- continuer à être les interlocuteurs de la direction, signalant forces et faiblesses, attirant l'attention sur les défaillances réelles ou potentielles, et ce sans avoir ni à se cacher ni à minimiser leurs constats ;

1. *RFAI*, n° 128.

- et dans le même temps, être à la disposition du comité pour fournir tous renseignements et informations sans rétention ni déformation, et ce dans un climat de transparence envers la direction générale.

Mais cette double fonction ne devrait pas remettre en cause le rattachement à la direction générale même si, dans certains cas, la fonction a été rattachée au comité d'audit (4,3 % en 2005). Il semble essentiel que les auditeurs internes soient toujours en mesure d'exercer pleinement leur rôle de conseillers du management, dialoguant avec la direction générale et tous les échelons hiérarchiques. Couper les auditeurs internes de cette source d'échanges et d'informations, ce serait du même coup les rejeter hors du champ opérationnel et limiter leur champ d'action aux activités financières et comptables. C'est dire que toute mesure de rattachement à un comité d'audit devra être suivie avec vigilance par les principaux acteurs faute de confiner les auditeurs internes dans leurs frontières d'origine.

La prise de position de l'IFACI sur le sujet indique clairement qu'audit interne et comité d'audit sont complémentaires ; et de fait, il y a rattachement au comité d'audit dans 38 % des cas mais ce lien est purement fonctionnel.

Les nouvelles dispositions apparues en 2005 ont donc modifié sensiblement la situation des auditeurs internes.

RÉGLEMENTATIONS RÉCENTES ET AUDIT INTERNE

Les législateurs se sont emparés de ces problèmes avec plus ou moins de bonheur, donnant force de loi soit à des pratiques librement consenties, soit à des recommandations, soit à des dispositions nouvelles. Toutes ces dispositions ont en commun de faire intervenir implicitement ou explicitement l'audit interne pour une bonne mise en pratique.

Mais il convient d'être prudent avec toutes ces législations d'exception, trop souvent prises dans l'instant et qui n'ont en perspective que l'incident qui les a fait naître, au détriment des principes fondamentaux. Ainsi un lecteur de « Internal auditor »¹ signale que le Sarbanes-Oxley Act contredit la démarche fondamentale de l'auditeur interne : il utilise une démarche *bottom-up* alors que l'audit interne s'appuie sur une démarche *top-down*.

1. Peter VAYS in *Internal auditor* – février 2009

Les réglementations étrangères

En sus des réglementations spécifiques au secteur bancaire (Comité de Bâle), citons pour mémoire :

- Le Combined code britannique (révisé 2003) et son guide d'application le Turnbull guidance : il enjoint de signaler et d'expliquer les dysfonctionnements entre conseil et comité d'audit et exige un examen annuel par le conseil de l'efficacité du système de contrôle interne (identification des risques pouvant affecter les objectifs). Il retient le principe : appliquer ou dire pourquoi (*comply or explain*).
- Le Kontrag allemand (révisé 2002) : il exige de signaler les dysfonctionnements et retient le principe appliquer ou dire que l'on n'applique pas (*comply or disclosed*). Le Kontrag est plus complet en ce qu'il privilégie les risques opérationnels et définit le rôle des auditeurs internes.
- Le Tabasktblat code néerlandais (2003) qui crée une obligation d'affichage, donc de communication.

Mais le texte étranger qui concerne plus particulièrement les auditeurs internes français est américain.

- Le Sarbanes-Oxley Act (2002) : il s'applique à toutes les sociétés anonymes cotées à New York et à leurs filiales, même situées à l'étranger. C'est un texte considérable (près de 1 000 articles) **qui se réfère essentiellement à l'information financière**. Il contient dans ses sections 301, 302 et 404 des dispositions qui intéressent au plus haut point les auditeurs internes et sont assorties de sanctions importantes (section 906). Citons en particulier :
 - l'exigence d'un rapport du management sur le contrôle interne et les procédures financières, avec appréciation des auditeurs externes ;
 - la certification par le directeur Général et le directeur financier de l'exactitude des comptes et de l'information financière ;
 - l'attestation par les mêmes de l'efficacité des procédures de contrôle et de reporting ;
 - l'obligation de mettre en place des procédures de dénonciations anonymes, à disposition du personnel, et relatives à la comptabilité, au contrôle interne et aux méthodes d'audit, ce qui n'est pas sans poser des problèmes en France avec la Commission Nationale de l'Informatique et des Libertés (voir les affaires Mc Donald's France et Compagnie européenne d'accumulateurs).

D'ailleurs le *whistleblowing*, dispositif incitant un salarié à dénoncer une fraude à une autorité interne, n'est pas autorisé par le droit du travail, même si quelques règles de droit peuvent s'en rapprocher. Ainsi en est-il de l'obligation faite aux fonctionnaires de dénoncer les infractions (article 40 du code de procédure pénale).

Dans son document d'orientation du 10 novembre 2005, la CNIL tente de trouver un compromis en préconisant :

- de soumettre tout dispositif d'alerte à une autorisation préalable,
- de limiter la dénonciation aux domaines comptable et financier,
- d'exiger que la personne concernée soit informée dès que les preuves sont préservées.

On pressent bien que ce texte ne peut que renforcer le rôle et l'influence des auditeurs internes, spécialistes du contrôle interne. L'importance croissante de ces réglementations conduit les directions générales à se faire assister par **les sachants**, d'autant plus que les sanctions en cas de défaillances sont particulièrement lourdes. C'est le rôle de conseil de l'auditeur interne qui s'est déjà manifesté lors de la réalisation des tests exigés par la loi.

Et d'autant plus que la situation est identique en France avec la nouvelle réglementation.

La réglementation française

La loi organique relative aux lois de finance (LOLF -2001)

Elle met en place dans le secteur public une gestion par les résultats, en lieu et place d'une gestion par les moyens. Il en résulte un changement d'approche de la comptabilité, mais surtout pour ce qui nous concerne, un nécessaire renforcement du contrôle interne et une sensibilisation accrue à la notion de risque dans ce secteur.

La loi sur la sécurité financière (SEC)

La loi sur la sécurité financière (SEC) du 1^{er} août 2003 constitue la réponse législative française à la question de l'évolution du contrôle légal des comptes et de la transparence dans les entreprises, dans un contexte mondial de débat public et de mouvance des différentes instances concernées par ces questions.

L'article L. 225.37 du code du Commerce est complété comme suit :

« Le président du conseil d'Administration rend compte dans un rapport ... des conditions de préparation et d'organisation des travaux du conseil, ainsi que des procédures de contrôle interne mises en place par les sociétés (article 117 de la Loi). »

«... Les commissaires aux comptes présentent, dans un rapport joint..., leurs observations sur le rapport du président, pour celles des procédures de contrôle interne qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière (article 120) ».

Voilà qui fait ressortir deux grandes nouveautés dans le paysage de l'audit interne et du Gouvernement d'entreprise :

- Une nouvelle responsabilité dévolue au président, qui doit rendre compte au conseil des « procédures de contrôle interne ». Cette avancée confirme, par la voie législative, les orientations de fond portées par les rapports Viénot et Bouton, qui privilégiaient le mode de l'autorégulation par les acteurs.
- L'apparition dans le monde législatif du terme de « contrôle interne », ce qui va conduire nécessairement les acteurs à se doter d'une définition et d'un référentiel ayant force de loi au plan français, et faisant consensus entre toutes les parties intéressées, ce qui n'est pas le cas actuellement. Le couple des deux articles (117 et 120) fait d'ores et déjà bien apparaître, s'il en était besoin, la double approche de ce concept : une approche large, couvrant tous les risques et tous les processus de l'entreprise, et dont l'évaluation reviendrait très naturellement à l'audit interne, et une approche restreinte, limitée à l'information comptable et financière, domaine dédié historiquement aux commissaires aux comptes.

Observons en complément :

- que cette loi s'applique à toutes les sociétés anonymes faisant appel à l'épargne publique ; elle intègre la dimension opérationnelle des contrôles ;
- que le vocable « procédures de contrôle interne » doit être interprété de façon extensive, et recouvre de fait le système de contrôle interne ;
- que le rôle de l'auditeur interne, spécialiste de ces questions dans son organisation, ne peut qu'en être renforcé ;

- que l'incertitude subsiste quant au contenu du rapport, mais les professionnels plaident en faveur d'un document qui ne soit pas indigent, puisse restaurer la confiance des marchés et s'inspire des principes de transparence.

Mais nous n'en sommes pas là puisque le premier bilan d'avril 2004 révèle que 67 % des rapports ne contiennent aucun détail sur les risques de l'entreprise et que 76 % ne mentionnent pas l'existence d'une cartographie des risques. La pédagogie des auditeurs internes a devant elle un champ d'application considérable.

Les organismes professionnels d'audit interne ne se sont pas encore prononcés définitivement sur les incidences de toute cette législation, mais il n'est pas douteux qu'elles seront importantes.

CONCLUSION

Au début de cette étude nous évoquions la contradiction entre une fonction bien connue de ceux qui l'exercent et relativement méconnue par son environnement.

Certes les confusions de vocabulaire, le caractère récent de la fonction expliquent en partie cette contradiction. Mais en partie seulement : l'informatique à ses débuts n'a pas connu de semblables mésaventures alors que la fonction était tout aussi nouvelle.

La confusion et l'ignorance médiatique que connaît l'audit interne s'expliquent aussi par le petit nombre de professionnels qui exercent la fonction. De surcroît, la technicité du domaine, la normalisation qui s'impose aux différents acteurs en font une matière peu propice à une médiatisation élargie. Technique récente l'audit interne doit probablement attendre d'avoir fait ses preuves dans tous les secteurs d'activité pour être connue avant d'être reconnue.

Cette reconnaissance sera d'autant plus rapide et effective dès l'instant que seront remplies les conditions d'un bon développement et que le métier sera exercé par des spécialistes reconnus, voire certifiés.

Alors l'image de la fonction ne prêterait plus à confusion.

LES CONDITIONS D'UN BON DÉVELOPPEMENT DE L'AUDIT INTERNE

Trois acteurs jouent un rôle éminent dans le développement global de la Fonction, l'extension de son champ d'application et l'amélioration de son image : les Instituts professionnels, les responsables d'audit interne et les auditeurs eux-mêmes.

Les Instituts professionnels

Ils n'ont cessé tout au long de ces années de participer au développement et de l'accompagner : unités de recherche, séminaires de formation, conférences, colloques, publications... Ces activités qui ont largement contribué au rayonnement de la fonction ont été soutenues au plan international par The Institute of Internal Auditors (IIA) et en France par l'Institut de l'audit interne (IFACI). Et il faut redire à ce propos l'apport considérable des normes professionnelles qui ont donné à la fonction structure et autorité.

Mais pour aller plus loin, ces Instituts doivent dépasser les limites de leurs activités actuelles. Certes il reste indispensable de former les jeunes auditeurs, d'approfondir les axes de recherche, de débattre et de publier ; mais tout cela concerne essentiellement les professionnels de l'audit et ceux avec lesquels ils travaillent. Aller plus loin c'est sortir de ce cercle relativement étroit, c'est dialoguer et échanger à d'autres niveaux, avec d'autres personnes. Ce n'est pas facile mais le développement est à ce prix. Les Instituts l'ont bien compris qui commencent à aller dans cette direction :

- nouer des contacts et participer avec d'autres organismes professionnels à des travaux de recherche et à des publications : risk managers, contrôleurs de gestion, experts, trésoriers, acheteurs, juristes...
- étendre la formation et la sensibilisation à l'audit et au contrôle interne à des secteurs non encore touchés : grandes écoles, administration centrale, magistrature, enseignants, etc.
- apporter d'autres services et singulièrement ces missions d'assistance à partir desquelles peuvent germer d'intéressantes collaborations.

Il y a là un vaste champ d'action dont l'exploration n'en est encore qu'à ses débuts, mais dont le développement est une des conditions pour une meilleure connaissance de la fonction à l'extérieur.

Cela dit les Instituts professionnels ne peuvent tout faire : ils sont composés d'hommes et de femmes – dont les responsables de la fonction – qui ont également un rôle important à jouer dans la mise en œuvre de ces perspectives.

Les responsables d'audit interne

Leur rôle est capital, et à un double niveau.

Au niveau global

Les responsables d'audit interne doivent être, les acteurs essentiels de l'activité des Instituts professionnels. Praticiens en exercice, ce sont eux qui font avancer la Recherche, évoluer la Formation, permettent l'amélioration constante des techniques et des méthodes et leur permanente adaptation à l'environnement et à son évolution.

Ce rôle est capital : sans eux les Instituts ne sont que des coquilles vides qui tournent en rond et ressassent les mêmes idées. Avec eux les perspectives de développement sont considérables. Mais leur rôle ne s'arrête pas là.

Au niveau individuel

Au niveau individuel, chaque responsable contribue dans son organisation et dans sa branche professionnelle au rayonnement de la fonction d'audit interne. Et il y contribue singulièrement en développant son action dans cinq directions :

- L'excellence des relations avec la direction générale. Être un bon responsable de la fonction d'audit interne c'est impérativement avoir l'oreille de la direction générale, c'est être considéré comme un interlocuteur de haut niveau, c'est savoir écouter et prendre en compte les préoccupations de la direction, c'est être en mesure d'informer directement et rapidement sur les questions importantes. Certes tout cela est affaire de statut et de niveau hiérarchique mais on ne dira jamais assez à quel point la personnalité du responsable est importante pour l'attribution du statut et la définition du niveau hiérarchique. Il importe donc au plus haut point que le responsable de l'audit interne soit une forte personnalité.
- L'excellence des relations avec les audités relève du même trait de caractère. On peut y ajouter la facilité à communiquer, l'aptitude à se faire écouter et à se faire comprendre car le responsable de la fonction doit posséder cette capacité à résoudre les conflits, qui permettra aux auditeurs d'aller au bout de leurs investigations dans un climat resté serein.

Il doit être celui devant lequel « les portes s'ouvrent », qui sait se faire écouter et comprendre et qui, ce faisant, fait connaître et reconnaître la fonction dans tous les secteurs d'activité.

- Sa connaissance du milieu professionnel est le troisième volet de son action. C'est grâce à elle qu'il sera reconnu comme un interlocuteur valable, c'est grâce à elle qu'il pourra aider ses auditeurs à optimiser leurs recommandations.

C'est cette connaissance qui va aider grandement à la mise en œuvre des recommandations formulées.

- Ces différentes actions auront été préparées, et donc facilitées, s'il a su être présent au cours des réunions qui ont jalonné les missions importantes : réunion d'ouverture, réunion de clôture. Il doit être l'animateur de ces réunions, et y montrer un savoir-faire en communication qui va faciliter le consensus et préparer le dialogue avec les audités.
- Enfin, il est celui qui participe au plus haut point à la formation des auditeurs afin de donner de ceux-ci une image de vrais professionnels. Mais dans ce domaine les auditeurs eux-mêmes ont un rôle important à jouer.

Les auditeurs internes

Ils participent au développement de la fonction lorsque ne se limitant pas aux objectifs étroits de leurs missions d'audit, ils font preuve de savoir-faire en communication et en gestion de risques.

L'auditeur interne est d'abord un bon communicateur : ceci fut dit et répété. À ce titre, il doit en permanence manifester les qualités d'un bon pédagogue, ne jamais se lasser pour expliquer et convaincre. Toutes les occasions sont bonnes à saisir qui permettent d'expliquer les concepts fondamentaux, le rôle de l'audit interne et le retour sur investissement que chacun est en droit d'en attendre.

Cette communication doit impérativement s'appuyer sur des connaissances et des compétences. Chaque auditeur a les siennes qui lui sont spécifiques. Mais, on l'a bien compris tout au long de ces pages, les auditeurs ont en commun cette sensibilisation aux risques qui guide leur démarche.

A. RIDLEY, ancien chairman of the Board de l'IIA, l'avait déjà pressenti¹ : l'auditeur interne « *est en train de devenir un expert en gestion de risques, il doit poursuivre dans cette voie* ». La nouvelle définition de l'audit interne et les développements du COSO₂ confirment cette évolution.

1. Internal Auditor, octobre 1996.

Toutes ces conditions étant réunies, la fonction d'audit interne, mieux connue et mieux perçue, va pouvoir s'affirmer.

LA RECONNAISSANCE DU MÉTIER

L'audit interne n'est pas un emploi à vie : constat définitif qui situe bien la fonction hors du champ des professions. Mais également constat optimiste puisqu'il situe les auditeurs internes parmi ceux qui, ayant acquis expérience et connaissance, vont pouvoir être demain des managers efficaces et performants.

Cette perspective est en train de se réaliser dans trois directions : spécialisation, certification, mondialisation.

Spécialisation

La spécialisation croissante des missions d'audit, va de pair avec la spécialisation des auditeurs. Au fur et à mesure que la notion de contrôle interne pénètre les organisations et est connue et appliquée par tous les responsables, les missions générales d'appréciation seront de moins en moins nombreuses car les grands principes seront connus de tous. En revanche, la maîtrise des problèmes complexes, des situations difficiles, des techniques et organisations nouvelles va exiger de plus en plus l'intervention des auditeurs internes pour répondre aux demandes de conseils et d'assistance des responsables. Il faudra alors faire appel à des talents de toutes origines pour remplir des missions de plus en plus spécialisées et de plus en plus diversifiées.

Le Sarbanes-Oxley Act aux États-Unis et la loi de sécurité financière en France contribuent à renforcer le rôle des auditeurs internes : en exigeant des responsables une information détaillée (et plus détaillée aux États-Unis qu'en France) sur le contrôle interne, le rôle de celui qui donne « une assurance sur le degré de maîtrise des opérations » devient essentiel.

Le développement du self-audit et de l'auto-évaluation par les responsables opérationnels vont également dans cette direction : ils poussent à la spécialisation. The Institute of Internal Auditors œuvre déjà en ce sens avec la création d'un « Control Self assessment Center ». Cette innovation doit permettre aux auditeurs internes, et c'est l'IIA qui l'affirme, d'étendre leurs activités à des domaines encore peu explorés : l'éthique, la philosophie du management, la gestion des Ressources Humaines... on peut ajouter la technique et les techniques de communication (Internet...).

Certification

Est auditeur interne qui veut, à la discrétion de l'organisation qui le nomme. Mais déjà dans les pays anglo-saxons, la possession du CIA¹ est un brevet de bon professionnalisme et d'aptitude à exercer : ce brevet est de plus en plus connu, reconnu, exigé.

Et il semble bien que peu à peu le mouvement s'esquisse qui tend à demander à ceux qui veulent réaliser des missions d'audit, fussent-elles internes, d'apporter la preuve de certaines compétences². Tout comme le médecin du travail exerçant en entreprise doit être Docteur en Médecine, ou le chauffeur de poids lourds posséder son permis de conduire ; de même on peut imaginer que demain l'auditeur interne doit posséder certaines qualifications reconnues. Déjà, le certificateur des normes ISO 9000 doit avoir fait certifier sa compétence pour exercer et cette tendance s'étend. La norme ISO 1011 relative à l'audit des systèmes qualité « recommande » que les candidats auditeurs aient acquis et entretenu leurs compétences. Et la norme, très prolixe sur l'enseignement et la formation, les qualités personnelles requises, l'évaluation permanente des compétences sous-entend que ceci peut également s'appliquer aux auditeurs internes.

C'est encore plus net s'agissant des audits d'environnement : on prévoit la certification des auditeurs environnementaux afin que dans ce domaine sensible les entreprises soient contraintes de faire appel à des spécialistes reconnus³. Toute la réglementation sur le **développement durable** ne peut qu'inciter les services d'audit interne à approfondir dans cette direction les objectifs de leurs missions. C'est dire à quel point la certification est dans l'air du temps⁴.

Au-delà de ce que seront demain les réglementations, il y a de la part de nombreux auditeurs un réel désir de voir leurs compétences et connaissances certifiées, donc reconnues. Cela explique sans doute le succès croissant du CIA en France⁵ et incite à penser que la réglementation suivra.

1. Certificate of Internal Auditors – Examen organisé par l'IIA.

2. Cf. 1^{re} partie, chapitre 4, § « L'Audit Interne et la Qualité ».

3. Cf. Règlement du Conseil de la CEE du 29 juin 1996 – auditeur environnemental : « *Une personne faisant partie du personnel de l'entreprise ou extérieure à celle-ci ... possédant les compétences visées à l'annexe II – point C.* »

4. Marc JOUFFROY in *Revue Audit*, n° 143.

5. Cf. « Cinq témoignages enthousiastes » in *Revue Audit*, n° 143.

Il y a également un réel besoin de l'amélioration du gouvernement d'entreprise et toutes les récentes législations précédemment évoquées ne peuvent que conduire à une *reconnaissance* de plus en plus affirmée de l'audit interne.

Et c'est pour répondre à ce besoin de reconnaissance de la compétence des auditeurs internes que l'IFACI a créé le Diplôme professionnel d'audit interne (DPAI).

Mais tout ce mouvement d'idées et de perspectives s'inscrit dans une tendance plus lourde : la mondialisation.

Mondialisation

Nous avons souligné combien les normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne étaient un puissant facteur d'uniformisation. Ces normes sont désormais universellement reconnues même si elles ne sont pas appliquées partout et par tous. Elles portent désormais le message « *allons dans la même direction* » dans plus de 160 pays du monde. Et l'IIA envisage de créer une structure fédérale mondiale pour donner un contenu juridique à cette situation. Ce phénomène de mondialisation va donner aux auditeurs internes, même les plus isolés, une autorité accrue et des références de travail indiscutables.

Mais si le mouvement est en marche il n'est pas achevé pour autant, comme nous le disions en introduction : l'édifice n'est pas achevé. Mais tout laisse à penser qu'il ne peut désormais que s'enrichir et se perfectionner.

Le mot de la fin des précédentes éditions reste d'actualité : le chemin qui reste à parcourir est certes encore long, mais on peut, sans craindre de se tromper, appliquer à l'audit interne le mot de Paul VALÉRY : « *Le temps du monde fini commence* ».

INDEX

A

actifs, 67, 92, 135, 139, 145, 177, 449
affinement, 50, 263, 441
AMF, 139, 144, 151, 161, 449
AMRAE, 101
analyse de poste, 180–181, 360
appréciation du contrôle interne, 51,
123, 141, 288, 312–313, 320, 325–326,
405–406, 409
approche par les risques, 26, 191, 405
approfondissement, 138, 231, 233, 236
arbitrage, 242
assistance au management, 23, 68, 94
association, 101, 160
assurance qualité, 20, 113, 121
assurance raisonnable, 17, 31, 137, 144,
147, 150
audit d'efficacité, 49, 58, 77, 362
audit de l'audit, 44, 187, 383, 436
audit de management, 50, 52
audit de régularité, 49, 58
audit de stratégie, 50, 59
audit externe, 24, 28, 42, 55, 74, 79, 83,
88, 115, 136, 325, 358, 375, 448
audit opérationnel, 24
auto-évaluation, 320, 325, 373, 438, 461
autonomie, 30, 67, 94
autorités de tutelle, 80

B

benchmarking, 440, 444

C

cabinets d'audit, 74, 88, 90, 136
cadre de maîtrise, 147, 161, 165, 273–
274, 314
cartographie des risques, 30, 101, 114,
117, 157, 159, 196, 405, 456
cause, 26, 30, 56, 67, 77, 81, 88, 93, 100,
121, 127, 146, 155, 169, 171, 176, 180,
270–272, 277, 296, 326, 337, 340, 451
certification, 25, 31, 36, 38, 60, 74, 82, 99,
105, 112, 348, 375, 438–440, 453,
461–462
champ d'application, 28, 31, 36, 40, 46,
51, 54, 60–61, 81, 95, 119, 139, 177,
210, 219, 228, 241, 249, 284, 316, 376,
378, 380, 384, 418, 436, 456
charte, 110, 120, 165, 310, 382, 397, 418,
437
check-list, 256, 267, 321
CIA, 20, 105, 112, 462
clients, 80, 89, 98, 109, 119, 151, 174,
335, 344, 348, 432, 434
COCO, 138
code de déontologie, 70, 99, 108–109,
121, 128, 450

cohérence, 73, 96, 107, 114, 116, 133, 161, 163, 170, 188, 191, 284, 287, 325, 377

collectivités territoriales, 42

comité d'audit, 445, 447, 450, 452–453

commissaire aux comptes, 80, 124, 126

communication, 39, 50, 56, 69, 114, 116, 119, 137, 146, 151, 162, 214, 245, 274, 279–280, 303, 371, 402, 430, 432–434, 453, 460–461

compétence, 20, 30, 43, 51, 56, 90, 102, 108, 111, 118, 125, 172, 225, 344, 431, 435, 462–463

complémentarité, 42, 61, 83, 86, 91, 93, 103

confiance, 98, 108, 234, 251, 333, 335, 339, 456

confirmation par des tiers, 348

conflit, 70–71, 124, 278

conformité, 17, 20, 38, 48, 52, 59, 67, 73, 77, 98, 117, 133, 137, 141, 146, 149, 153, 180, 257, 362, 432, 438–439

conseil, 27, 29–30, 39, 56–57, 63, 66, 69, 74, 86, 91, 102, 107, 110–111, 113, 116–117, 119–120, 293, 387, 398, 429, 449, 453

conséquences, 27, 36, 48, 51, 56, 67, 120, 125, 127, 153, 155, 160, 173, 177, 193, 211–212, 234, 268, 270, 275–276, 279, 281, 285, 290, 292, 311, 314–315, 322, 400

constat, 118, 126, 192, 267, 269–271, 274, 278–280, 282, 284–285, 304, 306, 314–315, 325, 332, 353, 368, 424, 444, 450, 461

consultant, 39, 66, 79, 90–91, 97, 309, 429

contrat, 56, 77, 127, 129, 151, 177, 240–241, 244, 249, 252, 277, 353

contrôle de gestion, 41, 79, 93, 175, 332

COSO1, 136, 138, 149

COSO2, 103, 149, 159, 171, 273, 405, 447, 460

cotraitance, 87

cycle, 46, 200, 285, 287, 316, 369, 414, 444

D

définition des objectifs, 101, 150, 153, 223, 419

délégation, 72, 128, 432

détection, 29, 366

développement durable, 29, 462

diagramme d'Ishikawa, 272, 277

diagramme de circulation, 255, 329, 361, 365, 371

dimension culturelle, 37, 68, 141

directives, 93, 114, 121, 190

dispositif, 60, 72, 116, 118, 147, 151, 162, 173, 175, 179, 182, 184, 187, 190–191, 193, 195–198, 238–239, 242, 256, 273, 278, 315, 349, 355, 368, 432, 454

divergences doctrinales, 38

doctrine, 38, 121

dossier d'audit, 311, 421–422, 424, 443

DPAI, 20, 112, 463

dysfonctionnement, 55, 67, 81, 152, 263, 267–268, 270, 272, 279, 332–334, 352

E

échantillonnage, 334

enquête, 26–27, 30, 126, 257, 332, 352, 377, 385, 388, 440, 445

entité, 37, 97, 131, 149–150, 152, 155, 161–162, 171, 176, 228, 274, 284, 315, 319, 323, 346

entretien, 51, 82, 166, 177, 276, 336–339, 369, 406, 438

environnement interne, 152, 163, 314, 433

ERM, 103, 138, 150

étape de familiarisation, 317

éthique, 29, 89, 108–109, 116, 122, 126, 151, 168, 172, 274, 448–449, 461

évaluation des risques, 114, 138, 149, 160, 233, 317

exhaustivité, 141, 282, 339, 344, 363, 401, 424, 437, 442

expert, 91

externalisation, 74, 87, 321

F

faciliteur, 326–327, 337

facteurs de réussite, 167, 189, 192

FERMA, 103

feuille d'interview, 341

fiabilité, 116, 144, 170, 241, 347, 449

forces et faiblesses, 239, 315, 451

FRAP, 263, 267, 270, 275–280, 284, 289–290, 292–293, 300, 314, 343, 353, 372, 420–422, 425, 430

fraude, 82, 112, 116, 121–122, 125, 236, 276, 454

G

gestion de risques, 31, 159, 460

gouvernement d'entreprise, 45, 52, 54, 74, 77, 115, 152, 448, 450, 463

grandes écoles, 20, 25, 28, 458

grille d'analyse des tâches, 178, 236, 357, 360

guide d'audit, 421, 426

H

hiérarchie, 68, 70, 72, 93, 120, 124, 128, 147, 177, 182, 184, 186, 188, 192, 250, 252, 255, 269, 279–280, 291, 297, 299, 305, 307, 311, 324, 337–338, 340, 375, 431–432, 435, 448

I

identification des risques, 156, 223, 235, 238, 241, 253, 262

IFACI, 20, 24–25, 27, 30, 37, 66, 70, 89, 99, 105, 107, 112–113, 125, 155, 240, 267, 385, 390, 398, 438–439, 448, 452, 458, 463

IIA, 20, 25, 27, 38, 73, 83, 89, 105, 109, 136, 327, 419, 437, 458, 460–461

image fidèle, 60, 80, 83, 134

indépendance, 19, 27, 29, 55, 67–68, 71, 73, 82, 94, 101, 105, 108, 111, 121, 375, 427

indices, 30, 122, 126, 283, 347

information statistique, 332

inspection, 24, 39, 69, 79, 91, 93, 136, 208, 325

instituts professionnels, 40, 458

interview, 232, 250, 257, 283, 286, 335, 337, 339, 341, 353, 355, 371

J

jugement, 45, 51, 54, 60, 66, 74, 83, 108, 173, 184, 242–243, 256, 293, 296, 304, 313, 316, 405, 435, 442, 445

L

lettre de mission, 217, 221

ligne hiérarchique, 52, 298, 304, 309

loi de sécurité financière, 89, 135, 461

M

macro-évaluation, 46, 117, 156, 318, 405

macro-pondération, 319

malversations, 39, 67, 235, 448

management par la qualité, 440

manager, 30, 66, 90, 156, 163, 169, 176, 191, 236, 323, 325

mandat, 218

manuel d'audit, 382, 390, 397, 418, 420, 425, 433, 437–438

méthodologie, 18, 26, 31, 39, 42–43, 84, 86, 95, 97, 117, 187, 203, 206, 212, 233, 236, 268, 284, 321, 372, 382, 384, 391–392, 405, 419, 428, 430, 436

micro-évaluation, 117, 156, 233, 318, 405

micro-pondération, 318

N

narration, 330, 337, 342, 354, 363

normes ISO, 99, 440, 462

normes professionnelles, 38, 43, 55, 68, 86, 99, 121, 127, 129, 140, 144, 156, 206–207, 242, 282, 296, 382, 391, 397, 419, 432, 437, 439, 447, 458

note de synthèse, 299, 313

O

objectivité, 19, 69–70, 108, 111, 176, 302, 314
 obligation de moyens, 66, 429–430
 obligation de résultat, 66, 429
 observations, 81, 87, 152, 212, 215, 227, 235, 247, 249, 259, 261–262, 266, 283–284, 287, 291, 296, 299, 306, 309, 333, 339, 347, 352–353, 355, 400, 420, 432, 436, 445
 obsolescence, 159
 ordre de mission, 30, 218–219, 221, 298, 417, 419, 422
 organigramme fonctionnel, 355, 357
 organigramme hiérarchique, 123, 180, 355

P

papiers de travail, 38, 118, 226, 281, 289, 293, 300, 422–424, 436
 performance, 17, 49, 54, 67, 88, 94, 98, 113, 326, 345, 391
 périodicité, 46, 95, 185, 404, 414
 phase de conclusion, 215, 288
 phase de préparation, 214, 222
 phase de réalisation, 214, 235, 245, 356
 pilotage, 94, 137, 173, 186, 188, 200, 280, 437
 piste d'audit, 255, 258, 363, 367, 372
 plan d'action, 290, 310
 plan d'audit, 301, 318, 382, 391, 397, 399, 413, 417, 428, 431, 434, 437, 442
 planning, 84, 114, 156, 213, 253, 255, 258, 311, 367, 380, 394, 400, 402, 406, 414, 423, 432
 police, 65, 389
 politique, 26, 51, 59, 71, 102, 147, 152–153, 156, 160, 166, 168, 170, 279, 293, 315, 336, 382, 417, 428, 432, 439, 448
 pouvoirs et latitudes, 180–181, 418
 préalables, 166, 169, 180, 193, 235, 302
 preuve, 20, 56, 69, 126, 145, 214, 263, 274, 283, 286, 291, 294, 303, 348, 420, 460

prise de connaissance, 225–227, 256, 294, 338
 problème, 55, 67, 90, 166, 171, 179, 192, 211, 249, 268, 270, 274, 279–280, 284, 294, 301, 306, 311, 323, 344, 349, 357, 371, 375–376, 391, 450
 professionnalisme, 49, 52, 71, 129, 222, 430, 432, 462
 profil de l'auditeur, 226
 programme d'audit, 234, 252–253, 266, 269, 280, 285, 426
 projet de rapport, 290–291, 293, 295, 417

Q

qualification, 106, 211, 242, 275, 408
 questionnaire de contrôle interne, 195, 227, 236, 253–255, 259, 261, 263, 266, 268, 338, 341, 348, 372, 426, 436
 questionnaire de prise de connaissance, 227–228, 338
 questions écrites, 341

R

rapport d'orientation, 38, 240–241, 243, 248–249, 251, 253–254, 263, 281, 284, 291, 299
 rapprochement, 69, 86, 100, 260, 416
 réception, 124, 417
 recherche causale, 271, 284, 346
 recommandations, 17, 20, 38–39, 52, 55, 57, 67–68, 71, 99, 119, 121, 125, 156, 164, 172, 176, 212, 242, 251, 268, 270, 277, 280, 283, 289–290, 295–296, 300–302, 304, 310, 315, 343, 362, 417, 420, 423, 431, 436, 438, 445, 447, 451–452, 460
 référentiel, 49, 96, 103, 113, 149, 154, 161, 175, 183, 214, 233, 235, 240, 249, 258, 288, 347, 439, 449, 455
 règles à respecter, 166, 192, 282
 régularité, 49, 60, 80, 83, 134
 relativité, 121, 139, 143, 197–198, 205
 réponse aux recommandations, 290, 294
 reporting, 38, 95, 137, 149, 153, 416, 420, 453

responsabilité, 46, 55, 70, 72, 83, 102–103, 115, 119, 126, 172, 177, 184, 310, 321, 349, 361, 380, 382, 387, 394, 432, 455
 réunion d'ouverture, 235, 240, 243, 245, 247, 250, 291, 293, 336, 389, 460
 réunion de clôture, 38, 251, 278, 288–289, 291, 297, 306, 420, 460
 réunion de fin de mission, 245
 réunion finale sur le site, 245
 risque maximum possible, 158, 316, 405
 risque potentiel, 284
 risques de contrôle interne, 162
 risques spécifiques, 154

S

Sarbanes-Oxley Act, 89, 128, 135, 452, 461
 SCOM, 367
 secteur public, 19, 26, 385, 450
 self-audit, 41, 75, 321, 323, 373, 461
 séparation des tâches, 124, 177, 179, 195, 357
 seuil de signification, 81, 284
 sincérité, 60, 80, 83
 sondages, 36–37, 261, 331, 334–335, 344
 sous-traitance, 87
 stratégie, 52, 59, 97, 101–102, 116, 142, 150–151, 153, 160, 432
 suivi, 38, 56, 94, 120, 138, 190, 242, 248, 251, 254, 289, 295, 298, 306, 309, 311, 343, 345, 358, 372, 415, 420, 423, 437

supervision, 36, 69, 118, 146, 170, 179, 185, 188, 190, 198, 252, 270, 280, 315, 435, 438
 système d'information, 54, 66, 94–95, 162, 166, 170–171, 174, 186, 190, 198, 229, 280, 315, 416, 437

T

tableau de bord, 175, 227, 440
 tableau de risques, 233, 236, 256, 261, 317–318, 343, 421, 423
 termes de référence, 38, 241
 TFfa, 239
 théorie de l'agence, 72, 76–77
 Turnbull guidance, 138, 453

U

UFAI, 106

V

valeur ajoutée, 57, 278
 validation, 38, 76, 191, 235, 245, 262, 269, 280, 286–287, 289, 291, 296, 307, 329, 341, 347, 351, 361, 363, 368, 438–439
 vérification, 24, 116, 124, 136, 146, 179, 185, 195, 214, 346–347, 358, 368
 vocabulaire, 37–38, 91, 93, 205, 214, 245, 421, 457
 VTT, 229, 332, 339
 vulnérabilité, 158, 407–408, 411

Z

zone à risques, 349

Composé par Nathalie Bernick

N° d'éditeur : 3985

Dépôt légal : novembre 2009