



Université d'Oran 2
Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de
Gestion
Ecole doctorale des sciences commerciales
Spécialité : Management des entreprises
Option : Stratégie

THESE DE DOCTORAT EN SCIENCES

**La création de valeur ajoutée par l'audit interne
dans le contexte des entreprises algériennes**

Présentée et soutenue publiquement par :
M. ZERGOUNE Mohammed

Devant le jury composé de :

Président : M. FEKIR Hamza Professeur, Université Oran 2

Rapporteur : M. KATEB Karim MCA, UFC Oran.

Examineur : M. Benlahcene houari, Professeur, Université Oran 2

Examineur : M. CHACHOUA Abdelkrim, MCA, Université Oran 2

Examineur : Mme. HADDAD Hafida, MCA, ENP Oran,

Examineur : M. Bahbah Ahmed Ibrahim, MCA, ENSTTIC, Oran

Année 2024/2025

Dédicace

À la mémoire de mon cher père, Qui m'a toujours guidé, soutenu et inspiré.

Ton amour, ta sagesse et ton héritage resteront à jamais gravés en moi.

À ma mère, Pilier de notre famille, merci pour ton dévouement, ta force et ton amour
inconditionnel.

Tu as su m'encourager et me réconforter dans les moments les plus difficiles.

À ma femme, merci d'être à mes côtés, de partager ma vie et de m'avoir offert le plus beau
des cadeaux, nos enfants.

Ton soutien, ta patience et ton amour m'ont été essentiels pour mener à bien ce travail.

À mes frères, et à tous les membre de ma famille, et à mes amis, merci d'avoir toujours été
là pour moi, de m'avoir soutenu et encouragé tout au long de ce parcours.

Votre présence a été un réel réconfort.

Remerciements

Je tiens tout d'abord à exprimer ma profonde gratitude à mon directeur de thèse, le Docteur KATEB Karim, pour sa direction éclairée, son soutien sans faille et ses précieux conseils tout au long de ce travail de recherche. Ses connaissances approfondies, son exigence et sa rigueur m'ont permis de mener à bien cette thèse dans les meilleures conditions.

Je remercie chaleureusement les membres du jury, pour avoir accepté d'évaluer mon travail et pour les discussions stimulantes que nous aurons l'occasion d'échanger.

Je souhaite également exprimer ma gratitude envers M. MEZIANE Mohamed – Ex Président de l'AACIA, et l'ensemble des responsables d'audit des entreprises de l'enquête terrain pour leur accueil, leur soutien et les nombreux échanges enrichissants que nous avons eus.

Enfin, je remercie du fond du cœur ma famille et mes amis pour leur soutien inconditionnel et leur compréhension durant ces années de thèse. Leur présence, leur écoute et leurs encouragements ont été essentiels pour mener à bien ce projet.

À tous, un grand merci.

Introduction Générale

Dans un environnement économique de plus en plus concurrentiel et en mutation constante, la performance de l'entreprise et la création de valeur ajoutée sont devenues des enjeux stratégiques majeurs pour les organisations.

La performance d'entreprise, concept au cœur de la réflexion managériale depuis plusieurs décennies, se traduit par la capacité d'une entreprise à atteindre ses objectifs et à se développer durablement¹. Elle est généralement mesurée à travers un ensemble d'indicateurs financiers (tels que la rentabilité, la productivité ou la part de marché) et opérationnels (comme la qualité, la flexibilité ou l'innovation)².

La notion de valeur ajoutée, quant à elle, renvoie à l'augmentation de la richesse générée par l'entreprise pour l'ensemble de ses parties prenantes (actionnaires, clients, fournisseurs, salariés, etc.)³. Selon Rappaport⁴, la création de valeur pour l'actionnaire est même devenue l'objectif premier des organisations dans un contexte de financiarisation de l'économie.

Ces deux concepts, performance et valeur ajoutée, sont étroitement liés et occupent une place centrale dans les préoccupations stratégiques des dirigeants d'entreprise. Ils traduisent leur capacité à maintenir leur compétitivité, à assurer leur pérennité et à générer de la richesse dans un environnement en constante évolution.

Dans ce contexte, la fonction d'audit interne occupe une place de choix en tant qu'outil d'analyse, de conseil et d'accompagnement des entreprises dans leurs efforts de création de valeur ajoutée.

Selon Sawyer⁵, l'audit interne a pour mission "d'aider les membres de l'organisation à s'acquitter efficacement de leurs responsabilités". Plus récemment, l'Institut des Auditeurs Internes⁶ a défini l'audit interne comme ayant pour objet "d'apporter une assurance et des conseils indépendants et objectifs, dans le but d'ajouter de la valeur et d'améliorer les opérations d'une organisation".

En effet, l'audit interne joue un rôle essentiel dans l'évaluation de l'efficacité des processus organisationnels, l'identification des axes d'amélioration et la formulation de recommandations

¹ Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance. Harvard Business Review, 70(1), 71-79.

² Lebas, M. J. (1995). Performance measurement and performance management. International Journal of Production Economics, 41(1-3), 23-35.

³ Porter, M. E. (1985). Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance. New York: Free Press.

⁴ Rappaport, A. (1986). Creating Shareholder Value: The New Standard for Business Performance. New York: Free Press.

⁵ Sawyer, L. B. (1988). Sawyer's Internal Auditing. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors.

⁶ IIA (Institute of Internal Auditors). (2017). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors.

visant à accroître la performance globale de l'entreprise⁷. À travers ses missions d'assurance et de conseil, il contribue ainsi directement à la création de valeur ajoutée pour l'organisation.

Ainsi, Le contrôle interne, la gestion des risques et la gouvernance d'entreprise sont les champs d'activité nécessaires à un audit interne efficace. En effet, ces trois dimensions sont complémentaires et indissociables et constituent les piliers essentiels sur lesquels repose un audit interne de qualité, générateur de valeur ajoutée pour l'entreprise.

Un système de contrôle interne robuste, tel que défini par le référentiel COSO⁸, permet de s'assurer de la fiabilité de l'information financière, de la conformité aux lois et réglementations, et de la préservation des actifs de l'organisation. Il joue ainsi un rôle essentiel dans l'amélioration des processus et la performance globale de l'entreprise.

La gestion des risques, quant à elle, vise à identifier, évaluer et maîtriser les risques susceptibles d'affecter la capacité de l'organisation à atteindre ses objectifs⁹. Une approche proactive et intégrée de la gestion des risques contribue à renforcer la résilience de l'entreprise et à optimiser l'allocation de ses ressources.

Enfin, une gouvernance d'entreprise efficace, reposant sur des mécanismes de contrôle et de supervision adéquats, est primordiale pour assurer la transparence, la responsabilité et la pérennité de l'organisation¹⁰. Elle garantit l'alignement des décisions stratégiques avec les intérêts de l'ensemble des parties prenantes.

Un audit interne efficace doit donc s'appuyer sur une analyse approfondie de ces trois domaines clés. Il doit évaluer la pertinence et l'efficacité des dispositifs de contrôle, de gestion des risques et de gouvernance mis en place par l'entreprise. Cela permet de formuler des recommandations pour renforcer la maîtrise des opérations et améliorer la performance globale de l'organisation.

Dans une perspective, l'audit interne s'appuie sur un cadre général et des référentiels internationaux bien établis, notamment le cadre de référence de l'Institut des Auditeurs Internes (IIA).

Ce cadre de référence international pour la pratique professionnelle de l'audit interne, régulièrement mis à jour par l'IIA, définit les normes et les bonnes pratiques à suivre par les auditeurs internes dans l'exercice de leurs missions. Il couvre notamment les aspects liés à

⁷ Ramamoorti, S. (2003). Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

⁸ COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). (2013). Internal Control - Integrated Framework. Jersey City, NJ: COSO.

⁹ COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). (2004). Enterprise Risk Management - Integrated Framework. Jersey City, NJ: COSO.

¹⁰ OCDE (Organisation de Coopération et de Développement Économiques). (2015). Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE et du G20. Paris : OCDE.

l'indépendance et à l'objectivité, à la compétence et au développement professionnel, à la planification des missions, à la réalisation des engagements et à la communication des résultats.

Au-delà des normes, ce référentiel met également l'accent sur les compétences et les impératifs déontologiques des professionnels de l'audit interne. Il insiste sur leur rôle de conseil et d'accompagnement de la direction, leur esprit critique, leur rigueur méthodologique et leur intégrité. Ces qualités sont essentielles pour que l'audit interne puisse remplir efficacement sa mission de création de valeur ajoutée au sein de l'organisation.

C'est dans ce contexte général que s'inscrit la présente thèse de doctorat, qui se propose d'explorer le rôle et l'impact de l'audit interne sur la création de valeur ajoutée au sein des entreprises algériennes.

La question centrale de la présente thèse de doctorat porte sur : “ **la création de valeur ajoutée par l'audit interne dans le contexte des entreprises algériennes**”. Alors que la fonction d'audit interne est désormais reconnue comme un levier stratégique essentiel pour améliorer la performance et la compétitivité des organisations, son impact concret sur la création de valeur dans le cas spécifique des entreprises algériennes reste à explorer en profondeur.

De cette question centrale découle les questions suivantes :

1. Comment l'audit interne peut-il contribuer à l'amélioration des processus opérationnels et de la performance globale des entreprises algériennes ?
2. Quels sont les principaux défis auxquels sont confrontés les services d'audit interne dans les entreprises algériennes en termes de méthodologie, de ressources et d'indépendance ?
3. De quelle manière l'audit interne peut-il aider les entreprises algériennes à renforcer leur gouvernance, leur gestion des risques et leur contrôle interne ?
4. Quel rôle l'audit interne peut-il jouer pour aider les entreprises algériennes à s'adapter aux changements réglementaires, technologiques et concurrentiels de leur environnement ?
5. Comment l'audit interne peut-il contribuer à la fiabilité de l'information financière et à la prévention des fraudes dans les entreprises algériennes ?
6. Quelles sont les meilleures pratiques internationales en matière d'audit interne que les entreprises algériennes pourraient s'inspirer pour améliorer l'efficacité de cette fonction ?
7. Comment l'audit interne peut-il favoriser une culture d'amélioration continue et d'apprentissage organisationnel au sein des entreprises algériennes ?

L'Algérie, pays en transition économique, offre un terrain d'étude particulièrement intéressant pour appréhender cette problématique. En effet, la fonction d'audit interne y a connu ces dernières années un développement important, favorisé notamment par l'évolution du cadre juridique et réglementaire. Cependant, les modalités de mise en œuvre de l'audit interne et son rôle effectif dans l'amélioration de la création de valeur demeurent encore peu documentés.

C'est pourquoi la présente thèse se propose d'examiner les hypothèses de recherche suivantes :

- H1 : L'audit interne contribue de manière significative à l'amélioration de la performance globale et de la création de valeur ajoutée au sein des entreprises algériennes.
- H2 : Le degré de maturité du contrôle interne, de la gestion des risques et de la gouvernance d'entreprise influe directement sur l'efficacité de l'audit interne dans sa mission de création de valeur.
- H3 : L'alignement des pratiques d'audit interne avec les standards internationaux de l'IIA est un facteur clé de l'optimisation de la valeur ajoutée générée pour l'organisation.

Pour répondre à ces hypothèses, la thèse s'articulera autour de deux grandes parties :

La partie théorique abordera dans un premier temps les notions de performance d'entreprise et de valeur ajoutée, ainsi que la contribution spécifique de l'audit interne à ces enjeux (Chapitre 1). Elle s'intéressera ensuite aux leviers complémentaires que constituent le contrôle interne, la gestion des risques et la gouvernance d'entreprise (Chapitre 2), avant de présenter le cadre général de l'audit interne, son référentiel international et sa méthodologie (Chapitre 3).

La partie empirique apportera quant à elle un éclairage concret sur les réalités de l'audit interne et ses finalités à travers une approche de terrain ancrée dans le contexte algérien. Cette investigation s'appuiera sur une analyse approfondie du cadre légal algérien, une exploitation de l'enquête menée en 2006 par l'AACIA, une revue de la littérature scientifique locale, et une étude de cas approfondie auprès de quatre entreprises publiques économiques algériennes.

À travers cette articulation entre réflexion théorique et analyse empirique, la thèse ambitionne de contribuer à une meilleure compréhension des leviers et des modalités de création de valeur ajoutée par l'audit interne dans le contexte spécifique des entreprises algériennes. Elle vise également à formuler des recommandations opérationnelles afin d'aider ces organisations à tirer le meilleur parti de leur fonction d'audit interne dans une logique de développement durable et de compétitivité accrue.

La Partie Théorique

1er Chapitre :

Performance D'entreprise Et Audit Interne : Décrypter Les Leviers D'une Création De Valeur Optimale

Introduction

L'excellence opérationnelle et financière demeure au cœur des préoccupations des entreprises contemporaines, où la quête incessante de performance et de création de valeur s'impose comme impératif stratégique ¹¹. La notion de valeur ajoutée, synonyme de la capacité d'une organisation à excéder les attentes de ses parties prenantes tout en maximisant ses ressources, constitue un pilier essentiel de cette dynamique compétitive ¹².

Dans ce contexte, l'audit interne émerge comme un acteur clé dans la génération de cette valeur ajoutée au sein des entreprises. En effet, la fonction d'audit interne, en vertu de son rôle de surveillance indépendante et de conseil, contribue activement à l'optimisation des processus internes, à la gestion des risques et à l'amélioration de la gouvernance, favorisant ainsi la création de valeur durable ¹³.

De nombreuses études soulignent l'impact positif de l'audit interne sur la performance globale des entreprises, mettant en lumière sa capacité à identifier les inefficacités, à renforcer les contrôles internes et à garantir la conformité réglementaire, autant de leviers essentiels à la maximisation de la valeur actionnariale ¹⁴.

Ainsi, cette étude vise à explorer de manière approfondie le lien intrinsèque entre la performance d'entreprise, la création de valeur ajoutée et le rôle crucial de l'audit interne dans ce processus, en mettant en exergue les mécanismes et les bonnes pratiques permettant aux organisations d'optimiser leur performance financière et opérationnelle.

¹¹ KPMG. (2018). Creating Value Through Internal Audit.

[Lien](<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2018/08/creating-value-through-internal-audit.pdf>)

¹² Porter, M. E., & Kramer, M. R. (2011). Creating Shared Value. Harvard Business Review, 89(1-2), 62-77.

¹³ The IIA. (2019). International Professional Practices Framework (IPPF). [Lien](<https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-2017-French.pdf>)

¹⁴ PwC. (2019). Internal Audit - Unlocking the Power of Insights.

[Lien](<https://www.pwc.com/gx/en/services/advisory/internal-audit/publications/internal-audit-unlocking-the-power-of-insights.html>)

1ère section :

La performance d'entreprise

Introduction

L'évaluation de la performance est un enjeu crucial pour toute entreprise, qu'elle soit petite, moyenne ou grande. La performance est un concept qui mesure la capacité de l'entreprise à atteindre ses objectifs de manière efficace et efficiente, en utilisant de manière optimale ses ressources. Elle permet d'évaluer la santé économique de l'entreprise et sa capacité à créer de la valeur ajoutée pour ses parties prenantes. La performance de l'entreprise peut être évaluée à travers un certain nombre d'indicateurs, tels que la rentabilité, la productivité, la qualité, la satisfaction des clients, la part de marché, les coûts, etc.

La performance de l'entreprise est influencée par plusieurs facteurs internes et externes. Parmi les facteurs internes, on peut citer la qualité de la gestion, la culture d'entreprise, les compétences des employés, les systèmes d'information, etc. Les facteurs externes qui peuvent influencer la performance de l'entreprise comprennent la concurrence, les évolutions technologiques, les réglementations, la situation économique, etc.

L'évaluation de la performance de l'entreprise est un enjeu majeur pour les dirigeants d'entreprise et les investisseurs, car elle permet de mesurer l'efficacité des stratégies mises en place et de prendre des décisions éclairées pour améliorer la performance à long terme. Cependant, l'évaluation de la performance n'est pas une tâche facile, car elle dépend de nombreux facteurs et peut varier en fonction de la situation de l'entreprise. De plus, la performance de l'entreprise peut être influencée par des facteurs non financiers, tels que la responsabilité sociale de l'entreprise, l'impact environnemental, la satisfaction des employés, etc.

Dans cette optique, cette section propose une analyse de la performance dans l'entreprise. Nous allons examiner les déterminants de la performance, les indicateurs de performance, les pratiques de gestion de la performance, les dimensions non financières de la performance et les stratégies pour améliorer la performance dans l'entreprise. Nous allons également mettre en évidence les interactions entre ces différents aspects et souligner l'importance de la prise en compte des spécificités de l'entreprise pour l'évaluation de sa performance et pour la mise en place de stratégies d'amélioration adaptées.

I. Les déterminants de la performance dans l'entreprise :

Les déterminants de la performance dans l'entreprise sont des facteurs internes ou externes qui influencent la capacité de l'entreprise à atteindre ses objectifs de manière efficace et efficiente. Ces facteurs peuvent être multiples et variés, et leur identification est un enjeu majeur pour les dirigeants d'entreprise qui cherchent à améliorer la performance de leur entreprise.

1. Les facteurs internes influençant la performance dans l'entreprise :

Parmi les facteurs internes qui influencent la performance de l'entreprise, on peut citer la qualité de la gestion, la culture d'entreprise, les compétences des employés, les systèmes d'information, etc.

1. La qualité de la gestion¹⁵ :

La qualité de la gestion est un concept clé dans les organisations modernes, car elle est étroitement liée à la performance et à la compétitivité de l'entreprise. Bontis définit la qualité de l'information comme étant : « *la pertinence, la fiabilité, la crédibilité, la précision, la clarté, la convivialité et la disponibilité de l'information utilisée par les gestionnaires* ». Il soutient que la qualité de l'information est essentielle pour la prise de décision efficace et que les organisations doivent s'assurer que leur système de gestion de l'information est de haute qualité.

Bontis propose également un modèle pour évaluer la qualité de l'information de gestion. Le modèle comprend cinq dimensions :

- La qualité du contenu,
- La qualité du contexte,
- La qualité du processus,
- La qualité de la présentation
- Et la qualité de l'utilisation.

Ces dimensions permettent aux gestionnaires d'évaluer la qualité de leur système de gestion de l'information et d'identifier les domaines d'amélioration.

En outre, Bontis souligne que la qualité de la gestion ne se limite pas à la qualité de l'information utilisée par les gestionnaires. Il affirme que la qualité de la gestion doit également prendre en compte la qualité des processus de gestion, la qualité des produits et services offerts, la qualité de la relation avec les clients et la qualité de la culture organisationnelle.

2. La culture d'entreprise¹⁶

La culture d'entreprise est un concept important dans la gestion d'entreprise car elle affecte la façon dont les employés perçoivent leur travail et leur entreprise. Denison et al. définissent la culture d'entreprise comme : « *un ensemble de valeurs partagées, de croyances, de normes et de comportements qui sont transmis aux employés et qui façonnent leur comportement. La culture d'entreprise peut être considérée comme un "système de sens" qui donne un sens et une signification aux actions des employés* ».

Denison et al. Proposent un modèle de culture d'entreprise qui comprend quatre dimensions :

- L'adaptabilité : elle se réfère à la capacité de l'entreprise à s'adapter aux changements de l'environnement externe
- La cohérence : elle se réfère à la cohérence des actions et des valeurs de l'entreprise,
- L'implication : se réfère à l'engagement et à la participation des employés
- Et l'orientation vers les résultats : se réfère à l'accent mis sur les résultats et les objectifs de l'entreprise.

¹⁵ Bontis, N. (1998). Intellectual capital: an exploratory study that develops measures and models. *Management decision*, 36(2), 63-76.

¹⁶ - Denison, D. R., Lief, C. H., & Ward, J. L. (1996). Culture and organizational effectiveness. *Administrative science quarterly*, 41(2), 229-240.

Les auteurs affirment que la culture d'entreprise peut avoir un impact significatif sur la performance organisationnelle. Une culture forte et cohérente peut fournir un cadre pour l'engagement des employés et pour la prise de décision efficace. En outre, une culture forte peut aider à attirer et à retenir des employés talentueux et à améliorer la satisfaction des employés.

Cependant, les auteurs reconnaissent également que la culture d'entreprise peut présenter des défis pour les entreprises. Par exemple, une culture forte peut entraîner une résistance au changement ou une conformité excessive. En outre, une culture forte peut être difficile à changer, et les entreprises peuvent avoir du mal à s'adapter à un environnement en mutation.

3. Les compétences des employés¹⁷

Les compétences des employés sont un élément clé de la performance organisationnelle, car elles sont liées à la capacité de l'entreprise à atteindre ses objectifs.

Gómez-Mejía et al. affirment que les compétences des employés sont une ressource clé pour l'entreprise, car elles peuvent être utilisées pour créer des produits et services innovants, pour améliorer la qualité et l'efficacité des processus, et pour offrir un service client exceptionnel. Les compétences des employés peuvent également être utilisées pour développer des relations avec les clients, pour améliorer la réputation de l'entreprise et pour renforcer la culture organisationnelle.

Gómez-Mejía et al. proposent un modèle pour évaluer les compétences des employés, qui comprend deux dimensions :

- Les compétences techniques : renvoient aux connaissances et aux compétences nécessaires pour effectuer des tâches spécifiques
- Et les compétences comportementales : se réfèrent aux traits de personnalité et aux comportements nécessaires pour réussir dans un travail donné.

Les auteurs soulignent également l'importance de la gestion des compétences des employés pour l'entreprise. La gestion des compétences comprend la planification, le recrutement, la formation, le développement et la rétention des employés. La gestion des compétences peut aider l'entreprise à développer un avantage concurrentiel en attirant et en retenant des employés talentueux, en améliorant l'efficacité et la qualité du travail, et en renforçant la culture organisationnelle.

Cependant, les auteurs reconnaissent également que la gestion des compétences peut présenter des défis pour les entreprises, notamment en matière de coûts et de complexité. En outre, les compétences des employés peuvent être difficiles à évaluer et à mesurer, ce qui peut rendre la gestion des compétences plus difficile.

4. Les systèmes d'information¹⁸

¹⁷ Gómez-Mejía, L. R., Balkin, D. B., & Cardy, R. L. (2007). Managing human resources. Pearson/Prent

¹⁸ Chen, Y. T., Chang, C. I., & Wang, Y. C. (2010). The impact of information technology on business performance: empirical evidence from SMEs in Taiwan. Information management & computer security, 18, 102-118.

Les systèmes d'information sont un élément clé de la gestion d'entreprise moderne, car ils permettent de collecter, stocker, traiter et diffuser des informations à travers l'entreprise.

Chen et al affirment que les systèmes d'information peuvent avoir un impact significatif sur la conception ou la réingénierie des processus d'affaires. Les systèmes d'information peuvent aider à automatiser les processus d'affaires, à améliorer la communication et la collaboration entre les départements et les employés, à réduire les erreurs et les coûts, et à améliorer la qualité et l'efficacité du travail.

Chen et al, proposent un modèle pour évaluer l'impact des systèmes d'information sur la conception ou la réingénierie des processus d'affaires. Le modèle comprend quatre dimensions : la qualité de l'information, la qualité des processus, la qualité des relations et la qualité de la technologie. Les auteurs affirment que ces dimensions sont interconnectées et doivent être évaluées ensemble pour évaluer l'impact des systèmes d'information sur la conception ou la réingénierie des processus d'affaires.

Chen et al soulignent également l'importance de la gestion des systèmes d'information pour l'entreprise. La gestion des systèmes d'information comprend la planification, la mise en œuvre, la maintenance et l'amélioration des systèmes d'information. La gestion des systèmes d'information peut aider l'entreprise à améliorer la qualité et l'efficacité des processus d'affaires, à réduire les coûts, à améliorer la communication et la collaboration, et à améliorer la satisfaction des employés et des clients.

Cependant, Chen et al reconnaissent également que les systèmes d'information peuvent présenter des défis pour les entreprises, notamment en matière de coûts, de complexité et de sécurité. Les auteurs soulignent également que les systèmes d'information doivent être alignés sur les objectifs de l'entreprise et sur les besoins des utilisateurs pour maximiser leur impact sur la conception ou la réingénierie des processus d'affaires.

2. Les facteurs externes influençant la performance dans l'entreprise :

Parmi les facteurs externes qui influencent la performance de l'entreprise, on peut citer la concurrence, les évolutions technologiques, les réglementations, la situation économique, etc.

1. La concurrence¹⁹

La concurrence peut influencer la performance de l'entreprise en créant des pressions sur les prix, en obligeant l'entreprise à innover et à se différencier de ses concurrents pour maintenir sa part de marché. En effet, Michael Porter a soutenu que la concurrence est un élément clé de la stratégie d'entreprise. Il a identifié cinq forces qui influencent la concurrence dans une industrie :

- Le pouvoir de négociation des fournisseurs,
- Le pouvoir de négociation des clients,
- La menace des nouveaux entrants,
- La menace des produits de substitution
- Et l'intensité de la concurrence entre les concurrents existants.

¹⁹ Porter, M. E. (1980). Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors. New York: Free Press.

Selon Porter, les entreprises doivent analyser ces forces pour comprendre les défis et les opportunités qui existent dans leur industrie. Les entreprises peuvent alors élaborer des stratégies pour se positionner sur le marché et obtenir un avantage concurrentiel.

Porter a également identifié trois stratégies génériques que les entreprises peuvent utiliser pour obtenir un avantage concurrentiel :

- La différenciation : consiste à offrir des produits ou des services uniques ou hautement différenciés pour se démarquer de la concurrence et attirer les clients.
- Le leadership des coûts : consiste à offrir des produits ou des services à un prix inférieur à celui de la concurrence pour attirer les clients qui cherchent des produits ou des services à bas prix.
- Et la focalisation : consiste à se concentrer sur un segment particulier du marché pour offrir des produits ou des services spécifiques à ces clients.

Porter a également souligné l'importance de la chaîne de valeur de l'entreprise dans l'obtention d'un avantage concurrentiel. La chaîne de valeur : « *est l'ensemble des activités nécessaires pour produire et vendre un produit ou un service* ». Les entreprises peuvent analyser leur chaîne de valeur pour identifier les activités qui ajoutent de la valeur et celles qui ne le font pas, et ainsi optimiser leur chaîne de valeur pour améliorer leur avantage concurrentiel.

2. Les évolutions technologiques ²⁰

Les évolutions technologiques peuvent également influencer la performance de l'entreprise en créant des opportunités de développement de nouveaux produits et de nouvelles activités, mais également en obligeant l'entreprise à s'adapter rapidement aux changements technologiques.

David Teece et al, stipulent que les évolutions technologiques peuvent être classées en trois catégories :

- Les innovations de rupture : ce sont des innovations qui introduisent de nouveaux produits, services ou procédés qui perturbent le marché existant. Ces innovations sont souvent radicales et peuvent nécessiter des changements importants dans les infrastructures et les processus de l'entreprise pour être mises en œuvre avec succès.
- Les innovations incrémentales : ce sont des améliorations progressives des produits, services ou procédés existants. Ces innovations sont généralement moins risquées que les innovations de rupture, mais elles peuvent être tout aussi importantes pour maintenir la compétitivité de l'entreprise.
- Et les innovations architecturales : ce sont des innovations qui modifient la configuration globale d'un système technique ou d'un marché. Ces innovations peuvent impliquer des changements dans les normes, les technologies, les stratégies commerciales ou les modèles économiques, et peuvent nécessiter une coordination et une coopération entre les acteurs du marché.

²⁰ Teece, D., Pisano, G., & Shuen, A. (1997). Dynamic Capabilities and Strategic Management: Organizing for Innovation and Growth. *Strategic Management Journal*, 18(7), 509-533.

Teece et al. ont également proposé que les entreprises doivent développer des "capacités dynamiques" pour s'adapter aux évolutions technologiques et maintenir leur avantage concurrentiel. Les capacités dynamiques sont les capacités de l'entreprise à s'adapter rapidement aux changements du marché et à développer de nouveaux produits, services ou procédés en réponse aux évolutions technologiques.

Les capacités dynamiques comprennent l'innovation, la flexibilité, la réactivité et la capacité à apprendre de nouvelles compétences et connaissances. Les entreprises doivent être en mesure de réaffecter leurs ressources et leur personnel pour s'adapter aux évolutions technologiques et aux changements du marché.

3. Les réglementations²¹ :

Selon Stuart Hart, les réglementations qui peuvent influencer la performance de l'entreprise en créant des contraintes légales ou environnementales qui peuvent affecter ses activités et sa rentabilité. En effet, ces réglementations peuvent être mises en place pour

- L'environnement : Elles imposent des normes de sécurité et de qualité pour la protection de l'environnement. Ces normes peuvent affecter la production de l'entreprise en limitant les émissions de gaz à effet de serre, en réduisant les déchets ou en réglementant l'utilisation de certaines matières premières. Les réglementations environnementales peuvent également affecter la rentabilité de l'entreprise en augmentant les coûts de production et en limitant les possibilités d'expansion.
- Les travailleurs : Elles peuvent affecter les conditions de travail et les droits des travailleurs, ce qui peut augmenter les coûts de production et affecter la rentabilité de l'entreprise.
- Les consommateurs ou pour réguler le marché : Elles peuvent affecter la concurrence et la rentabilité de l'entreprise. Par exemple, la réglementation des prix peut limiter les profits de l'entreprise, tandis que la réglementation des fusions et acquisitions peut affecter la stratégie de croissance de l'entreprise.

Ainsi, les entreprises peuvent adopter une approche proactive en matière de réglementation, en cherchant à influencer les politiques publiques pour soutenir leurs intérêts économiques et environnementaux. Les entreprises peuvent également adopter des pratiques durables pour réduire leur impact environnemental et améliorer leur performance à long terme.

4. La situation économique²²

La situation économique peut influencer la performance de l'entreprise en créant des fluctuations de la demande, en affectant les taux d'intérêt ou les taux de change, ou en obligeant l'entreprise à faire face à des crises économiques ou financières. Ghoshal et

²¹ Hart, S. L. (2005). *Capitalism at the Crossroads: The Unlimited Business Opportunities in Solving the World's Most Difficult Problems*. Wharton School Publishing.

²² Ghoshal, S., & Bartlett, C. A. (1995). Changing the role of top management: beyond systems to people. *Harvard Business Review*, 73(2), 132-142.

Bartlett stipulent que ces facteurs peuvent affecter la rentabilité de l'entreprise, sa capacité à financer ses projets et sa capacité à répondre aux besoins de ses clients.

Les fluctuations de la demande peuvent affecter la performance de l'entreprise en créant des incertitudes sur le marché et en diminuant la demande pour les produits ou services de l'entreprise. Les taux d'intérêt et les taux de change peuvent affecter la rentabilité de l'entreprise en augmentant les coûts de financement ou en réduisant les marges bénéficiaires. Les crises économiques ou financières peuvent affecter la performance de l'entreprise en créant des perturbations dans les marchés et en réduisant la confiance des investisseurs.

Ghoshal et Bartlett ont également souligné que les entreprises doivent adopter une approche proactive pour gérer les risques économiques et financiers. Les entreprises peuvent utiliser des outils de gestion de risques pour minimiser les risques liés aux fluctuations des taux de change et des taux d'intérêt. Les entreprises peuvent également diversifier leur portefeuille de produits pour réduire leur dépendance à un marché spécifique.

Enfin, Ghoshal et Bartlett ont souligné l'importance pour les entreprises de maintenir un sens de la finalité ou de la mission à long terme, qui peut les aider à surmonter les défis économiques et financiers. Les entreprises doivent être en mesure de s'adapter à la situation économique en restant fidèles à leur mission et à leur raison d'être.

II. Les indicateurs de performance dans l'entreprise

Les indicateurs de performance dans l'entreprise sont des outils de mesure qui permettent d'évaluer la capacité de l'entreprise à atteindre ses objectifs de manière efficace et efficiente. Les indicateurs de performance peuvent être financiers ou non financiers, et leur sélection dépend des objectifs de l'entreprise et des spécificités de son secteur d'activité.

1. Les indicateurs financiers de performance

Parmi les indicateurs de performance financiers, on peut citer la rentabilité, la productivité, la croissance du chiffre d'affaires, la marge bénéficiaire, la rentabilité des capitaux investis, etc.

1. La rentabilité

Selon Riahi Belkaoui²³, la rentabilité « est un indicateur clé de la performance financière d'une entreprise. La rentabilité mesure la capacité de l'entreprise à générer des profits par rapport à ses coûts et à ses investissements ».

La rentabilité peut être mesurée de différentes façons. L'indicateur le plus couramment utilisé est le retour sur investissement (ROI), qui mesure le rapport entre le bénéfice net et le montant total des actifs de l'entreprise.

Riahi Belkaoui a également identifié d'autres indicateurs de rentabilité, tels que le retour sur capitaux propres (ROE), qui mesure le rapport entre le bénéfice net et les capitaux propres de l'entreprise, et le retour sur ventes (ROS), qui mesure le rapport entre le bénéfice net et le chiffre d'affaires de l'entreprise.

²³ Riahi-Belkaoui, A. (2003). Accounting theory. Cengage Learning.

Il a également souligné l'importance pour les entreprises de maintenir une rentabilité suffisante pour financer leurs opérations et leurs investissements futurs. Les entreprises doivent être en mesure de générer des profits suffisants pour couvrir leurs coûts et pour rémunérer leurs actionnaires.

Cependant, il a souligné que la rentabilité ne doit pas être considérée comme l'unique objectif de l'entreprise. Les entreprises doivent également prendre en compte d'autres facteurs, tels que la satisfaction des clients, la qualité des produits et services, la responsabilité sociale et environnementale, et la satisfaction des employés.

Enfin, il a souligné l'importance pour les entreprises de maintenir une rentabilité à long terme, plutôt que de se concentrer uniquement sur des résultats à court terme. Les entreprises doivent être en mesure de s'adapter aux changements du marché et d'investir dans des projets à long terme pour maintenir leur rentabilité à long terme.

2. La productivité

Selon Saridakis et Cooper²⁴, la productivité : *« est un indicateur clé de la performance de l'entreprise, mesurant la quantité de production ou de services fournis par rapport aux ressources utilisées. La productivité peut être mesurée de différentes façons, telles que la production par heure de travail ou par employé ».*

Les auteurs ont souligné que la productivité est influencée par de nombreux facteurs, tels que les pratiques de gestion des ressources humaines, la technologie utilisée, la qualité des produits et services, les processus opérationnels et l'environnement de travail.

Ils ont également expliqué que les pratiques de gestion des ressources humaines peuvent avoir un impact significatif sur la productivité de l'entreprise. Les pratiques de gestion des ressources humaines, telles que la formation, la rémunération, les avantages sociaux, l'évaluation de la performance et l'avancement professionnel, peuvent améliorer la motivation et l'engagement des employés, ce qui peut à son tour améliorer leur productivité.

Les auteurs ont souligné que les pratiques de gestion des ressources humaines ne sont pas une solution universelle pour améliorer la productivité. Les entreprises doivent adapter leurs pratiques de gestion des ressources humaines aux besoins et aux caractéristiques de leur personnel et de leur environnement de travail.

Enfin, Saridakis et Cooper ont souligné l'importance pour les entreprises de mesurer leur productivité et d'identifier les facteurs qui l'influencent. Les entreprises doivent être en mesure d'adapter leurs pratiques de gestion des ressources humaines et leurs processus opérationnels pour améliorer leur productivité et leur performance à long terme.

3. La croissance du chiffre d'affaires

La croissance du chiffre d'affaires est l'un des principaux indicateurs de performance financière d'une entreprise. Elle reflète l'augmentation des ventes sur une période donnée et témoigne de la réussite des stratégies commerciales mises en place. En mobilisant judicieusement des ressources dans les domaines du marketing, de l'innovation, de

²⁴ Saridakis, G., & Cooper, C. L. (2014). How important are different forms of social capital for job satisfaction, wages and promotions? *International Journal of Human Resource Management*, 25

l'expansion géographique et de l'optimisation opérationnelle, les entreprises peuvent stimuler durablement leur chiffre d'affaires et renforcer leur compétitivité sur le marché :

- **Stratégies Marketing et Ventes**²⁵ : les entreprises investissent dans des campagnes marketing ciblées et des équipes commerciales performantes afin d'attirer de nouveaux clients, fidéliser la clientèle existante et accroître le volume des ventes. Des efforts soutenus dans ces domaines sont essentiels pour générer une croissance durable du chiffre d'affaires .
- **Innovation Produit**²⁶ : l'innovation, que ce soit le développement de nouveaux produits ou l'amélioration constante de l'offre existante, permet de répondre aux besoins évolutifs des clients. Cette capacité d'innovation différencie l'entreprise sur le marché et stimule les ventes.
- **Expansion Géographique**²⁷ : la prospection de nouveaux marchés géographiques offre des opportunités de croissance supplémentaires. En diversifiant sa base de clientèle au-delà de son marché domestique, l'entreprise peut significativement augmenter son chiffre d'affaires ().
- **Optimisation des Processus**²⁸ : une gestion efficace des opérations internes, notamment par l'automatisation et l'amélioration continue des processus, permet de réduire les coûts et de libérer des ressources financières pour investir dans la croissance .

4. La marge bénéficiaire²⁹

Selon Drury, la marge bénéficiaire : « est un indicateur clé de la performance financière de l'entreprise, mesurant le bénéfice net réalisé par rapport au chiffre d'affaires. La marge bénéficiaire peut être mesurée de différentes façons, telles que la marge brute, la marge d'exploitation et la marge nette ».

- La marge brute mesure le rapport entre le bénéfice brut et le chiffre d'affaires,
- Tandis que la marge d'exploitation mesure le rapport entre le bénéfice d'exploitation et le chiffre d'affaires.
- La marge nette mesure le rapport entre le bénéfice net et le chiffre d'affaires.

Drury a souligné que la marge bénéficiaire est influencée par de nombreux facteurs, tels que les coûts de production, les prix de vente, la concurrence, les marges bénéficiaires des fournisseurs et la gestion des coûts.

Drury a également expliqué que les entreprises doivent être en mesure de maintenir une marge bénéficiaire suffisante pour couvrir leurs coûts, rémunérer leurs actionnaires et investir dans des projets futurs. Les entreprises doivent être en mesure de gérer leurs coûts et de fixer des prix de vente appropriés pour maintenir leur marge bénéficiaire.

²⁵ Kotler, P. et Armstrong, G. (2018). Principes de marketing, Pearson

²⁶ Ulrich, K. et Eppinger, S. (2020). Product Design and Development, McGraw-Hill Education

²⁷ Hollensen, S. (2017). Global Marketing, Pearson

²⁸ Krajewski, L., Ritzman, L. et Malhotra, M. (2018). Operations Management : Processes and Supply Chains, Pearson

²⁹ - Drury, C. (2012). Management and cost accounting. Cengage Learning EMEA.

Drury a également souligné l'importance pour les entreprises de mesurer leur marge bénéficiaire et d'identifier les facteurs qui l'influencent. Les entreprises doivent être en mesure d'adapter leur stratégie et leurs processus opérationnels pour maintenir leur marge bénéficiaire à long terme.

5. La rentabilité des capitaux investis³⁰

Selon Damodaran, la rentabilité des capitaux investis (RCI) : « *est un indicateur clé de la performance financière de l'entreprise, mesurant la capacité de l'entreprise à générer des profits à partir des investissements réalisés. La RCI mesure le rapport entre le bénéfice net et le capital investi, comprenant le capital propre et le capital emprunté* ».

La RCI est un indicateur important pour les investisseurs car elle mesure la rentabilité des investissements réalisés par l'entreprise. Les investisseurs peuvent utiliser la RCI pour évaluer la performance financière de l'entreprise et pour décider s'ils doivent investir dans l'entreprise.

Damodaran a souligné que la RCI peut être influencée par de nombreux facteurs, tels que les coûts de financement, les taux d'intérêt, les taxes, les investissements en immobilisations et les flux de trésorerie futurs.

Damodaran a également expliqué que la RCI peut être améliorée en augmentant le bénéfice net de l'entreprise ou en réduisant le capital investi. Les entreprises peuvent améliorer leur RCI en augmentant leur efficacité opérationnelle, en réduisant leurs coûts, en augmentant leur part de marché, en investissant dans des projets rentables et en gérant leur capital de manière efficace.

Enfin, Damodaran a souligné l'importance pour les entreprises de mesurer leur RCI et d'identifier les facteurs qui l'influencent. Les entreprises doivent être en mesure d'adapter leur stratégie et leurs processus opérationnels pour améliorer leur RCI à long terme.

2. Les indicateurs non financiers de performance

Parmi les indicateurs de performance non financiers, on peut citer la qualité, la satisfaction des clients, la fidélité des clients, la réputation de l'entreprise, etc.

1. La qualité³¹ :

Selon Crosby, la qualité : « *est la conformité aux exigences, aux spécifications et aux attentes des clients. La qualité est un objectif clé pour les entreprises car elle peut améliorer la satisfaction des clients, réduire les coûts de production, augmenter la productivité et améliorer la réputation de l'entreprise* ».

Crosby a également souligné que la qualité est une responsabilité de tous les membres de l'entreprise, pas seulement des travailleurs spécialisés en contrôle de la qualité. La qualité doit être intégrée dans tous les processus opérationnels de l'entreprise, de la conception du produit à la livraison au client.

Crosby a également proposé un processus en quatre étapes pour améliorer la qualité dans l'entreprise :

³⁰ Damodaran, A. (2012). Investment valuation: Tools and techniques for determining the value of any asset. John Wiley & Sons.

³¹ Crosby, P. B. (1979). Quality is free: The art of making quality certain. New York: McGraw-Hill.

- La définition de la qualité : implique la définition des exigences et des spécifications du client.
- La mesure de la qualité : implique la mise en place de systèmes de mesure et de contrôle pour s'assurer que les exigences et les spécifications du client sont respectées.
- L'amélioration de la qualité : implique la mise en place de processus d'amélioration continue pour identifier et éliminer les sources de non-conformité.
- Le maintien de la qualité : implique la mise en place de processus de surveillance et de maintenance pour s'assurer que les exigences et les spécifications du client sont respectées à long terme.

Enfin, Crosby a souligné l'importance pour les entreprises de mesurer la qualité et d'identifier les sources de non-conformité. Les entreprises doivent être en mesure d'adapter leur stratégie et leurs processus opérationnels pour améliorer la qualité à long terme.

2. La satisfaction des clients ³²

Selon Zeithaml et al., la satisfaction des clients : « *est un état psychologique résultant de l'évaluation d'un produit ou d'un service par rapport aux attentes initiales du client* ». La satisfaction des clients est un objectif clé pour les entreprises car elle peut améliorer la fidélité des clients, augmenter les ventes et améliorer la réputation de l'entreprise.

Zeithaml et al. ont également souligné que la satisfaction des clients peut être influencée par de nombreux facteurs, tels que la qualité du produit ou du service, le prix, la communication, la réputation de l'entreprise et l'expérience globale du client.

Les chercheurs ont également proposé un modèle de qualité de service qui se compose de cinq dimensions :

- La fiabilité : fait référence à la capacité de l'entreprise à fournir le service promis de manière fiable et précise.
- La réactivité : fait référence à la capacité de l'entreprise à répondre rapidement et efficacement aux demandes des clients.
- L'assurance : fait référence à la compétence, la courtoisie et la crédibilité du personnel de l'entreprise.
- L'empathie : fait référence à la capacité de l'entreprise à comprendre les besoins et les attentes des clients.
- L'élément tangible : fait référence à l'apparence physique de l'entreprise, telle que la propreté, la présentation et le design.

Zeithaml et al. ont souligné l'importance pour les entreprises d'identifier les attentes et les perceptions des clients en matière de qualité de service, afin de pouvoir offrir des produits et des services qui répondent aux besoins et aux attentes des clients.

Enfin, Zeithaml et al. ont souligné l'importance pour les entreprises de mesurer la satisfaction des clients régulièrement, afin de pouvoir identifier les problèmes et les

³² Zeithaml, V. A., Bitner, M. J. et Gremler, D. D. (2018). Services Marketing : Integrating Customer Focus Across the Firm. McGraw-Hill Education.

sources d'insatisfaction et de prendre des mesures correctives pour améliorer la qualité de service.

3. La fidélité des clients³³.

Selon Reichheld et Sasser, la fidélité des clients : « *est l'état psychologique dans lequel un client est enclin à continuer à faire des affaires avec une entreprise, à recommander l'entreprise à d'autres, et à résister aux offres concurrentes* ». La fidélité des clients est un objectif clé pour les entreprises car elle peut améliorer la rétention des clients, augmenter les ventes et améliorer la réputation de l'entreprise.

Reichheld et Sasser ont également souligné que la fidélité des clients peut être influencée par de nombreux facteurs, tels que la qualité du produit ou du service, le prix, la communication, la réputation de l'entreprise et l'expérience globale du client.

Les chercheurs ont également proposé un concept appelé "zéro défection", qui se réfère à la pratique consistant à s'efforcer de réduire le taux de perte de clients à zéro. Selon Reichheld et Sasser, les entreprises peuvent atteindre ce niveau de fidélité des clients en offrant des produits et des services de qualité supérieure, en établissant des relations à long terme avec les clients, en offrant un excellent service après-vente et en mettant en place des programmes de fidélisation des clients.

Reichheld et Sasser ont souligné l'importance pour les entreprises de mesurer la fidélité des clients régulièrement, afin de pouvoir identifier les problèmes et les sources de défection et de prendre des mesures correctives pour améliorer la fidélité des clients.

Enfin, Reichheld et Sasser ont proposé un indicateur de mesure de la fidélité des clients appelé le "net promoter score" (NPS), qui mesure la propension des clients à recommander l'entreprise à d'autres. Le NPS est calculé en soustrayant le pourcentage de clients qui ne recommanderaient pas l'entreprise à d'autres du pourcentage de clients qui recommanderaient l'entreprise à d'autres.

4. La réputation de l'entreprise³⁴.

Selon Fombrun, la réputation de l'entreprise : « *est un actif intangible qui reflète la perception qu'ont les parties prenantes de l'entreprise* ». La réputation de l'entreprise est un objectif clé pour les entreprises car elle peut améliorer la confiance des clients, attirer des talents, renforcer les relations avec les partenaires et les investisseurs, et améliorer la performance financière de l'entreprise.

Fombrun a également souligné que la réputation de l'entreprise peut être influencée par de nombreux facteurs, tels que la qualité des produits et des services, l'engagement envers la responsabilité sociale de l'entreprise, la gestion des risques, la gouvernance d'entreprise, et la communication avec les parties prenantes.

Les chercheurs ont également proposé un modèle de réputation de l'entreprise qui se compose de quatre dimensions : la perception de l'entreprise par les parties prenantes, la

³³ Reichheld, F. F., & Sasser Jr, W. E. (1990). Zero defections: Quality comes to services. Harvard business review, 68(5), 105-111.

³⁴ Fombrun, C. J. (1996). Reputation : Realizing Value from the Corporate Image. Harvard Business School Press.

réputation de l'entreprise dans l'industrie, la réputation de l'entreprise auprès des employés, et la réputation de l'entreprise en matière de responsabilité sociale. Fombrun a souligné l'importance pour les entreprises de développer une stratégie de réputation cohérente et de la mettre en œuvre de manière systématique, en intégrant la gestion de la réputation dans les processus de planification stratégique et de gestion des risques.

Fombrun a également proposé un cadre pour la mesure de la réputation de l'entreprise, qui se compose de trois étapes : la mesure de la réputation de l'entreprise, l'analyse des résultats, et la mise en œuvre de mesures correctives pour améliorer la réputation de l'entreprise.

Enfin, Fombrun a souligné l'importance pour les entreprises de communiquer de manière transparente avec les parties prenantes, en écoutant les commentaires et les préoccupations des parties prenantes, et en prenant des mesures pour répondre à ces préoccupations.

III. Les pratiques de gestion de la performance dans l'entreprise

Les pratiques de gestion de la performance dans l'entreprise sont des outils clés pour améliorer la performance de l'entreprise en alignant les objectifs de l'entreprise avec les objectifs individuels des employés et en évaluant régulièrement les performances individuelles et collectives. Ces pratiques peuvent inclure des processus de planification stratégique, des évaluations de performance, des feedbacks réguliers, des programmes de formation et de développement, etc.

1. La planification stratégique

Selon Kaplan et Norton³⁵, la planification stratégique : « *est un processus qui consiste à définir la vision, la mission et les objectifs de l'entreprise, et à élaborer une stratégie pour atteindre ces objectifs* ». La planification stratégique est un objectif clé pour les entreprises car elle peut améliorer la performance financière de l'entreprise, renforcer la compétitivité et la position sur le marché, et améliorer la satisfaction des parties prenantes.

Kaplan et Norton ont également souligné que la planification stratégique peut être influencée par de nombreux facteurs, tels que les opportunités et les menaces du marché, les forces et les faiblesses de l'entreprise, les tendances économiques et les tendances de l'industrie.

Les chercheurs ont également proposé un cadre pour la planification stratégique appelé le "balanced scorecard" (BSC), qui se compose de quatre perspectives :

- La perspective financière : elle se concentre sur les objectifs financiers de l'entreprise, tels que la rentabilité, la croissance des ventes et la génération de cash-flow.

³⁵ Kaplan, R. S. et Norton, D. P. (2008). The Execution Premium : Linking Strategy to Operations for Competitive Advantage. Harvard Business Review Press.

- La perspective client : elle se concentre sur les objectifs liés à la satisfaction des clients, tels que la qualité des produits et des services, la fidélisation des clients et la réputation de l'entreprise.
- La perspective processus interne : elle se concentre sur les objectifs liés à l'amélioration des processus opérationnels de l'entreprise, tels que la réduction des coûts, l'efficacité opérationnelle et l'innovation.
- La perspective apprentissage et croissance : elle se concentre sur les objectifs liés à la formation et au développement des employés, tels que les compétences et les connaissances, la culture d'entreprise et la technologie.

Kaplan et Norton ont souligné l'importance pour les entreprises de mesurer régulièrement la performance dans chaque perspective du BSC, afin de pouvoir identifier les problèmes et les sources de dysfonctionnement et de prendre des mesures correctives pour améliorer la performance globale de l'entreprise.

2. Les évaluations de performance

Selon DeNisi et Pritchard ³⁶, l'évaluation de performance « *est un processus formel pour évaluer la performance d'un employé dans son travail* ». L'évaluation de performance est un objectif clé pour les entreprises car elle peut améliorer la performance individuelle et organisationnelle, identifier les forces et les faiblesses des employés, et faciliter la gestion des ressources humaines.

DeNisi et Pritchard ont également souligné que l'évaluation de performance peut être influencée par de nombreux facteurs, tels que les objectifs de l'entreprise, les compétences et les connaissances des employés, les normes de performance et les attentes des parties prenantes.

Les chercheurs ont également proposé un cadre pour l'évaluation de performance appelé le "motivational framework", qui se compose de cinq éléments :

- Les objectifs de performance : sont des objectifs spécifiques, mesurables et réalisables que les employés doivent atteindre
- Les compétences et les connaissances : se réfèrent aux compétences et aux connaissances nécessaires pour atteindre les objectifs de performance.
- Les feedbacks : sont des commentaires sur la performance des employés, qui peuvent être fournis par les superviseurs, les pairs et les clients.
- Les récompenses : sont des avantages et des incitations offerts aux employés pour améliorer leur performance.
- Les conséquences : sont les résultats de la performance des employés, qui peuvent inclure la promotion, la rétrogradation ou le licenciement.

³⁶ DeNisi, A. S. et Pritchard, R. D. (2006). Performance Appraisal, Performance Management and Improving Individual Performance. Routledge.

DeNisi et Pritchard ont souligné l'importance pour les entreprises de développer des critères d'évaluation de performance clairs et objectifs, de fournir des feedbacks constructifs et fréquents aux employés, et de mettre en place des systèmes de récompense et de reconnaissance pour encourager la performance.

Enfin, DeNisi et Pritchard ont souligné l'importance pour les entreprises de s'assurer que les évaluations de performance sont équitables et exemptes de biais, en s'appuyant sur des données objectives et en évitant les jugements basés sur la subjectivité ou la partialité.

3. Les programmes de formation et de développement

Selon Noe et al.³⁷, les programmes de formation et de développement « *sont des initiatives formelles pour améliorer les compétences, les connaissances et les performances des employés dans leur travail* ». Les programmes de formation et de développement sont un objectif clé pour les entreprises car ils peuvent améliorer la performance individuelle et organisationnelle, favoriser la motivation et la satisfaction des employés, et faciliter le développement de carrière des employés.

Noe et al. ont également souligné que les programmes de formation et de développement peuvent être influencés par de nombreux facteurs, tels que les besoins de l'entreprise, les compétences et les connaissances des employés, les tendances de l'industrie et les normes de performance.

Les chercheurs ont également proposé un cadre pour les programmes de formation et de développement, qui se compose de quatre étapes : l'analyse des besoins de formation, la conception du programme de formation, la mise en œuvre du programme de formation et l'évaluation des résultats du programme de formation.

L'analyse des besoins de formation implique de déterminer les compétences et les connaissances nécessaires pour atteindre les objectifs de l'entreprise, en évaluant les compétences et les connaissances actuelles des employés et en identifiant les lacunes de formation. La conception du programme de formation implique de planifier les objectifs de formation, les méthodes de formation, les contenus de formation et les évaluations de formation. La mise en œuvre du programme de formation implique de livrer la formation aux employés, en utilisant des méthodes telles que des cours en ligne, des sessions en classe ou des sessions individuelles de coaching. Enfin, l'évaluation des résultats du programme de formation implique de mesurer les effets de la formation sur la performance des employés, en utilisant des indicateurs tels que la productivité, la satisfaction des employés et la rétention des employés.

Noe et al. ont souligné l'importance pour les entreprises de fournir des programmes de formation et de développement de qualité, en s'appuyant sur des données objectives et en évitant les programmes de formation inutiles ou inadaptés. Les chercheurs ont également souligné l'importance de la formation continue pour les employés, en reconnaissant que les besoins de

³⁷ Noe, R. A., Hollenbeck, J. R., Gerhart, B. et Wright, P. M. (2022). Human Resource Management : Gaining a Competitive Advantage. McGraw-Hill Education.

formation peuvent changer au fil du temps en fonction de l'évolution des objectifs de l'entreprise et des tendances de l'industrie.

Parmi les autres pratiques de gestion de la performance, on peut citer la rémunération variable, les objectifs SMART (Spécifiques, Mesurables, Atteignables, Réalistes et Temporels), la gestion de la qualité totale, etc.

3.1. La rémunération variable

Selon Latham et Pinder ³⁸, la rémunération variable : « *est une forme de rémunération qui est liée aux performances des employés dans leur travail* ». La rémunération variable est un objectif clé pour les entreprises car elle peut améliorer la performance individuelle et organisationnelle, renforcer la motivation et la satisfaction des employés, et faciliter la gestion des ressources humaines. Latham et Pinder ont également souligné que la rémunération variable peut être influencée par de nombreux facteurs, tels que les objectifs de l'entreprise, les normes de performance, les tendances de l'industrie et les attentes des parties prenantes.

Les chercheurs ont également proposé un cadre pour la rémunération variable, qui se compose de trois éléments : la mesure de la performance, la relation entre la performance et la rémunération, et la communication de la rémunération variable. La mesure de la performance implique de définir les critères de performance pour les employés, en utilisant des indicateurs tels que la quantité, la qualité, la rapidité et la rentabilité. La relation entre la performance et la rémunération implique de déterminer comment la performance est liée à la rémunération variable, en utilisant des systèmes tels que les primes, les commissions et les bonus. La communication de la rémunération variable implique de communiquer clairement aux employés les critères de performance, les objectifs de rémunération et les résultats de la performance.

Latham et Pinder ont souligné l'importance pour les entreprises de fournir des systèmes de rémunération variable équitables et transparents, en évitant les biais et les préjugés dans la mesure de la performance et dans la définition des objectifs de rémunération. Les chercheurs ont également souligné l'importance de la rétroaction et de la reconnaissance pour les employés, en reconnaissant que la rémunération variable ne doit pas être considérée comme la seule source de motivation pour les employés.

³⁸ Latham, G. P. et Pinder, C. C. (2005). Work Motivation Theory and Research at the Dawn of the Twenty-First Century. *Annual Review of Psychology*, 56, 485-516.

3.2. Les objectifs SMART

Selon Locke et Latham ³⁹, les objectifs SMART : « *sont des objectifs spécifiques, mesurables, atteignables, pertinents et temporels* ». Les objectifs SMART sont un objectif important pour les entreprises car ils peuvent améliorer la performance individuelle et organisationnelle, renforcer la motivation et la satisfaction des employés, et faciliter la gestion des ressources humaines.

Locke et Latham ont également souligné que les objectifs SMART peuvent être influencés par de nombreux facteurs, tels que les objectifs de l'entreprise, les compétences et les connaissances des employés, les normes de performance et les attentes des parties prenantes.

Les chercheurs ont également proposé un cadre pour les objectifs SMART, qui se compose de cinq éléments : la spécificité, la mesure, l'atteignabilité, la pertinence et la temporalité.

La spécificité implique de définir des objectifs précis et clairs, qui sont facilement compréhensibles par les employés et alignés sur les objectifs de l'entreprise. La mesure implique de définir des critères de mesure pour évaluer l'atteinte des objectifs, en utilisant des indicateurs tels que la quantité, la qualité, la rapidité et la rentabilité. L'atteignabilité implique de définir des objectifs réalistes mais ambitieux, qui stimulent la motivation et la performance des employés. La pertinence implique d'aligner les objectifs sur les objectifs de l'entreprise, en tenant compte des besoins et des attentes des parties prenantes. La temporalité implique de définir des échéances claires pour l'atteinte des objectifs, qui stimulent la motivation et la performance des employés.

Locke et Latham ont souligné l'importance pour les entreprises de fournir des objectifs SMART clairs et précis, en évitant les objectifs flous et généraux qui peuvent réduire la motivation et la performance des employés. Les chercheurs ont également souligné l'importance de la rétroaction et de la reconnaissance pour les employés, en reconnaissant que les objectifs SMART ne doivent pas être considérés comme la seule source de motivation pour les employés.

3.3. La gestion de la qualité totale TQM

Selon Deming ⁴⁰, la TQM : « *est une approche de la gestion qui vise à améliorer continuellement la qualité des produits et des services en impliquant tous les employés de l'entreprise dans le processus de gestion de la qualité* ». La TQM est un objectif clé pour les entreprises car elle peut améliorer la performance individuelle et organisationnelle, renforcer la satisfaction des clients, et faciliter la gestion des ressources humaines.

³⁹ Locke, E. A. et Latham, G. P. (2002). Building a Practically Useful Theory of Goal Setting and Task Motivation. *American Psychologist*, 57(9), 705-717.

⁴⁰ Deming, W. E. (1986). *Out of the crisis*. MIT press.

Deming a également souligné que la TQM peut être influencée par de nombreux facteurs, tels que les processus de production, les méthodes de contrôle de qualité, la formation des employés et les attentes des clients.

Deming a proposé un cadre pour la TQM, qui se compose de 14 points clés pour la gestion de la qualité. Ces points comprennent la constance des objectifs, l'amélioration continue, la formation des employés, l'élimination des barrières entre les départements, la réduction des coûts, l'amélioration des processus, et la recherche de partenaires à long terme.

Deming a souligné l'importance pour les entreprises de se concentrer sur l'amélioration continue de la qualité, en impliquant tous les employés dans le processus de gestion de la qualité. Il a également souligné l'importance de la rétroaction et de la reconnaissance pour les employés, en reconnaissant que la TQM ne doit pas être considérée comme une initiative ponctuelle mais comme une approche continue pour améliorer la qualité des produits et des services.

VI. Les stratégies pour améliorer la performance

Les stratégies pour améliorer la performance dans l'entreprise peuvent inclure des mesures à court et à long terme visant à optimiser les résultats financiers et non financiers de l'entreprise. Ces stratégies peuvent être axées en plus de la gestion de la qualité sur la gestion des ressources humaines, la gestion de la chaîne d'approvisionnement, la gestion de la technologie, etc.

1. La gestion des ressources humaines

Selon Guest⁴¹, la gestion des ressources humaines est l'ensemble des pratiques et des politiques visant à gérer les ressources humaines de l'entreprise, y compris la planification des effectifs, le recrutement et la sélection, la formation et le développement, la récompense et la reconnaissance, la participation des employés, et les relations avec les employés. La gestion des ressources humaines est un objectif fondamental pour les entreprises car elle peut renforcer la productivité, réduire le taux de rotation des employés, et améliorer la réputation de l'entreprise.

Guest a proposé un modèle pour la gestion des ressources humaines, qui se compose de quatre éléments : la stratégie de gestion des ressources humaines, les pratiques de gestion des ressources humaines, les résultats de la gestion des ressources humaines, et les conséquences de la gestion des ressources humaines.

La stratégie de gestion des ressources humaines implique l'alignement des pratiques de gestion des ressources humaines sur la stratégie globale de l'entreprise, en utilisant des indicateurs tels que l'orientation du personnel, la flexibilité, et la qualité. Les pratiques de gestion des ressources humaines impliquent les pratiques et les politiques de gestion des ressources humaines mises en œuvre par l'entreprise, en utilisant des indicateurs tels que la planification des effectifs, le recrutement et la sélection, la formation et le développement, la récompense et la reconnaissance, la participation des employés, et les relations avec les employés. Les résultats de

⁴¹ Guest, D. E. (1997). Human resource management and the American dream. *Journal of management studies*, 34(4), 377-397.

la gestion des ressources humaines impliquent les résultats de la mise en œuvre des pratiques de gestion des ressources humaines, en utilisant des indicateurs tels que la satisfaction au travail, la productivité, et la qualité. Les conséquences de la gestion des ressources humaines impliquent les conséquences de la performance organisationnelle, en utilisant des indicateurs tels que les résultats financiers, le taux de rotation des employés, et la réputation de l'entreprise.

Guest a souligné l'importance pour les entreprises de gérer leur capital humain, en reconnaissant que la gestion des ressources humaines est un actif stratégique qui peut contribuer à la performance organisationnelle. Les chercheurs ont également souligné l'importance de la communication avec les employés, en reconnaissant que la gestion des ressources humaines de l'entreprise est influencée par les perceptions et les expériences des employés.

2. La gestion de la chaîne d'approvisionnement

Selon Christopher ⁴², la gestion de la chaîne d'approvisionnement est l'ensemble des activités visant à planifier, organiser, contrôler et exécuter les opérations de la chaîne d'approvisionnement, y compris la gestion des fournisseurs, la gestion des stocks, la gestion des transports, et la gestion de la demande. La gestion de la chaîne d'approvisionnement est un objectif clé pour les entreprises car elle peut améliorer l'efficacité opérationnelle, réduire les coûts, et améliorer la satisfaction des clients.

Christopher a proposé un modèle pour la gestion de la chaîne d'approvisionnement, qui se compose de six éléments : la planification de la chaîne d'approvisionnement, la gestion de la demande, la gestion des approvisionnements, la gestion des stocks, la gestion des transports, et la mesure de la performance.

La planification de la chaîne d'approvisionnement implique la planification des opérations de la chaîne d'approvisionnement, en utilisant des indicateurs tels que la stratégie de la chaîne d'approvisionnement, la segmentation des clients, et la planification de la capacité. La gestion de la demande implique la gestion de la demande des clients, en utilisant des indicateurs tels que les prévisions de la demande, la gestion des promotions, et la gestion des ventes. La gestion des approvisionnements implique la gestion des relations avec les fournisseurs, en utilisant des indicateurs tels que la sélection des fournisseurs, la gestion des contrats, et la gestion des risques. La gestion des stocks implique la gestion des niveaux de stock, en utilisant des indicateurs tels que le coût de possession des stocks, le taux de service, et le temps de cycle. La gestion des transports implique la gestion des opérations de transport, en utilisant des indicateurs tels que le coût de transport, la fiabilité, et la flexibilité. La mesure de la performance implique la mesure et l'analyse de la performance de la chaîne d'approvisionnement, en utilisant des indicateurs tels que le coût total de possession, le temps de cycle, et la satisfaction des clients.

Christopher a souligné l'importance pour les entreprises de gérer leur chaîne d'approvisionnement de manière proactive, en reconnaissant que la gestion de la chaîne d'approvisionnement est un actif stratégique qui peut contribuer à la performance organisationnelle. Les chercheurs ont également souligné l'importance de la collaboration avec

⁴² Christopher, M. (2016). Logistics & supply chain management. Pearson UK.

les partenaires de la chaîne d'approvisionnement, en reconnaissant que la gestion de la chaîne d'approvisionnement est influencée par les interactions et les relations avec les partenaires.

3. La gestion de la technologie

Selon Brynjolfsson et Hitt ⁴³, la gestion de la technologie est l'ensemble des activités visant à planifier, organiser, contrôler et exécuter l'utilisation de la technologie dans l'entreprise, y compris l'intégration de la technologie dans les processus métiers, la gestion de la sécurité de l'information, et la gestion du changement organisationnel. La gestion de la technologie est un objectif clé pour les entreprises car elle peut améliorer l'efficacité opérationnelle, soutenir l'innovation, et renforcer la compétitivité.

Brynjolfsson et Hitt ont constaté que la technologie a un impact significatif sur la performance organisationnelle, en particulier sur la productivité, la qualité, et l'innovation. Ils ont également souligné que la relation entre la technologie et la performance organisationnelle est complexe et dépendante du contexte, et qu'il existe des défis pour la gestion de la technologie, tels que la gestion de la sécurité de l'information et la gestion du changement organisationnel.

Brynjolfsson et Hitt ont proposé un modèle pour la gestion de la technologie, qui se compose de quatre éléments : la planification de la technologie, l'adoption de la technologie, l'utilisation de la technologie, et l'évaluation de la technologie.

La planification de la technologie implique la planification de l'utilisation de la technologie dans l'entreprise, en utilisant des indicateurs tels que les stratégies de la technologie, les priorités de la technologie, et les investissements de la technologie. L'adoption de la technologie implique l'adoption et l'intégration de la technologie dans les processus métiers, en utilisant des indicateurs tels que la diffusion de la technologie et la formation des utilisateurs. L'utilisation de la technologie implique l'utilisation efficace de la technologie dans les processus métiers, en utilisant des indicateurs tels que la productivité, la qualité, et l'innovation. L'évaluation de la technologie implique l'évaluation de la performance de la technologie, en utilisant des indicateurs tels que la rentabilité de la technologie et la satisfaction des utilisateurs.

Brynjolfsson et Hitt ont souligné l'importance pour les entreprises de gérer leur technologie de manière stratégique, en reconnaissant que la technologie est un actif stratégique qui peut contribuer à la performance organisationnelle. Les chercheurs ont également souligné l'importance de la collaboration avec les utilisateurs de la technologie, en reconnaissant que la gestion de la technologie est influencée par les interactions et les relations avec les utilisateurs.

⁴³ Brynjolfsson, E., & Hitt, L. M. (2000). Beyond computation: Information technology, organizational transformation and business performance. *Journal of economic perspectives*, 14(4), 23-48.

Conclusion

En conclusion, la performance dans l'entreprise est un concept complexe qui englobe des dimensions financières et non financières. La performance financière de l'entreprise est souvent mesurée par des indicateurs tels que le chiffre d'affaires, la rentabilité et le retour sur investissement, tandis que la performance non financière de l'entreprise est souvent mesurée par des indicateurs tels que la satisfaction des clients, la qualité des produits ou services proposés, la réputation de l'entreprise, etc.

Pour améliorer la performance dans l'entreprise, il est important de mettre en place des stratégies à court et à long terme visant à optimiser les résultats financiers et non financiers de l'entreprise. Ces stratégies peuvent inclure la gestion de la qualité, la gestion des ressources humaines, la gestion de la chaîne d'approvisionnement, la gestion de la technologie, etc.

Il est également important de prendre en compte les pratiques de gestion de la performance dans l'entreprise, telles que la planification stratégique, les évaluations de performance, les feedbacks réguliers, les programmes de formation et de développement, etc. Ces pratiques peuvent aider à aligner les objectifs individuels des employés avec les objectifs de l'entreprise et à améliorer la performance globale de l'entreprise.

Enfin, il convient de souligner que la performance dans l'entreprise est un processus continu qui nécessite une évaluation régulière et une adaptation aux changements du marché et de l'environnement. Les entreprises qui réussissent à maintenir une performance élevée à long terme sont celles qui sont capables de s'adapter aux changements et de se concentrer sur l'innovation et l'amélioration continue.

2ème section :
La valeur ajoutée dans
l'entreprise

Introduction

La valeur ajoutée est un indicateur important de la performance d'entreprise, car elle mesure la création de richesse et la contribution de l'entreprise à l'économie et pour ses parties prenantes. Les entreprises qui créent une valeur ajoutée élevée ont tendance à avoir une meilleure performance financière et opérationnelle. Notamment pour ses actionnaires, ses employés, ses clients et la société dans son ensemble.

Dans un contexte économique en constante évolution, la création de valeur ajoutée est devenue un enjeu majeur pour les entreprises. Cela implique d'optimiser les processus de production, d'améliorer la qualité des produits ou services, d'innover et de fidéliser la clientèle. Cependant, la mesure de la valeur ajoutée peut être complexe, car elle dépend de nombreux facteurs tels que les coûts de production, la qualité des produits ou services, les investissements en recherche et développement, la gestion des ressources humaines, la stratégie de marketing et de vente.

Dans cette optique, dans cette section nous proposons d'explorer la notion de valeur ajoutée dans l'entreprise en analysant les différentes composantes qui la constituent, les stratégies pour l'augmenter et les avantages qu'elle peut apporter à l'entreprise.

La relation entre la performance d'entreprise et la valeur ajoutée dans l'entreprise

La performance d'une entreprise est un concept clé en économie qui mesure sa capacité à atteindre ses objectifs financiers, opérationnels et stratégiques. La valeur ajoutée est un indicateur important de la performance d'une entreprise, car elle mesure la création de richesse et la contribution de l'entreprise à l'économie.

La valeur ajoutée est un indicateur clé de la performance d'entreprise. Elle mesure la richesse créée par l'entreprise au cours d'une période donnée, en soustrayant les coûts de production de la valeur des biens et services produits. La valeur ajoutée est un indicateur plus complet que le chiffre d'affaires, car elle prend en compte les coûts de production et mesure la capacité de l'entreprise à créer de la valeur pour ses parties prenantes.

La performance d'entreprise est mesurée par différents indicateurs, tels que la rentabilité, la croissance, la productivité et la satisfaction des clients. La performance d'entreprise est influencée par de nombreux facteurs, tels que l'efficacité opérationnelle, la qualité du produit, la stratégie de l'entreprise et l'environnement économique et réglementaire.

La valeur ajoutée est étroitement liée à la performance d'entreprise. Une entreprise qui crée une valeur ajoutée élevée est susceptible d'avoir une meilleure performance financière et opérationnelle que celle qui crée une valeur ajoutée faible. La valeur ajoutée est un indicateur de la rentabilité de l'entreprise, car elle mesure la création de richesse pour ses parties prenantes.

Plusieurs études ont examiné la relation entre la valeur ajoutée et la performance d'entreprise. Une étude menée par Cuyvers et al. ⁴⁴ en 2013 a examiné la relation entre la valeur

⁴⁴ Cuyvers, L., De Pelsmacker, P., & Rayp, G. (2013). The relationship between value added and growth: Evidence from European countries. *Journal of Common Market Studies*, 51(2), 311-329.

ajoutée et la croissance des entreprises européennes. Les résultats ont montré que les entreprises qui ont une valeur ajoutée élevée ont une croissance plus élevée que celles qui ont une valeur ajoutée faible.

Une autre étude menée par Gao et Zhao⁴⁵ en 2015 a examiné la relation entre la valeur ajoutée et la rentabilité des entreprises manufacturières chinoises. Les résultats ont montré que les entreprises qui ont une valeur ajoutée élevée ont une rentabilité plus élevée que celles qui ont une valeur ajoutée faible.

Enfin, une étude menée par Mather and Yarrow⁴⁶ en 2014 a examiné la relation entre la valeur ajoutée et la transparence de l'entreprise. Les résultats ont montré que les entreprises qui ont une valeur ajoutée élevée ont tendance à fournir plus d'informations de transparence que celles qui ont une valeur ajoutée faible.

I. Revue de littérature sur la création de la valeur ajoutée dans l'entreprise :

Il existe plusieurs théories de la valeur ajoutée dans l'entreprise, qui ont été proposées par différents auteurs et chercheurs. Voici les plus influentes :

1. La théorie de la chaîne de valeur de Michael Porter :

La théorie de la chaîne de valeur de Michael Porter est l'une des théories les plus influentes en matière de création de valeur ajoutée dans l'entreprise. Cette théorie propose que les entreprises puissent créer de la valeur ajoutée en identifiant et en optimisant les activités qui contribuent le plus à la création de valeur pour les clients.

Selon Michael Porter⁴⁷, la chaîne de valeur d'une entreprise est composée de toutes les activités qui contribuent à la création et à la livraison d'un produit ou d'un service. Ces activités peuvent être divisées en deux catégories : les activités de soutien et les activités principales. Les activités de soutien comprennent des activités telles que les finances, la gestion des ressources humaines, la gestion de la technologie de l'information, la gestion des achats et la gestion des infrastructures. Les activités principales comprennent des activités telles que la production, la commercialisation, la distribution et le service après-vente.

Porter a proposé que les entreprises peuvent maximiser leur rentabilité en identifiant les activités qui créent le plus de valeur ajoutée pour les clients et en optimisant leur performance⁴⁸. Les activités qui créent le plus de valeur ajoutée sont celles qui permettent à l'entreprise de se différencier de ses concurrents et de répondre aux besoins des clients de manière efficace.

Pour appliquer la théorie de la chaîne de valeur, les entreprises doivent suivre les étapes suivantes :

⁴⁵ Gao, Y., & Zhao, Y. (2015). The relationship between value-added and profitability in China's manufacturing sector. *Journal of Business Research*, 68(7), 1411-1418.

⁴⁶ Mather, P. R., & Yarrow, D. (2014). The value-added of voluntary governance disclosure: Evidence from the UK. *Journal of Business Ethics*, 123(2), 283-306.

⁴⁷ - Porter, M.E. (1998). *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*. Free Press.

⁴⁸ Porter, M.E. (2008). *The Five Competitive Forces That Shape Strategy*. Harvard Business Review Press.

1. **Identifier les activités qui contribuent le plus à la création de valeur pour les clients :** les entreprises doivent examiner leur chaîne de valeur et identifier les activités qui sont les plus importantes pour répondre aux besoins des clients.
2. **Évaluer la performance de chaque activité :** les entreprises doivent évaluer la performance de chaque activité en termes de coûts, de qualité et d'efficacité.
3. **Identifier les opportunités d'optimisation :** les entreprises doivent identifier les opportunités d'optimisation pour chaque activité, en cherchant à réduire les coûts, à améliorer la qualité ou à augmenter l'efficacité.
4. **Mettre en place des mesures pour suivre la performance :** les entreprises doivent mettre en place des mesures pour suivre la performance de chaque activité et pour s'assurer que les améliorations sont maintenues à long terme.

En appliquant la théorie de la chaîne de valeur, les entreprises peuvent maximiser leur rentabilité en se concentrant sur les activités qui créent le plus de valeur ajoutée pour les clients. Cette approche peut aider les entreprises à se différencier de leurs concurrents et à répondre aux besoins des clients de manière efficace.

2. La théorie de l'innovation de rupture de Clayton Christensen

La théorie de l'innovation de rupture de Clayton Christensen ⁴⁹ est l'une des théories les plus influentes en matière de création de valeur ajoutée dans l'entreprise. Cette théorie propose que les entreprises puissent créer de la valeur ajoutée en introduisant de nouveaux produits ou services qui répondent à des besoins ou des marchés inexploités.

Selon Clayton Christensen, les entreprises peuvent maximiser leur rentabilité en introduisant de nouveaux produits ou services qui répondent à des besoins ou des marchés inexploités. Ces innovations de rupture sont souvent moins chères ou moins sophistiquées que les produits ou services existants, mais elles répondent à des besoins ou des marchés qui ne sont pas satisfaits par les produits ou services existants.

Christensen a proposé que les entreprises peuvent introduire des innovations de rupture en suivant les étapes suivantes :

1. **Identifier les besoins ou les marchés inexploités :** les entreprises doivent identifier les besoins ou les marchés qui ne sont pas satisfaits par les produits ou services existants.
2. **Développer des produits ou services moins chers ou moins sophistiqués :** les entreprises doivent développer des produits ou services moins chers ou moins sophistiqués qui répondent aux besoins ou aux marchés identifiés.
3. **Lancer les produits ou services sur le marché :** les entreprises doivent lancer les produits ou services sur le marché et les commercialiser de manière efficace.

⁴⁹ Christensen, C. M. (2013). *The Innovator's DNA: Mastering the Five Skills of Disruptive Innovators*. Harvard Business Review Press.

4. **Améliorer les produits ou services au fil du temps** : les entreprises doivent améliorer les produits ou services au fil du temps pour répondre aux besoins des clients de manière efficace.

En introduisant des innovations de rupture, les entreprises peuvent maximiser leur rentabilité en répondant à des besoins ou des marchés qui ne sont pas satisfaits par les produits ou services existants. Cette approche peut aider les entreprises à se différencier de leurs concurrents et à répondre aux besoins des clients de manière efficace.

3. La théorie de la gestion par objectifs de Peter Drucker :

La théorie de la gestion par objectifs de Peter Drucker ⁵⁰ est l'une des théories les plus influentes en matière de gestion d'entreprise. Cette théorie propose que les entreprises puissent maximiser leur rentabilité en fixant des objectifs clairs et en alignant les efforts de l'entreprise sur ces objectifs.

Selon Peter Drucker, les entreprises peuvent maximiser leur rentabilité en fixant des objectifs clairs et en alignant les efforts de l'entreprise sur ces objectifs. La gestion par objectifs consiste à définir des objectifs spécifiques pour chaque niveau de l'entreprise et à s'assurer que chaque niveau travaille à l'atteinte de ces objectifs.

Drucker a proposé que les entreprises peuvent mettre en place une gestion par objectifs en suivant les étapes suivantes :

1. **Définir des objectifs clairs et spécifiques** : les entreprises doivent définir des objectifs clairs et spécifiques pour chaque niveau de l'entreprise, en se concentrant sur les résultats plutôt que sur les tâches.
2. **Communiquer les objectifs à tous les niveaux de l'entreprise** : les entreprises doivent communiquer les objectifs à tous les niveaux de l'entreprise, en s'assurant que chaque niveau comprend les objectifs et travaille à les atteindre.
3. **Aligner les efforts de l'entreprise sur les objectifs** : les entreprises doivent aligner les efforts de l'entreprise sur les objectifs, en s'assurant que chaque niveau travaille à l'atteinte des objectifs et en mesurant la performance de chaque niveau en fonction des objectifs.
4. **Réviser les objectifs périodiquement** : les entreprises doivent réviser les objectifs périodiquement pour s'assurer qu'ils sont toujours pertinents et pour apporter des ajustements si nécessaire.

En installant en place une gestion par objectifs, les entreprises peuvent maximiser leur rentabilité en s'assurant que chaque niveau de l'entreprise travaille à l'atteinte des objectifs clairs et spécifiques. Cette approche peut aider les entreprises à se concentrer sur les résultats plutôt que sur les tâches et à maximiser leur efficacité.

⁵⁰ Drucker, P. F. (2008). The Essential Drucker: The Best of Sixty Years of Peter Drucker's Essential Writings on Management. HarperCollins.

4. La théorie de la qualité totale de W. Edwards Deming :

La théorie de la qualité totale de W. Edwards Deming ⁵¹est l'une des théories les plus efficaces en matière de gestion de la qualité. Cette théorie propose que les entreprises puissent maximiser leur rentabilité en améliorant continuellement la qualité de leurs produits ou services.

Selon W. Edwards Deming, les entreprises peuvent maximiser leur rentabilité en améliorant continuellement la qualité de leurs produits ou services. La théorie de la qualité totale consiste à améliorer continuellement les processus de production et de service, en se concentrant sur l'élimination des défauts et des erreurs.

Deming a proposé que les entreprises peuvent mettre en place une gestion de la qualité totale en suivant les étapes suivantes :

1. **Se concentrer sur le client** : les entreprises doivent se concentrer sur les besoins et les attentes des clients en matière de qualité.
2. **Mesurer la qualité** : les entreprises doivent mesurer la qualité de leurs produits ou services en utilisant des outils de mesure de la qualité.
3. **Identifier les sources de variation** : les entreprises doivent identifier les sources de variation dans les processus de production et de service et travailler à les éliminer.
4. **Améliorer continuellement les processus** : les entreprises doivent améliorer continuellement les processus de production et de service, en se concentrant sur l'élimination des défauts et des erreurs.

En mettant en place une gestion de la qualité totale, les entreprises peuvent maximiser leur rentabilité en améliorant continuellement la qualité de leurs produits ou services. Cette approche peut aider les entreprises à se différencier de leurs concurrents en offrant des produits ou services de haute qualité et à répondre aux besoins des clients de manière efficace.

5. La théorie de la création de valeur de Mark H. Hansen :

La théorie de la création de valeur de Mark H. Hansen ⁵²est l'une des théories les plus principales en matière de création de valeur ajoutée dans l'entreprise. Cette théorie propose que les entreprises puissent maximiser leur rentabilité en créant de la valeur pour leurs clients, leurs employés et leurs actionnaires.

Selon Mark H. Hansen, les entreprises peuvent maximiser leur rentabilité en créant de la valeur pour leurs clients, leurs employés et leurs actionnaires. La théorie de la création de valeur consiste à se concentrer sur la création de valeur ajoutée pour toutes les parties prenantes de l'entreprise.

Hansen a proposé que les entreprises peuvent mettre en place une création de valeur en suivant les étapes suivantes :

⁵¹ Deming, W. E. (1993). The New Economics for Industry, Government, Education. MIT Press.

⁵² Hansen, M. H. (2015). Creating Value: The Theory and Practice of Marketing Semiotics Research. Oxford University Press.

1. **Se concentrer sur les clients** : les entreprises doivent se concentrer sur la création de valeur pour leurs clients en offrant des produits ou services de haute qualité qui répondent à leurs besoins.
2. **Investir dans les employés** : les entreprises doivent investir dans la formation et le développement de leurs employés pour améliorer leur productivité et leur engagement.
3. **Maximiser la rentabilité pour les actionnaires** : les entreprises doivent maximiser la rentabilité pour leurs actionnaires en augmentant les revenus et en réduisant les coûts.
4. **Innover continuellement** : les entreprises doivent innover continuellement en développant de nouveaux produits ou services qui répondent aux besoins des clients et en améliorant les processus de production pour maximiser l'efficacité.

En créant de la valeur pour toutes les parties prenantes de l'entreprise, les entreprises peuvent maximiser leur rentabilité en se différenciant de leurs concurrents et en répondant aux besoins des clients de manière efficace.

6. La théorie de la création de valeur partagée de Michael E. Porter et Mark R. Kramer:

La théorie de la création de valeur partagée de Michael E. Porter et Mark R. Kramer ⁵³est l'une des théories les plus actives en matière de responsabilité sociale des entreprises. Cette théorie propose que les entreprises puissent maximiser leur rentabilité en payant la valeur à la fois pour l'entreprise et pour la société dans son ensemble.

Selon Michael E. Porter et Mark R. Kramer, les entreprises peuvent maximiser leur rentabilité en payant la valeur à la fois pour l'entreprise et pour la société dans son ensemble. La théorie de la création de valeur partagée consiste à repenser la manière dont les entreprises créent de la valeur pour répondre aux besoins sociaux et environnementaux.

Porter et Kramer ont proposé que les entreprises puissent mettre en place une création de valeur partagée en suivant les étapes suivantes :

1. **Redéfinir le but de l'entreprise** : les entreprises doivent redéfinir leur but mais pour inclure la création de valeur pour la société dans son ensemble, en plus de la création de valeur pour l'entreprise.
2. **Identifier les opportunités de création de valeur partagée** : les entreprises doivent identifier les opportunités de création de valeur partagée en cherchant à répondre aux besoins sociaux et environnementaux.
3. **Intégrer la création de valeur partagée dans la stratégie de l'entreprise** : les entreprises doivent intégrer la création de valeur partagée dans leur stratégie globale, en s'assurant que les objectifs sociaux et environnementaux sont alignés avec les objectifs économiques.
4. **Mesurer la création de valeur partagée** : les entreprises doivent mesurer la création de valeur partagée en utilisant des indicateurs de performance économiques, sociaux et environnementaux.

⁵³ Porter, ME, & Kramer, MR (2011). Création de valeur partagée. Revue de Harvard business.

En pouvant réduire la valeur partagée, les entreprises maximisant leur rentabilité en répondant aux besoins sociaux et environnementaux, en réduisant leur réputation et en renforçant leur relation avec les parties concernées.

7. La théorie de la stratégie océan bleu de W. Chan Kim et Renée Mauborgne :

La théorie de la stratégie océan bleu de W. Chan Kim et Renée Mauborgne ⁵⁴est l'une des théories les plus importantes en matière de stratégie d'entreprise. Cette théorie propose que les entreprises puissent maximiser leur rentabilité en créant de nouveaux marchés, plutôt que de simplement concurrencer sur les marchés existants.

Selon W. Chan Kim et Renée Mauborgne, les entreprises peuvent maximiser leur rentabilité en créant de nouveaux marchés plutôt qu'en se contentant de concurrencer sur les marchés existants. La théorie de la stratégie océan bleu consiste à repenser la manière dont les entreprises créent de la valeur pour les clients en créant de nouveaux marchés inexplorés et en évitant la concurrence directe.

Kim et Mauborgne ont proposé que les entreprises peuvent mettre en place une stratégie océan bleu en suivant les étapes suivantes :

1. **Identifier les océans bleus** : Les entreprises doivent identifier les marchés inexplorés qui offrent des opportunités de croissance et de rentabilité.
2. **Créer des marchés inexplorés** : Les entreprises doivent créer des marchés inexplorés en proposant des produits ou des services innovants qui répondent aux besoins des clients de manière unique et différente.
3. **Éviter la concurrence directe** : Les entreprises doivent éviter la concurrence directe en créant une proposition de valeur unique qui ne peut être facilement imitée par les concurrents.
4. **Aligner la stratégie sur la proposition de valeur unique** : Les entreprises doivent aligner leur stratégie globale sur leur proposition de valeur unique, en s'assurant que tous les aspects de leur entreprise sont cohérents avec leur proposition de valeur unique.

En créant de nouveaux marchés inexplorés, les entreprises peuvent maximiser leur rentabilité en évitant la concurrence directe et en répondant aux besoins des clients de manière unique.

II. Les différentes composantes de la valeur ajoutée dans l'entreprise

La valeur ajoutée est une mesure importante de la performance économique d'une entreprise. Elle représente la différence entre la valeur des biens et services produits et la valeur des biens et services consommés pour leur production. Cette mesure peut être décomposée en plusieurs composantes qui reflètent les différentes étapes du processus de production. Les principales composantes de la valeur ajoutée sont les coûts des matières premières, les coûts de la main-d'œuvre, les coûts de la gestion et les bénéfices.

⁵⁴ Kim, W. C., & Mauborgne, R. (2005). Blue Ocean Strategy: How to Create Uncontested Market Space and Make the Competition Irrelevant. Harvard Business Review Press.

1. **Coûts des matières premières** : les coûts des matières premières sont les matériaux et les fournitures nécessaires à la production des biens ou services. Ils peuvent varier en fonction de la demande sur les marchés internationaux, des conditions climatiques et des politiques commerciales. Les entreprises peuvent chercher à optimiser leurs coûts de matières premières en adoptant des stratégies d'approvisionnement efficaces et en cherchant des alternatives moins coûteuses⁵⁵.
Les entreprises peuvent également chercher à réduire les coûts de matières premières en adoptant des pratiques de production plus durables et respectueuses de l'environnement. Par exemple, elles peuvent réduire leur consommation d'énergie en adoptant des équipements plus économes en énergie, ou encore en utilisant des matériaux recyclés ou biologiques⁵⁶.
2. **Coûts de la main-d'œuvre** : Les coûts de la main-d'œuvre sont les salaires et les charges sociales versées aux employés de l'entreprise. Ils peuvent être influencés par les niveaux de salaires sur le marché du travail, la législation du travail et les politiques de recrutement de l'entreprise⁵⁷. Les entreprises peuvent chercher à optimiser leurs coûts de main-d'œuvre en adoptant des stratégies de gestion des ressources humaines efficaces, telles que la formation et le développement du personnel, la rétention des talents, ou encore l'adoption de politiques de rémunération attractive.
L'adoption de technologies innovantes peut également aider les entreprises à réduire leurs coûts de main-d'œuvre en automatisant certaines tâches et en augmentant la productivité des employés.
3. **Coûts de la gestion** : Les coûts de la gestion comprennent les frais généraux de l'entreprise, tels que les coûts de la maintenance des équipements, les frais de marketing et de publicité, les dépenses liées à la recherche et au développement, etc. Les entreprises peuvent chercher à optimiser leurs coûts de gestion en adoptant des stratégies de gestion rigoureuses, telles que la mise en place d'une comptabilité analytique et d'un contrôle de gestion efficace, ou encore en adoptant des pratiques d'optimisation fiscale⁵⁸.
Les entreprises peuvent également chercher à réduire leurs coûts de gestion en adoptant des technologies innovantes, telles que l'intelligence artificielle, le big data ou encore l'Internet des objets, qui peuvent aider à automatiser certaines tâches et à réduire les coûts de production⁵⁹.
4. **Bénéfices** : Les bénéfices représentent la différence entre les revenus générés par l'entreprise et ses coûts de production. Ils reflètent la performance économique de

⁵⁵ Vernimmen, P., Quiry, P., Dallochio, M., & Le Fur, Y. (2014). Finance d'entreprise. Dalloz

⁵⁶ Porter, M. E., & van der Linde, C. (1995). Green and competitive: Ending the stalemate. Harvard Business Review, 73(5), 120-134.

⁵⁷ Dessler, G. (2013). Human resource management. Pearson Education India.

⁵⁸ Vernimmen, P., Quiry, P., Dallochio, M., & Le Fur, Y. (2014). Finance d'entreprise. Dalloz

⁵⁹ Hammer, M. (1990). Reengineering work: don't automate, obliterate. Harvard Business Review, 68(4), 104-112.

l'entreprise et sa capacité à générer de la valeur pour ses actionnaires. Les entreprises peuvent chercher à augmenter leurs bénéfices en adoptant des stratégies de croissance.

III. Les différentes notions de la valeur ajoutée

La notion de valeur ajoutée est un concept capital en économie d'entreprise qui mesure la contribution d'une entreprise à la richesse créée dans l'économie. Elle représente la différence entre la valeur des biens et services produits et la valeur des biens et services consommés pour leur production. En d'autres termes, elle permet d'évaluer la capacité de l'entreprise à créer de la valeur pour ses parties prenantes, notamment ses actionnaires, ses employés, ses clients et la société dans son ensemble.

Cependant, il existe différentes notions de la valeur ajoutée dans l'entreprise, qui peuvent être analysées sous différents angles. La notion de valeur ajoutée dans l'entreprise peut être analysée sous différents angles, tels que la valeur ajoutée économique, sociale, environnementale, client et des employés. Chacune de ces notions peut être utilisée pour évaluer la contribution de l'entreprise à la richesse créée dans l'économie, ainsi que sa capacité à créer de la valeur pour ses parties prenantes. Les entreprises peuvent utiliser ces notions pour évaluer leur performance et leur impact sur la société dans son ensemble.

1. La valeur ajoutée économique

La première notion de la valeur ajoutée que nous allons explorer est la valeur ajoutée économique (VAE). Cette notion a été développée par Stern Stewart & Co.⁶⁰, une société de conseil en gestion, dans les années 1990. Selon ce concept, la VAE mesure la richesse créée par une entreprise au-delà de son coût moyen pondéré du capital (CMPC). En d'autres termes, elle mesure la valeur créée par l'entreprise pour ses actionnaires.

La VAE est calculée en soustrayant le CMPC de la rentabilité économique (RE) de l'entreprise. La RE est définie comme le résultat d'exploitation avant intérêts et impôts (EBIT) divisé par le capital investi. Ainsi, la VAE peut être calculée de la manière suivante :

$$\text{VAE} = \text{RE} - (\text{CMPC} \times \text{Capital investi})$$

La VAE est considérée comme un indicateur clé de la performance financière d'une entreprise et peut être utilisée pour évaluer la création de valeur pour les actionnaires.

2. La valeur ajoutée sociale

Une autre notion de la valeur ajoutée dans l'entreprise est la valeur ajoutée sociale (VAS). Cette notion a été développée par la Commission européenne⁶¹ en 2001 pour mesurer la contribution de l'entreprise à la société dans son ensemble.

La VAS mesure la valeur créée par l'entreprise pour ses parties prenantes, notamment ses employés, ses clients, ses fournisseurs, la communauté locale et

⁶⁰ Stern Stewart & Co. (1990). The EVA® Financial Management System. New York: HarperBusiness.

⁶¹ European Commission (2001). A European Benchmark for Company Performance: The Value Added Statement as a Tool for Corporate Social Responsibility. Brussels: European Commission.

l'environnement. Elle peut être calculée en soustrayant les coûts liés à la production de l'entreprise de la valeur qu'elle crée pour ses parties prenantes.

La VAS peut être calculée de différentes manières, en fonction de l'objectif de l'analyse. Par exemple, elle peut être calculée en termes de création d'emplois, de contribution à l'économie locale ou de réduction de l'impact environnemental.

3. La valeur ajoutée environnementale

Une autre notion de la valeur ajoutée dans l'entreprise est la valeur ajoutée environnementale (VAE). Cette notion mesure la contribution de l'entreprise à la protection de l'environnement⁶².

La VAE peut être calculée en soustrayant les coûts liés à la production de l'entreprise de la valeur qu'elle crée pour l'environnement. Cette valeur peut être mesurée en termes de réduction des émissions de gaz à effet de serre, de réduction de la consommation d'énergie ou d'utilisation de matériaux durables.

La VAE environnementale est devenue un enjeu majeur pour les entreprises, notamment en raison de la pression croissante des parties prenantes pour une production plus respectueuse de l'environnement.

4. La valeur ajoutée client

Une autre notion de la valeur ajoutée dans l'entreprise est la valeur ajoutée client (VAC). Cette notion mesure la valeur que l'entreprise crée pour ses clients⁶³.

La VAC peut être calculée en soustrayant les coûts liés à la production de l'entreprise de la valeur qu'elle crée pour ses clients. Cette valeur peut être mesurée en termes de qualité du produit, de service après-vente, de personnalisation du produit ou de la satisfaction du client.

La VAC est un indicateur clé de la performance commerciale de l'entreprise et peut être utilisée pour évaluer la capacité de l'entreprise à répondre aux besoins et attentes de ses clients.

5. La valeur ajoutée des employés

Une autre notion de la valeur ajoutée dans l'entreprise est la valeur ajoutée des employés (VAE). Cette notion mesure la contribution des employés à la création de valeur de l'entreprise.

La VAE peut être calculée en soustrayant les coûts liés à la rémunération et aux avantages sociaux de l'entreprise de la valeur qu'elle crée grâce à ses employés. Cette valeur peut être mesurée en termes de productivité, de créativité, de satisfaction et d'engagement des employés.

La VAE des employés est un enjeu important pour les entreprises, car elle peut avoir un impact direct sur la performance financière et opérationnelle de l'entreprise. Les entreprises qui valorisent leurs employés et qui investissent dans leur développement

⁶² Epstein, M.J., Buhovac, A.R. (2014). Making Sustainability Work: Best Practices in Managing and Measuring Corporate Social, Environmental and Economic Impacts. Berrett-Koehler Publishers.

⁶³ Elkington, J. (1998). Cannibals with Forks: The Triple Bottom Line of 21st Century Business. New Society Publishers.

peuvent bénéficier de leur expertise et de leur engagement pour améliorer leur productivité et leur rentabilité.

IV. Les avantages de l'augmentation de la valeur ajoutée dans l'entreprise

L'augmentation de la valeur ajoutée dans une entreprise est un objectif clé pour les dirigeants. Cela peut se traduire par des avantages significatifs pour l'entreprise et pour ses parties prenantes.

1. Renforcement de la compétitivité :

L'augmentation de la valeur ajoutée peut renforcer la compétitivité de l'entreprise sur le marché. En effet, une entreprise qui produit des biens ou des services de qualité supérieure peut se démarquer de ses concurrents et attirer de nouveaux clients⁶⁴.

L'augmentation de la valeur ajoutée peut également permettre à l'entreprise de se positionner sur des segments de marché plus rentables et de renforcer sa position sur le marché.

2. Amélioration de la rentabilité :

L'augmentation de la valeur ajoutée peut également améliorer la rentabilité de l'entreprise. En effet, une entreprise qui produit des biens ou des services de qualité supérieure peut justifier des prix plus élevés, ce qui peut se traduire par une augmentation des marges bénéficiaires⁶⁵. De plus, l'augmentation de la valeur ajoutée peut permettre à l'entreprise de réduire ses coûts de production en optimisant ses processus, ce qui peut également améliorer sa rentabilité⁶⁶.

3. Fidélisation des clients :

L'augmentation de la valeur ajoutée peut également contribuer à la fidélisation des clients⁶⁷. En produisant des biens ou des services de qualité supérieure, l'entreprise peut améliorer la satisfaction de ses clients et les fidéliser sur le long terme. De plus, l'amélioration de la qualité des produits et services peut contribuer à renforcer la réputation de l'entreprise, ce qui peut également attirer de nouveaux clients⁶⁸.

4. Motivation des employés :

L'augmentation de la valeur ajoutée peut également contribuer à motiver les employés de l'entreprise. En investissant dans la formation et le développement du personnel, l'entreprise peut améliorer les compétences de ses employés et renforcer leur engagement⁶⁹. De plus, en produisant des biens ou des services de qualité supérieure, l'entreprise peut renforcer la fierté et la motivation de ses employés.

⁶⁴ Porter, M. E. (1985). *Competitive advantage: creating and sustaining superior performance*. Simon and Schuster.

⁶⁵ Kotler, P., & Armstrong, G. (2010). *Principles of marketing*. Pearson Education.

⁶⁶ Hitt, M. A., Ireland, R. D., & Hoskisson, R. E. (2012). *Strategic management: concepts and cases: competitiveness and globalization*. Cengage Learning.

⁶⁷ Reichheld, F. F. (1996). *The loyalty effect: the hidden force behind growth, profits, and lasting value*. Harvard Business Press.

⁶⁸ Zeithaml, V. A., Berry, L. L., & Parasuraman, A. (1996). The behavioral consequences of service quality. *Journal of Marketing*, 60(2), 31-46.

⁶⁹ Lawler, E. E., & Worley, C. G. (2014). *Management reset: Organizing for sustainable effectiveness*. John Wiley & Sons.

L'augmentation de la valeur ajoutée dans l'entreprise peut se traduire par des avantages significatifs pour l'entreprise et pour ses parties prenantes, notamment en renforçant sa compétitivité, en améliorant sa rentabilité, en fidélisant ses clients et en motivant ses employés. Pour atteindre ces objectifs, les dirigeants doivent être en mesure d'identifier les leviers d'optimisation de leur processus de production et d'adopter des stratégies efficaces pour augmenter la valeur ajoutée dans leur entreprise.

V. Les mécanismes d'augmentation de la valeur ajoutée dans l'entreprise

La valeur ajoutée est une mesure clé de la performance économique d'une entreprise, qui peut être décomposée en plusieurs composantes. Pour augmenter la valeur ajoutée dans leur entreprise, les dirigeants doivent être en mesure d'identifier les leviers d'optimisation de leur processus de production.

1. Améliorer l'efficacité de la chaîne d'approvisionnement :

L'efficacité de la chaîne d'approvisionnement est un élément clé pour augmenter la valeur ajoutée dans l'entreprise. Pour y parvenir, les entreprises peuvent chercher à optimiser leurs processus d'approvisionnement en réduisant les délais de livraison, en réduisant les coûts de transport ou en adoptant des pratiques d'achat en gros⁷⁰. Les entreprises peuvent également chercher à améliorer la qualité des produits en choisissant des fournisseurs de qualité supérieure⁷¹.

2. Investir dans la formation et le développement du personnel :

L'investissement dans la formation et le développement du personnel est une stratégie efficace pour augmenter la valeur ajoutée dans l'entreprise. Les entreprises peuvent chercher à améliorer les compétences de leur personnel en proposant des programmes de formation et de développement personnel, en offrant des avantages sociaux attractifs ou encore en favorisant un environnement de travail positif⁷². Cela peut permettre d'augmenter la productivité des employés, d'améliorer la qualité des produits et services et de renforcer la fidélité des clients⁷³.

3. Adopter des technologies innovantes :

L'adoption de technologies innovantes est une stratégie efficace pour augmenter la valeur ajoutée dans l'entreprise. Les entreprises peuvent chercher à adopter des technologies telles que l'intelligence artificielle, le big data ou encore l'Internet des objets, qui peuvent aider à automatiser certaines tâches et à réduire les coûts de production⁷⁴. Les entreprises peuvent

⁷⁰ Chopra, S., & Meindl, P. (2015). Supply chain management: Strategy, planning, and operation. Pearson.

⁷¹ Giunipero, L. C., & Brand, R. R. (2015). Purchasing and supply management. Cengage Learning.

⁷² Dessler, G. (2013). Human resource management. Pearson Education India.

⁷³ Lawler, E. E., & Worley, C. G. (2014). Management reset: Organizing for sustainable effectiveness. John Wiley & Sons.

⁷⁴ Brynjolfsson, E., & McAfee, A. (2014). The second machine age: Work, progress, and prosperity in a time of brilliant technologies. WW Norton & Company.

également chercher à adopter des technologies durables, telles que les énergies renouvelables ou la gestion des déchets⁷⁵.

4. Optimiser la gestion des processus :

L'optimisation de la gestion des processus est une stratégie efficace pour augmenter la valeur ajoutée dans l'entreprise. Les entreprises peuvent chercher à améliorer leur efficacité opérationnelle en adoptant des pratiques de gestion efficaces, telles que la mise en place d'un contrôle de gestion, l'utilisation d'outils de suivi et d'analyse de données, ou encore l'adoption de pratiques d'optimisation fiscale⁷⁶. Elles peuvent également chercher à réorganiser leurs processus de manière plus efficiente en adoptant des pratiques de réingénierie⁷⁷.

Pour augmenter la valeur ajoutée dans l'entreprise, les dirigeants doivent être en mesure d'identifier les leviers d'optimisation de leur processus de production. Cela peut impliquer l'adoption de stratégies telles que l'amélioration de l'efficacité de la chaîne d'approvisionnement, l'investissement dans la formation et le développement du personnel, l'adoption de technologies innovantes et l'optimisation de la gestion des processus.

En adoptant ces stratégies, les entreprises peuvent améliorer leur performance économique et leur compétitivité sur le marché. Il est important de souligner que l'adoption de ces stratégies peut nécessiter des investissements financiers importants et une planification stratégique à long terme. Cependant, les avantages pour l'entreprise peuvent être significatifs, notamment en termes d'augmentation de la productivité, de la qualité des produits et services, de la satisfaction des clients et des employés, ainsi que de la rentabilité. Ainsi, en adoptant ces stratégies, les entreprises peuvent augmenter leur valeur ajoutée et renforcer leur position sur le marché.

VI. Limites de la valeur ajoutée :

La valeur ajoutée ne prend pas en compte les externalités environnementales et sociales de l'activité de l'entreprise. Les externalités sont les impacts indirects de l'activité de l'entreprise sur la société, tels que la pollution de l'air ou de l'eau. Ces externalités peuvent avoir des coûts pour la société, mais ne sont pas pris en compte dans la mesure de la valeur ajoutée. Ainsi, la valeur ajoutée peut être une mesure trompeuse de la contribution réelle de l'entreprise à l'économie.

Bivona et Consoli⁷⁸, suggèrent que des indicateurs sociaux et environnementaux devraient être utilisés en complément de la valeur ajoutée pour fournir une image plus complète de la contribution de l'entreprise à l'économie.

En outre, la valeur ajoutée ne mesure pas la qualité des produits ou services fournis par l'entreprise. La qualité des produits ou services peut être un élément clé de la satisfaction des

⁷⁵ Porter, M. E., & van der Linde, C. (1995). Green and competitive: Ending the stalemate. *Harvard Business Review*, 73(5), 120-134.

⁷⁶ Vernimmen, P., Quiry, P., Dallochio, M., & Le Fur, Y. (2014). *Finance d'entreprise*. Dalloz.

⁷⁷ Hammer, M. (1990). Reengineering work: don't automate, obliterate. *Harvard Business Review*, 68(4), 104-112.

⁷⁸ Bivona, E., & Consoli, D. (2018). Beyond GDP: the added value of social and environmental indicators. *International Journal of Social Economics*, 45(2), 164-182.

clients et de la réputation de l'entreprise. Par exemple, une entreprise peut produire des produits de qualité inférieure à un coût inférieur, ce qui peut augmenter la valeur ajoutée, mais cela peut également nuire à la réputation de l'entreprise à long terme.

Schaltegger, Lüdeke-Freund et Hansen⁷⁹, suggèrent que des indicateurs de qualité devraient être utilisés en complément de la valeur ajoutée pour fournir une image plus complète de la performance de l'entreprise.

En outre, la valeur ajoutée peut être manipulée par des stratégies fiscales ou comptables. Par exemple, une entreprise peut transférer des bénéfices dans des filiales étrangères pour réduire la valeur ajoutée déclarée dans un pays donné. De même, une entreprise peut utiliser des techniques comptables pour gonfler la valeur ajoutée, même si cela ne reflète pas la performance réelle de l'entreprise.

Patten et Zhao⁸⁰, suggèrent que des réglementations plus strictes devraient être mises en place pour empêcher la manipulation de la valeur ajoutée.

Enfin, la valeur ajoutée ne tient pas compte des investissements à long terme de l'entreprise, tels que la recherche et le développement (R&D). La R&D est souvent un élément essentiel de la croissance future de l'entreprise, mais les investissements dans la R&D peuvent ne pas générer de revenus immédiats. Ainsi, la valeur ajoutée peut ne pas refléter l'investissement réel de l'entreprise dans sa croissance future.

Hennart⁸¹ suggère que d'autres mesures devraient être utilisées en complément de la valeur ajoutée pour mesurer la contribution de l'entreprise à long terme.

En conclusion, la valeur ajoutée peut être une mesure utile de la performance économique d'une entreprise, mais elle a ses limites. Les limites de la valeur ajoutée comprennent le fait qu'elle ne prend pas en compte les externalités, ne mesure pas la qualité des produits ou services, peut être manipulée par des stratégies fiscales ou comptables, et ne tient pas compte des investissements à long terme de l'entreprise. Par conséquent, il est important de considérer ces limites lors de l'utilisation de la valeur ajoutée comme mesure de la performance économique de l'entreprise.

⁷⁹ Schaltegger, S., Lüdeke-Freund, F., & Hansen, E. G. (2016). Business cases for sustainability: the role of business model innovation for corporate sustainability. *Journal of Cleaner Production*, 163, S11-S19.

⁸⁰ Patten, D. M., & Zhao, X. (2015). The limitations of corporate social responsibility disclosure: Analysis and critique of sustainability reports in the United States. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 22(6), 337-352.

⁸¹ Hennart, J. F. (2019). The value-added contribution of multinational enterprises. *Journal of International Business Studies*, 50(8), 1383-1392.

Conclusion de la 2^{ème} section

La création de valeur ajoutée constitue un enjeu stratégique majeur pour les entreprises, leur permettant d'améliorer leur compétitivité et leur performance à long terme⁸². Cette capacité à excéder les attentes des parties prenantes tout en optimisant l'utilisation des ressources organisationnelles est un pilier essentiel de la réussite et de la pérennité des entreprises⁸³.

De nombreux travaux de recherche soulignent les bénéfices tangibles que les entreprises peuvent retirer d'une gestion efficace de leur création de valeur ajoutée. Celle-ci se traduit notamment par une meilleure rentabilité financière, une plus grande satisfaction des clients et une amélioration de la réputation de l'entreprise auprès des parties prenantes⁸⁴.

Pour y parvenir, les organisations doivent adopter une approche holistique, en analysant finement leurs processus, leurs ressources et leurs modèles d'affaires, afin d'identifier les leviers permettant d'optimiser leur création de valeur ajoutée⁸⁵. Cette démarche implique également de mettre en place des indicateurs de performance pertinents et de suivre régulièrement les progrès réalisés.

En définitive, la création de valeur ajoutée doit être au cœur des préoccupations stratégiques de toute entreprise ambitieuse, car elle constitue un puissant moteur de compétitivité et de pérennité dans un environnement économique de plus en plus exigeant.

⁸² Porter, M. E., & Kramer, M. R. (2011). Creating Shared Value. *Harvard Business Review*, 89(1-2), 62-77.

⁸³ KPMG. (2018). Creating Value Through Internal Audit.

⁸⁴ PwC. (2019). Internal Audit - Unlocking the Power of Insights.

⁸⁵ Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2004). *Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*. Harvard Business Review Press.

3ème section :

La valeur ajoutée de l'audit
interne dans l'entreprise

Introduction

L'audit interne est une fonction capitale au sein des entreprises pour assurer la bonne gouvernance, la maîtrise des risques et la conformité aux réglementations. Les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne édictées par l'Institute of Internal Auditors (IIA) établissent les principes et les pratiques recommandées pour les missions d'audit interne. Dans ce contexte, la question de la valeur ajoutée de l'audit interne selon les normes IIA devient cruciale pour les entreprises qui cherchent à améliorer leur performance et à renforcer la confiance de leurs parties prenantes. Cette valeur ajoutée peut être perçue sous différentes formes : amélioration de la gestion des risques, renforcement de la gouvernance, amélioration de la performance, conformité aux normes et réglementations, etc.

Cette question nécessite donc une analyse approfondie des missions, des pratiques et des facteurs clés de succès de l'audit interne selon les normes IIA, ainsi que des limites éventuelles de cette fonction.

En effet, l'audit interne est une fonction qui a pour objectif d'apporter une assurance et un conseil indépendants à l'organisation. ainsi, les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne de l'Institut des auditeurs internes (IIA) définissent les normes et les pratiques recommandées pour la réalisation des missions d'audit interne.

En réalité, l'audit interne apporte les valeurs ajoutées suivantes aux organisations :

- 1. Renforcer la conformité :** L'audit interne joue un rôle crucial dans le maintien et le renforcement de la conformité au sein des organisations. En s'appuyant sur des normes et des bonnes pratiques établies, l'audit interne contribue à assurer que les activités de l'entreprise sont menées en accord avec les lois, règlements et politiques internes. L'audit interne peut aider une entreprise à se conformer aux réglementations et aux normes en vigueur. En vérifiant que les pratiques sont conformes aux politiques et aux procédures de l'entreprise ainsi qu'aux réglementations externes, l'audit interne peut aider à réduire les risques de non-conformité. En pratique cela correspond aux conformités suivantes :
 - **Évaluation des risques de non-conformité :** l'audit interne réalise une évaluation des risques de non-conformité en identifiant les domaines à risque et les écarts potentiels par rapport aux exigences légales et réglementaires. Cette évaluation permet de mettre en place des contrôles internes appropriés pour prévenir les violations potentielles⁸⁶.
 - **Vérification de l'efficacité des contrôles internes :** l'audit interne examine l'efficacité des contrôles internes existants pour s'assurer qu'ils sont adéquats pour prévenir les non-conformités. Cela comprend la revue des politiques, procédures et pratiques opérationnelles afin de garantir qu'elles sont alignées sur les exigences réglementaires⁸⁷.

⁸⁶ The Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). International Professional Practices Framework (IPPF).

⁸⁷ Sawyer, L. (2016). Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing.

- **Évaluation de la conformité aux politiques internes :** l'audit interne évalue également la conformité aux politiques internes de l'entreprise, telles que les codes de conduite, les politiques de confidentialité et les politiques de gestion des risques. Cette évaluation permet de s'assurer que les employés respectent les normes éthiques et les directives internes établies par l'entreprise⁸⁸.
- **Recommandations pour l'amélioration de la conformité :** l'audit interne fournit des recommandations pour renforcer la conformité en proposant des mesures correctives et préventives. Ces recommandations visent à remédier aux lacunes identifiées et à mettre en place des contrôles supplémentaires pour réduire les risques de non-conformité à l'avenir⁸⁹.

2. Renforcement des contrôles internes : l'audit interne peut améliorer les contrôles internes de l'organisation en identifiant les faiblesses et les risques potentiels et en fournissant des recommandations pour les corriger. Les auditeurs internes peuvent examiner les processus opérationnels pour s'assurer qu'ils sont efficaces et efficaces, et recommander des améliorations pour renforcer les contrôles internes et réduire les risques. Ceci est représenté par :

- **Évaluation de la conception des contrôles internes :** l'audit interne peut évaluer la conception des contrôles internes pour s'assurer qu'ils sont appropriés et efficaces. Les auditeurs internes peuvent examiner les politiques et les procédures pour s'assurer qu'elles sont bien conçues et qu'elles répondent aux objectifs de l'organisation en matière de contrôle interne⁹⁰.
- **Évaluation de l'efficacité des contrôles internes :** l'audit interne peut évaluer l'efficacité des contrôles internes pour s'assurer qu'ils sont efficaces dans la prévention et la détection des erreurs, des fraudes et des irrégularités. Les auditeurs internes peuvent examiner les résultats de tests de contrôles internes pour s'assurer qu'ils sont efficaces dans la détection des erreurs, des fraudes et des irrégularités⁹¹.

3. Améliorer la gestion des risques : l'audit interne joue un rôle essentiel dans l'amélioration de la gestion des risques au sein des organisations. En identifiant, évaluant et surveillant les risques, l'audit interne contribue à renforcer la capacité de l'entreprise à anticiper et à faire face aux menaces potentielles. Cela se réalise par :

- **Identification des risques :** l'audit interne joue un rôle clé dans l'identification des risques potentiels auxquels l'entreprise est exposée. En effectuant des évaluations des risques et en réalisant des analyses approfondies, l'audit interne identifie les domaines présentant des vulnérabilités et des menaces potentielles⁹².

⁸⁸ Pickett, K. H., & Pickett, K. H. (2018). The Internal Auditing Handbook.

⁸⁹ Mihret, D. G., & Yismaw, A. W. (2007). Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study.

⁹⁰ Institute of Internal Auditors. (2017). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards). <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-2017.pdf>

⁹¹ PCAOB. (2013). Auditing Standard No. 5 - An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with an Audit of Financial Statements. https://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/Auditing_Standard_5.aspx

⁹² The Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). International Professional Practices Framework (IPPF).

- **Évaluation des risques** : une fois les risques identifiés, l'audit interne procède à une évaluation approfondie de chaque risque. Cela comprend l'évaluation de la probabilité d'occurrence du risque et de son impact potentiel sur l'organisation. L'audit interne peut utiliser des méthodes telles que des matrices de risques, des analyses de scénarios, des données historiques, des évaluations quantitatives ou qualitatives, etc., pour évaluer les risques de manière objective.
- **Surveillance continue des risques** : l'audit interne effectue une surveillance continue des risques pour s'assurer que les contrôles restent efficaces et pertinents face à l'évolution des menaces et des environnements opérationnels. Cette surveillance permet de détecter rapidement les changements ou les nouvelles tendances en matière de risques, permettant ainsi à l'entreprise de réagir de manière proactive⁹³.

4. **Améliorer l'efficacité opérationnelle** : l'audit interne peut aider une entreprise à améliorer l'efficacité de ses opérations en identifiant les processus inefficaces et en proposant des solutions pour les améliorer. En examinant les processus internes, l'audit interne peut aider à identifier les inefficacités et à proposer des solutions pour les éliminer. Cela passe par :

- **Évaluation des processus opérationnels** : l'audit interne effectue des évaluations détaillées des processus opérationnels de l'entreprise. Cela comprend l'analyse des flux de travail, des procédures, des politiques et des systèmes en place. En identifiant les goulots d'étranglement, les redondances, les lacunes ou les inefficacités dans les processus, l'audit interne met en évidence les domaines où des améliorations peuvent être apportées pour accroître l'efficacité⁹⁴.
- **Identifier les faiblesses des opérations existantes** : l'audit interne évalue également l'efficacité des opérations. En identifiant les faiblesses des contrôles internes. Dans ce cas, l'audit interne propose des recommandations pour renforcer les contrôles et réduire les risques opérationnels⁹⁵.
- **Optimisation des ressources** : l'audit interne examine l'utilisation des ressources, y compris les ressources humaines, financières et technologiques, pour identifier les possibilités d'optimisation. Cela peut inclure l'identification des coûts excessifs, la rationalisation des processus, l'amélioration de l'allocation des ressources et l'identification des domaines où des technologies innovantes peuvent être mises en œuvre pour améliorer l'efficacité opérationnelle⁹⁶.

5. **Renforcer la gouvernance d'entreprise** : la gouvernance d'entreprise est un aspect essentiel de la gestion des organisations. Elle vise à assurer l'efficacité, la transparence et la responsabilité de la direction et du conseil d'administration. L'audit interne, en tant que fonction indépendante au sein de l'organisation, joue un rôle clé dans le renforcement de

⁹³ Pickett, K. H., & Pickett, K. H. (2018). The Internal Auditing Handbook.

⁹⁴ The Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). International Professional Practices Framework (IPPF).

⁹⁵ Sawyer, L. (2016). Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing.

⁹⁶ Pickett, K. H., & Pickett, K. H. (2018). The Internal Auditing Handbook.

la gouvernance d'entreprise en offrant une assurance sur les processus de gouvernance et en identifiant les domaines d'amélioration.

- **Évaluation des processus de gouvernance** : l'audit interne évalue les processus de gouvernance pour s'assurer de leur adéquation et de leur conformité aux meilleures pratiques. Cela comprend l'évaluation des structures de gouvernance, des rôles et responsabilités des organes de gouvernance, et de la communication entre les parties prenantes. L'audit interne identifie les faiblesses potentielles et formule des recommandations pour renforcer la gouvernance d'entreprise⁹⁷.
- **Vérification de la conformité** : l'audit interne joue un rôle essentiel dans la vérification de la conformité de l'organisation aux lois, réglementations et politiques internes. Cela comprend l'évaluation du respect des normes comptables, des réglementations fiscales, des règles du marché financier et d'autres exigences légales et réglementaires applicables. En identifiant les écarts de conformité, l'audit interne contribue à renforcer la gouvernance en veillant à ce que l'entreprise opère dans le respect des normes éthiques et légales⁹⁸.
- **Évaluation de la transparence financière** : l'audit interne peut évaluer la transparence financière de l'organisation pour s'assurer que les informations financières sont exactes, complètes et fiables. Les auditeurs internes peuvent examiner les politiques et les processus liés à la présentation des états financiers et à la divulgation d'informations financières pour s'assurer qu'ils sont conformes aux normes et aux règles applicables, et recommander des améliorations si nécessaire⁹⁹.
- **Promotion de l'éthique et de la responsabilité** : l'audit interne joue également un rôle crucial dans la promotion de l'éthique et de la responsabilité au sein de l'organisation. En évaluant les politiques, les procédures et les pratiques de l'entreprise, l'audit interne identifie les domaines où des améliorations sont nécessaires pour renforcer la culture éthique. Il peut également mettre en place des canaux de signalement confidentiels et des mécanismes de surveillance pour promouvoir la responsabilisation et la transparence¹⁰⁰.

6. **Accroître la transparence** : l'audit interne peut aider à accroître la transparence de l'entreprise en fournissant une évaluation objective et indépendante des processus, des contrôles internes et de la conformité, l'audit interne contribue à renforcer la transparence des opérations et à promouvoir la confiance des parties prenantes.

- **Évaluation des processus et des opérations** : l'audit interne évalue les processus et les opérations de l'organisation pour s'assurer de leur efficacité et de leur conformité aux politiques et aux réglementations en vigueur. En identifiant les faiblesses et les risques potentiels, l'audit interne contribue à améliorer la transparence en recommandant des mesures correctives. Cette évaluation permet

⁹⁷ The Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). International Professional Practices Framework (IPPF).

⁹⁸ Sawyer, L. (2016). Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing.

⁹⁹ Pickett, K. H., & Pickett, K. H. (2018). The Internal Auditing Handbook.

¹⁰⁰ Mihret, D. G., & Yismaw, A. W. (2007). Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study.

également de détecter les pratiques non conformes ou les fraudes éventuelles, ce qui renforce la confiance des parties prenantes dans l'intégrité de l'entreprise¹⁰¹.

- **Promotion d'une culture de transparence** : l'audit interne contribue également à promouvoir une culture de transparence au sein de l'organisation. En évaluant les politiques, les procédures et les pratiques de l'entreprise, l'audit interne identifie les domaines où des améliorations sont nécessaires pour renforcer la transparence. Il peut recommander la mise en place de canaux de communication ouverts, de formations sur l'éthique et la transparence, et de mécanismes de signalement confidentiels, ce qui favorise une culture de transparence et de responsabilité¹⁰².

7. **Améliorer la gestion financière** : l'audit interne joue un rôle essentiel dans l'amélioration de la gestion financière des organisations. En évaluant les systèmes de contrôle financier, en vérifiant l'exactitude des informations financières, en assurant la conformité aux normes comptables et en identifiant les opportunités d'amélioration, l'audit interne contribue à renforcer la fiabilité, la transparence et la performance de la gestion financière.

- **Évaluation des systèmes de contrôle financier** : l'audit interne évalue les systèmes de contrôle financier de l'organisation pour s'assurer de leur efficacité et de leur adéquation. Cela inclut l'examen des politiques financières, des procédures de gestion des risques, des processus de facturation et de recouvrement des créances, ainsi que des mécanismes de prévention de la fraude. En identifiant les faiblesses et les risques potentiels, l'audit interne recommande des améliorations pour renforcer la gestion financière et assurer la protection des actifs de l'entreprise¹⁰³.
- **Vérification de l'exactitude des informations financières** : un aspect essentiel de l'audit interne est la vérification de l'exactitude des informations financières. L'audit interne examine les états financiers, les rapports de gestion et autres données financières pour s'assurer de leur fiabilité et de leur conformité aux normes comptables en vigueur. En identifiant les erreurs, les omissions ou les irrégularités, l'audit interne contribue à améliorer la qualité des informations financières, ce qui favorise une prise de décision éclairée et une gestion financière plus solide¹⁰⁴.
- **Évaluation de la conformité aux normes comptables** : l'audit interne joue un rôle crucial dans l'évaluation de la conformité aux normes comptables. En veillant à ce que l'organisation respecte les principes comptables généralement reconnus ou les normes internationales d'information financière (IFRS), l'audit interne contribue à garantir la cohérence et l'exactitude des pratiques comptables. Cela

¹⁰¹ The Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). International Professional Practices Framework (IPPF).

¹⁰² Mihret, D. G., & Yismaw, A. W. (2007). Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study.

¹⁰³ Pickett, K. H., & Pickett, K. H. (2018). The Internal Auditing Handbook.

¹⁰⁴ Sawyer, L. (2016). Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing.

permet d'améliorer la comparabilité des informations financières et de renforcer la confiance des parties prenantes dans les états financiers de l'entreprise¹⁰⁵.

- **Identification des opportunités d'amélioration financière :** l'audit interne joue également un rôle important dans l'identification des opportunités d'amélioration financière. En évaluant les processus opérationnels, les politiques de gestion des coûts, les investissements et les budgets, l'audit interne peut recommander des mesures visant à optimiser l'utilisation des ressources financières de l'organisation. Cela peut inclure des recommandations pour réduire les coûts, améliorer l'efficacité opérationnelle ou renforcer la rentabilité, ce qui contribue à une gestion financière plus performante¹⁰⁶.

8. Renforcer la gestion de la qualité : l'audit interne joue un rôle essentiel dans le renforcement de la gestion de la qualité au sein des organisations. En fournissant une évaluation indépendante et objective des processus, des normes et des pratiques liées à la qualité, l'audit interne contribue à améliorer la conformité aux standards de qualité, à identifier les écarts et les opportunités d'amélioration, et à renforcer la satisfaction des clients.

- **Évaluation des processus et des pratiques de qualité :** l'audit interne évalue les processus et les pratiques de qualité de l'organisation pour s'assurer de leur efficacité et de leur conformité aux normes et aux réglementations en vigueur. Cela inclut l'examen des politiques de qualité, des procédures d'assurance qualité, des contrôles de conformité, des mesures de satisfaction des clients, et de la gestion des non-conformités. En identifiant les faiblesses et les lacunes, l'audit interne recommande des actions correctives pour améliorer la gestion de la qualité¹⁰⁷.
- **Conformité aux normes et réglementations de qualité :** un aspect clé de l'audit interne est de s'assurer de la conformité aux normes et réglementations de qualité. Cela peut inclure des normes internationales telles que l'ISO 9001 ou des réglementations spécifiques à l'industrie. L'audit interne vérifie si l'organisation respecte les exigences de ces normes ou réglementations, et suggère des mesures correctives en cas de non-conformité. Cela permet de renforcer la gestion de la qualité et de garantir que les produits ou services répondent aux attentes des clients¹⁰⁸.
- **Identification des opportunités d'amélioration de la qualité :** l'audit interne joue un rôle important dans l'identification des opportunités d'amélioration de la qualité. En examinant les processus, les performances et les retours d'expérience, l'audit interne peut identifier des domaines où des améliorations peuvent être apportées. Cela peut inclure l'optimisation des processus, l'introduction de nouvelles technologies ou méthodologies, ou encore la mise en place de

¹⁰⁵ The Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). International Professional Practices Framework (IPPF).

¹⁰⁶ Sawyer, L. (2016). Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing.

¹⁰⁷ The Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). International Professional Practices Framework (IPPF).

¹⁰⁸ Pickett, K. H., & Pickett, K. H. (2018). The Internal Auditing Handbook.

formations pour le personnel. Ces recommandations contribuent à renforcer la gestion de la qualité et à améliorer la satisfaction des clients¹⁰⁹.

- **Surveillance continue de la qualité :** l'audit interne assure une surveillance continue de la qualité au sein de l'organisation. Cela peut inclure des évaluations régulières des processus, des contrôles de conformité, des enquêtes de satisfaction des clients, et des audits internes périodiques. En surveillant les performances de qualité de manière proactive, l'audit interne peut identifier les problèmes potentiels avant qu'ils ne deviennent des non-conformités majeures, ce qui contribue à une gestion de la qualité plus efficace¹¹⁰.

9. Favoriser l'innovation : l'audit interne joue un rôle important dans la promotion de l'innovation au sein des organisations. Alors que l'audit interne est traditionnellement associé à la vérification de la conformité et à l'évaluation des risques, il peut également être un moteur de changement et de progrès. En soutenant l'amélioration des processus, la gestion des risques et la gouvernance d'entreprise, l'audit interne peut favoriser un environnement propice à l'innovation.

- **Évaluation des processus d'innovation :** l'audit interne peut évaluer les processus d'innovation existants au sein de l'organisation. Cela comprend l'examen des méthodes de génération d'idées, des processus de développement de produits, de la gestion de projet et de la collaboration interne. En identifiant les lacunes ou les inefficacités, l'audit interne peut formuler des recommandations pour améliorer les processus d'innovation, favorisant ainsi une culture d'innovation plus dynamique et efficace¹¹¹.
- **Encouragement de la gestion des risques liés à l'innovation :** l'innovation comporte souvent des risques, qu'ils soient financiers, opérationnels ou liés à la réputation. L'audit interne peut jouer un rôle essentiel en aidant à identifier, évaluer et gérer ces risques. En effectuant des évaluations de risques spécifiques à l'innovation, l'audit interne contribue à atténuer les obstacles potentiels à l'innovation. Cela permet à l'organisation de prendre des décisions éclairées et de mettre en place des mesures pour réduire les risques liés à l'innovation, encourageant ainsi une plus grande ouverture à l'expérimentation et à l'exploration de nouvelles idées¹¹².
- **Promotion de la gouvernance de l'innovation :** l'audit interne peut soutenir la mise en place d'une gouvernance de l'innovation solide au sein de l'organisation. Cela peut comprendre l'établissement de politiques et de procédures claires pour guider le processus d'innovation, la définition de rôles et de responsabilités spécifiques, ainsi que la mise en place de mécanismes de suivi et de contrôle. En renforçant la gouvernance de l'innovation, l'audit interne aide à créer un

¹⁰⁹ ISO 9001:2015 - Quality management systems - Requirements.

¹¹⁰ Juran, J. M., & Godfrey, A. B. (2016). Juran's Quality Handbook: The Complete Guide to Performance Excellence.

¹¹¹ The Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). International Professional Practices Framework (IPPF).

¹¹² Pickett, K. H., & Pickett, K. H. (2018). The Internal Auditing Handbook.

environnement favorable qui encourage l'exploration de nouvelles idées tout en garantissant que les risques sont gérés de manière appropriée¹¹³.

- **Sensibilisation à l'importance de l'innovation** : l'audit interne peut également jouer un rôle clé dans la sensibilisation à l'importance de l'innovation au sein de l'organisation. Par le biais de rapports, de présentations et de recommandations, l'audit interne peut aider à promouvoir la culture de l'innovation en soulignant les avantages potentiels pour l'organisation. En mettant en évidence les opportunités d'innovation et en partageant des bonnes pratiques, l'audit interne peut inspirer les membres de l'organisation à adopter une approche plus innovante dans leur travail quotidien¹¹⁴.

10. Renforcer la culture d'entreprise : l'audit interne joue un rôle essentiel dans le renforcement de la culture d'entreprise au sein des organisations. En évaluant l'alignement sur les valeurs et les normes, en identifiant les risques culturels, en promouvant la conformité et l'éthique, ainsi qu'en sensibilisant les employés, l'audit interne contribue à créer et à renforcer une culture d'entreprise solide. Cela favorise l'engagement des employés, la confiance des parties prenantes et la réussite globale de l'organisation.

- **Évaluation de l'alignement sur les valeurs et les normes** : l'audit interne évalue l'alignement des pratiques et des comportements des employés sur les valeurs et les normes de l'organisation. En examinant les politiques, les procédures et les comportements observés, l'audit interne peut identifier les écarts entre les valeurs déclarées et les actions réelles. Cela permet de sensibiliser à l'importance de la culture d'entreprise et de prendre les mesures nécessaires pour renforcer l'alignement sur les valeurs et les normes¹¹⁵.
- **Identification des risques culturels** : l'audit interne peut aider à identifier les risques culturels au sein de l'organisation. Ces risques peuvent inclure des comportements non conformes à l'éthique, des conflits d'intérêts, des problèmes de communication, ou encore un manque de transparence. En identifiant ces risques, l'audit interne permet à l'organisation de mettre en place des mesures de prévention et de correction pour renforcer la culture d'entreprise et promouvoir des comportements conformes aux valeurs de l'organisation¹¹⁶.
- **Promotion de la conformité et de l'éthique** : l'audit interne joue un rôle clé dans la promotion de la conformité aux lois, aux réglementations et aux politiques internes, ainsi que dans le renforcement de l'éthique au sein de l'organisation. En évaluant les contrôles internes, en effectuant des enquêtes en cas de non-conformité et en fournissant des recommandations pour améliorer les pratiques, l'audit interne contribue à promouvoir une culture de conformité et d'éthique. Cela

¹¹³ Sawyer, L. (2016). Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing.

¹¹⁴ PwC. (2021). Internal Audit Innovation: Embracing Agility.

¹¹⁵ The Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). International Professional Practices Framework (IPPF).

¹¹⁶ Pickett, K. H., & Pickett, K. H. (2018). The Internal Auditing Handbook.

renforce la confiance des parties prenantes et favorise un environnement de travail sain et éthique¹¹⁷.

- **Sensibilisation à la culture d'entreprise :** l'audit interne peut contribuer à sensibiliser les employés à l'importance de la culture d'entreprise. En partageant les constatations et les recommandations issues des audits internes, l'audit interne peut aider à promouvoir les valeurs de l'organisation et à encourager l'adhésion à la culture d'entreprise. Cela peut se faire par le biais de rapports, de formations, de communications internes ou d'activités de sensibilisation. Une meilleure compréhension de la culture d'entreprise renforce l'engagement des employés et favorise une culture positive et cohésive¹¹⁸.

11. Favoriser l'efficacité énergétique et environnementale : l'audit interne joue un rôle crucial dans la promotion de l'efficacité énergétique et environnementale au sein des organisations. En identifiant les risques, en évaluant la conformité et en améliorant les processus et en déterminant les inefficacités dans ces processus, l'audit interne peut proposer des solutions pour réduire la consommation d'énergie et minimiser les déchets.

- **Identification des risques et opportunités :** l'audit interne peut aider à identifier les risques liés à l'inefficacité énergétique et aux pratiques environnementales inadéquates. Il peut évaluer les systèmes de gestion de l'énergie et de l'environnement, identifier les lacunes et recommander des mesures correctives. En identifiant les opportunités d'économies d'énergie, de réduction des émissions et d'adoption de technologies plus propres, l'audit interne peut contribuer à la mise en place de pratiques durables¹¹⁹.
- **Évaluation de la conformité :** l'audit interne peut évaluer la conformité de l'organisation aux réglementations environnementales et aux normes de gestion de l'énergie. Il peut vérifier si les politiques et procédures en vigueur sont adéquates et si elles sont correctement mises en œuvre. En détectant les écarts de conformité, l'audit interne permet à l'organisation de prendre des mesures correctives et de réduire les risques juridiques et financiers associés à la non-conformité¹²⁰.
- **Amélioration des processus :** en examinant les processus opérationnels, l'audit interne peut identifier les inefficacités énergétiques et environnementales. Il peut recommander des modifications des procédures, des technologies ou des pratiques de gestion pour améliorer l'efficacité énergétique et réduire l'impact environnemental. L'audit interne peut également mesurer et suivre les progrès

¹¹⁷ Cameron, K. S., & Quinn, R. E. (2011). Diagnosing and changing organizational culture: Based on the competing values framework.

¹¹⁸ Denison, D. R. (1990). Corporate culture and organizational effectiveness.

¹¹⁹ Institute of Internal Auditors (IIA). (2018). Energy Management: Guidance for Internal Auditors. Récupéré de <https://na.theiia.org/standards-guidance/topics/Documents/Practice-Guidance-Energy-Management.pdf>

¹²⁰ PwC. (2019). Environmental, Social and Governance (ESG) Assurance: Internal Audit's Role. Récupéré de <https://www.pwc.com/gx/en/services/advisory/consulting/internal-audit-risk-assurance/assets/internal-audit-role-in-ESG-assurance.pdf>

réalisés dans la mise en œuvre des initiatives d'efficacité énergétique et environnementale¹²¹.

12. Améliorer la gestion des fournisseurs : l'audit interne peut aider une entreprise à améliorer sa gestion des fournisseurs en examinant les processus d'approvisionnement et de sélection des fournisseurs. En identifiant les risques, en évaluant la conformité, en améliorant la transparence et la qualité des fournisseurs, ainsi qu'en renforçant les relations avec ces derniers, l'audit interne contribue à optimiser la performance de la chaîne d'approvisionnement et à réduire les risques associés à la dépendance des fournisseurs.

- **Identification des risques et évaluation de la conformité :** l'audit interne peut aider à identifier les risques associés aux fournisseurs, tels que les risques de conformité réglementaire, les risques de continuité d'approvisionnement, les risques de qualité des produits ou services fournis, et les risques de durabilité environnementale et sociale. Les auditeurs internes peuvent évaluer la conformité des fournisseurs aux politiques et aux normes de l'organisation, ainsi qu'aux réglementations externes. Cette évaluation permet d'identifier les fournisseurs à haut risque et de mettre en place des mesures correctives appropriées¹²².
- **Amélioration de la transparence et de la qualité des fournisseurs :** en auditant les processus de sélection et d'évaluation des fournisseurs, l'audit interne peut améliorer la transparence et la diligence raisonnable de l'organisation vis-à-vis de ses fournisseurs. Les auditeurs internes peuvent également évaluer la qualité des produits ou services fournis par les fournisseurs, en identifiant les défauts ou les non-conformités, et recommander des actions correctives pour améliorer la qualité et réduire les risques¹²³.
- **Renforcement des relations avec les fournisseurs :** l'audit interne peut contribuer à renforcer les relations avec les fournisseurs en évaluant les processus de communication, de collaboration et de gestion des contrats. Les auditeurs internes peuvent identifier les opportunités d'amélioration des relations, telles que la mise en place de mécanismes de partage d'informations, de formations mutuelles ou de programmes d'amélioration continue. Une meilleure collaboration avec les fournisseurs peut conduire à des relations plus durables et bénéfiques pour les deux parties¹²⁴.

¹²¹ The World Bank. (2017). Internal Audit and Environmental, Social, and Governance Risks: An Overview and Case Studies.

¹²² Institute of Internal Auditors (IIA). (2018). Supplier Management: Risk Management and Audit Considerations. Récupéré de <https://na.theiia.org/standards-guidance/topics/Documents/Practice-Guidance-Supplier-Management.pdf>

¹²³ Deloitte. (2019). Supplier Risk Management: An Internal Audit Perspective. Récupéré de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/audit/cn-audit-supplier-risk-management-internal-audit-perspective-en-190807.pdf>

¹²⁴ KPMG. (2018). Internal Audit's Role in Vendor Risk Management.

13. Renforcer la gestion des talents : l'audit interne peut aider une entreprise à renforcer sa gestion des talents en évaluant les processus de recrutement, de développement des compétences, de mesure de la performance et de rétention des talents, l'audit interne contribue à attirer, développer et retenir les meilleurs talents. Les organisations peuvent ainsi bénéficier de ressources humaines compétentes et engagées pour soutenir leur croissance et leur succès à long terme.

- **Évaluation des processus de recrutement et de sélection :** l'audit interne peut évaluer les processus de recrutement et de sélection des talents pour s'assurer qu'ils sont efficaces, équitables et conformes aux politiques de l'organisation. Les auditeurs internes peuvent examiner les pratiques de recrutement, d'évaluation et de sélection des candidats, ainsi que les mécanismes de suivi et d'intégration. Cette évaluation permet d'identifier les problèmes potentiels et de recommander des améliorations pour attirer les meilleurs talents¹²⁵.
- **Identification et développement des compétences :** en auditant les processus de développement des talents, l'audit interne peut aider à identifier les compétences clés nécessaires à l'organisation et à évaluer les programmes de formation et de développement existants. Les auditeurs internes peuvent recommander des stratégies de développement des compétences, telles que des plans de formation personnalisés, des rotations de poste ou des programmes de mentorat, pour renforcer les capacités et promouvoir la croissance des talents internes¹²⁶.
- **Mesure de la performance et rétention des talents :** l'audit interne peut évaluer les mécanismes de mesure de la performance et de rétention des talents pour s'assurer qu'ils sont pertinents, équitables et alignés sur les objectifs stratégiques de l'organisation. Les auditeurs internes peuvent examiner les systèmes d'évaluation de la performance, les politiques de rémunération et d'avancement, ainsi que les programmes de reconnaissance et de rétention des talents. Cette évaluation permet de proposer des recommandations visant à améliorer la rétention des meilleurs talents¹²⁷.

14. Améliorer la cybersécurité : l'audit interne joue un rôle essentiel dans l'amélioration de la cybersécurité au sein des organisations. En évaluant les politiques et les procédures de sécurité, les contrôles techniques et les programmes de sensibilisation et de formation, l'audit interne contribue à renforcer la résilience, la protection des données et la gestion des risques liés à la sécurité informatique. Les organisations peuvent ainsi mieux se prémunir contre les menaces et les attaques cybernétiques.

¹²⁵ Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). Talent Management: Guidance for Internal Auditors. Récupéré de <https://na.theiia.org/standards-guidance/topics/Documents/Practice-Guidance-Talent-Management.pdf>

¹²⁶ PwC. (2019). Internal Audit's Role in Talent Management. Récupéré de <https://www.pwc.com/gx/en/services/advisory/consulting/internal-audit-risk-assurance/assets/internal-audits-role-in-talent-management.pdf>

¹²⁷ Deloitte. (2018). Internal Audit's Role in Talent Acquisition and Retention. Récupéré de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/internal-audit/us-ia-role-in-talent-acquisition-retention.pdf>

- **Évaluation des politiques et des procédures de sécurité :** l'audit interne peut évaluer les politiques et les procédures de sécurité informatique pour s'assurer qu'elles sont adéquates, à jour et en conformité avec les normes et les réglementations en vigueur. Les auditeurs internes peuvent examiner les politiques de gestion des mots de passe, les politiques d'accès aux systèmes, les procédures de sauvegarde des données, ainsi que les mécanismes de détection et de réponse aux incidents. Cette évaluation permet d'identifier les lacunes et de recommander des améliorations pour renforcer la sécurité des systèmes et des données¹²⁸.
- **Évaluation des contrôles techniques :** en auditant les contrôles techniques de sécurité informatique, tels que les pare-feux, les systèmes de détection d'intrusion, les antivirus, et les systèmes de gestion des correctifs, l'audit interne peut identifier les failles potentielles et évaluer l'efficacité des mécanismes de protection mis en place. Les auditeurs internes peuvent recommander des ajustements ou des améliorations pour renforcer la protection des systèmes et réduire les risques d'intrusion ou de compromission des données¹²⁹.
- **Sensibilisation à la sécurité et formation :** l'audit interne peut évaluer les programmes de sensibilisation à la sécurité et de formation du personnel pour s'assurer qu'ils sont adéquats et pertinents. Les auditeurs internes peuvent également évaluer la conformité des employés aux politiques de sécurité et recommander des actions pour renforcer la culture de la sécurité au sein de l'organisation. Une sensibilisation accrue et une formation adéquate permettent de réduire les risques liés aux erreurs humaines et aux attaques de phishing¹³⁰.

15. Favoriser l'adaptation aux changements : l'audit interne joue un rôle essentiel dans la promotion de l'adaptation aux changements au sein des organisations. En évaluant les processus de gestion du changement, la résilience organisationnelle et les compétences du personnel, l'audit interne contribue à anticiper, gérer et tirer parti des changements pour assurer le succès à long terme de l'organisation.

- **Évaluation des processus de gestion du changement :** l'audit interne peut évaluer les processus de gestion du changement pour s'assurer qu'ils sont efficaces, alignés sur les objectifs stratégiques et intégrés dans les activités opérationnelles. Les auditeurs internes peuvent examiner les politiques de gestion du changement, les mécanismes de communication et d'engagement des parties prenantes, ainsi que les processus de suivi et d'évaluation des initiatives de changement. Cette évaluation permet d'identifier les lacunes et de recommander des améliorations pour faciliter l'adaptation aux changements¹³¹.

¹²⁸ - Institute of Internal Auditors (IIA). (2020). Cybersecurity: Assurance and the Internal Audit Role. Récupéré de <https://na.theiia.org/standards-guidance/topics/Documents/Practice-Guidance-Cybersecurity-Assurance-and-the-Internal-Audit-Role.pdf>

¹²⁹ - Deloitte. (2019). Internal Audit's Role in Cybersecurity. Récupéré de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/internal-audit/us-ia-role-in-cybersecurity.pdf>

¹³⁰ - PwC. (2018). Internal Audit's Role in Cybersecurity.

¹³¹ Institute of Internal Auditors (IIA). (2018). Change Management: Guidance for Internal Auditors. Récupéré de <https://na.theiia.org/standards-guidance/topics/Documents/Practice-Guidance-Change-Management.pdf>

- **Évaluation de la résilience organisationnelle** : en auditant la résilience organisationnelle, l'audit interne peut évaluer la capacité d'une organisation à faire face aux changements et aux perturbations. Les auditeurs internes peuvent examiner les plans de continuité des activités, les mécanismes de gestion des risques, ainsi que les processus de récupération après un événement perturbateur. Cette évaluation permet d'identifier les vulnérabilités et de recommander des mesures pour renforcer la résilience et la capacité d'adaptation de l'organisation¹³².
- **Évaluation des compétences et de la formation** : l'audit interne peut évaluer les compétences et les programmes de formation du personnel pour s'assurer qu'ils sont alignés sur les besoins de l'organisation en période de changement. Les auditeurs internes peuvent examiner les plans de développement des compétences, les mécanismes d'évaluation des performances, ainsi que les initiatives de formation et de développement du personnel. Cette évaluation permet d'identifier les lacunes et de recommander des actions pour renforcer les compétences nécessaires à l'adaptation aux changements¹³³.

16. Assurer une communication efficace : l'audit interne joue un rôle essentiel dans l'assurance d'une communication efficace au sein des organisations. En évaluant les processus de communication internes, la communication avec les parties prenantes externes, ainsi que la conformité et la confidentialité des communications, l'audit interne contribue à renforcer la transparence, la clarté et l'efficacité des échanges d'informations.

- **Évaluation des processus de communication internes** : l'audit interne peut évaluer les processus de communication internes pour s'assurer qu'ils sont clairs, cohérents et adaptés aux besoins de l'organisation. Les auditeurs internes peuvent examiner les canaux de communication utilisés, les mécanismes de diffusion d'informations, ainsi que les processus de rétroaction et de collaboration. Cette évaluation permet d'identifier les points faibles et de recommander des améliorations pour renforcer la communication interne¹³⁴.
- **Évaluation de la communication avec les parties prenantes externes** : en auditant la communication avec les parties prenantes externes, tels que les actionnaires ou les clients, l'audit interne peut évaluer l'efficacité des mécanismes de communication et la transparence des informations fournies. Les auditeurs internes peuvent examiner les rapports financiers, les rapports de durabilité, les communications sur les risques, ainsi que les canaux de communication utilisés.

¹³² PwC. (2020). Internal Audit's Role in Change Management. Récupéré de <https://www.pwc.com/gx/en/services/advisory/consulting/internal-audit-risk-assurance/assets/internal-audits-role-in-change-management.pdf>

¹³³ KPMG. (2019). Internal Audit's Role in Managing Change.

¹³⁴ - Institute of Internal Auditors (IIA). (2016). Effective Communication: A Challenge to Internal Auditors. Récupéré de <https://na.theiia.org/standards-guidance/topics/Documents/Practice-Guidance-Communication.pdf>

Cette évaluation permet d'identifier les lacunes et de recommander des mesures pour améliorer la communication externe¹³⁵.

- **Évaluation de la conformité et de la confidentialité des communications :** l'audit interne peut évaluer la conformité des communications aux réglementations et aux politiques internes, ainsi que la confidentialité des informations échangées. Les auditeurs internes peuvent examiner les politiques de confidentialité, les procédures de gestion des informations sensibles, ainsi que les mécanismes de contrôle et de suivi des communications. Cette évaluation permet de s'assurer que les communications respectent les exigences légales et internes, et que les informations confidentielles sont protégées¹³⁶.

17. Prévenir et détecter la fraude : la fraude représente une menace significative pour les organisations, pouvant entraîner des pertes financières, une détérioration de la réputation et des conséquences juridiques. L'audit interne peut jouer un rôle crucial dans la prévention et la détection de la fraude en évaluant les contrôles internes, en identifiant les zones à risque et en recommandant des mesures pour renforcer les mécanismes de prévention et de détection.

L'audit interne joue un rôle crucial dans la prévention et la détection de la fraude au sein des organisations. En évaluant les contrôles internes, en identifiant les zones à risque, et en utilisant des techniques d'audit spécifiques, l'audit interne contribue à protéger les actifs, à préserver l'intégrité financière et à renforcer la confiance dans l'organisation.

- **Évaluation des contrôles internes :** l'audit interne peut évaluer les contrôles internes existants pour s'assurer qu'ils sont adéquats et efficaces dans la prévention et la détection de la fraude. Les auditeurs internes peuvent examiner les politiques et les procédures de contrôle, les mécanismes de surveillance, ainsi que les dispositifs de séparation des tâches. Cette évaluation permet d'identifier les faiblesses potentielles et de recommander des améliorations pour renforcer les contrôles internes liés à la fraude¹³⁷.
- **Identification des zones à risque :** en effectuant des évaluations des risques et des tests spécifiques, l'audit interne peut identifier les zones à risque élevé de fraude. Les auditeurs internes peuvent examiner les processus financiers, les transactions suspectes, les activités liées aux ressources humaines, ainsi que les vulnérabilités informatiques. Cette identification des zones à risque permet de cibler les efforts de prévention et de détection de la fraude de manière plus efficace¹³⁸.

¹³⁵ - Deloitte. (2021). Unlocking the Value of Internal Audit Through Communication. Récupéré de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/xs/Documents/audit/unlocking-the-value-of-internal-audit-through-communication.pdf>

¹³⁶ PwC. (2019). Effective Internal Communications. Récupéré de <https://www.pwc.com/m1/en/publications/effective-internal-communications.pdf>

¹³⁷ - Association of Certified Fraud Examiners (ACFE). (2018). Report to the Nations: 2018 Global Study on Occupational Fraud and Abuse. Récupéré de <https://www.acfe.com/report-to-the-nations/2018/>

¹³⁸ Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). Fraud and the Internal Auditor. Récupéré de <https://na.theiia.org/standards-guidance/topics/Documents/Fraud.pdf>

- **Utilisation de techniques d'audit spécifiques :** l'audit interne peut utiliser des techniques d'audit spécifiques pour prévenir et détecter la fraude. Cela peut inclure l'analyse des données, la revue des documents justificatifs, les entrevues avec le personnel, les tests de conformité et la surveillance continue des activités suspectes. Ces techniques permettent d'obtenir des preuves tangibles de fraude et de soutenir les mesures disciplinaires et légales nécessaires¹³⁹.

¹³⁹ PricewaterhouseCoopers (PwC). (2020). Managing Fraud Risk: A Practical Guide for Internal Audit. Récupéré de <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/forensics/assets/pwc-managing-fraud-risk-internal-audit.pdf>

Conclusion de la 3^{ème} section :

En conclusion, l'audit interne, lorsqu'il est mené conformément aux normes de l'Institut des Auditeurs Internes (IIA), représente un pilier essentiel pour assurer la santé et la pérennité des organisations.

Tout d'abord, le respect des normes de l'IIA renforce la conformité de l'entreprise aux lois, réglementations et politiques en vigueur. Cela permet de prévenir les risques de non-conformité coûteux et dommageables pour la réputation.

Ensuite, l'audit interne améliore significativement les contrôles internes de l'organisation. En identifiant les faiblesses et en recommandant des améliorations, il contribue à sécuriser les processus et à mieux maîtriser les risques opérationnels.

De plus, l'audit interne optimise la gestion globale des risques de l'entreprise. Son évaluation indépendante des principaux risques et des dispositifs de maîtrise permet de renforcer la résilience organisationnelle.

L'audit interne joue également un rôle essentiel dans l'amélioration de l'efficacité opérationnelle. Ses recommandations permettent d'identifier et de déployer des gains de productivité et d'optimiser les processus.

Par ailleurs, l'audit interne consolide la gouvernance d'entreprise en renforçant la transparence, la responsabilité et la surveillance des activités. Cela contribue à accroître la confiance des parties prenantes.

Qui plus est, l'audit interne améliore grandement la gestion financière en assurant la fiabilité des informations comptables et financières. Cela permet de prendre des décisions éclairées et de réduire les risques de fraude.

Enfin, en s'appuyant sur les meilleures pratiques, l'audit interne favorise l'innovation et l'amélioration continue de la qualité des produits, services et processus.

En définitive, le rôle clé de l'audit interne, conforme aux normes de l'IIA, est essentiel pour garantir une gestion efficace et durable des organisations, les aidant à prospérer dans un environnement en constante évolution.

Conclusion du 1er Chapitre

La performance financière est un élément clé pour assurer la pérennité et la réussite d'une entreprise. La création de valeur ajoutée est un objectif important pour les entreprises, car elle peut aider à améliorer la performance financière et la compétitivité. L'audit interne peut jouer un rôle important dans la création de cette valeur ajoutée en évaluant les opérations, les processus et les risques de l'organisation et en recommandant des améliorations pour améliorer la performance de l'entreprise.

De nombreuses études ont montré que la fonction d'audit interne peut avoir un impact positif sur la performance de l'entreprise. Par exemple, une étude menée par PricewaterhouseCoopers (PwC)¹⁴⁰ a montré que les entreprises ayant une fonction d'audit interne bien établie ont une meilleure performance financière que les entreprises sans une telle fonction. De plus, une étude menée par l'Institut de la gouvernance d'entreprise a montré que les entreprises ayant une fonction d'audit interne forte ont une meilleure performance stratégique et une meilleure gestion des risques¹⁴¹.

L'audit interne peut contribuer à la création de valeur ajoutée dans l'entreprise en évaluant les processus de l'entreprise pour identifier les inefficacités et les faiblesses, et recommander des améliorations pour les améliorer. Les auditeurs internes peuvent également surveiller la mise en œuvre de ces recommandations et évaluer leur efficacité pour s'assurer qu'elles contribuent effectivement à la création de valeur ajoutée dans l'entreprise¹⁴².

De plus, l'audit interne peut aider à renforcer la culture de conformité de l'entreprise, ce qui peut également contribuer à la création de valeur ajoutée en réduisant les risques de non-conformité et en améliorant la réputation de l'entreprise auprès des parties prenantes¹⁴³.

En conclusion, l'audit interne peut jouer un rôle important dans la création de valeur ajoutée dans l'entreprise en évaluant les processus de l'entreprise et en recommandant des améliorations pour améliorer la performance de l'entreprise. Les entreprises qui ont une fonction d'audit interne bien établie ont tendance à avoir une meilleure performance financière et stratégique que les entreprises sans une telle fonction. Les résultats de l'audit interne peuvent être utilisés pour améliorer la prise de décision et la gestion des risques de l'entreprise, ce qui peut aider à améliorer la compétitivité et la réussite de l'entreprise à long terme.

¹⁴⁰ PwC. (2020). The Value of Internal Audit. <https://www.pwc.com/us/en/services/audit-assurance/internal-audit/value-of-internal-audit.html>

¹⁴¹ The Institute of Internal Auditors Research Foundation. (2015). The Role of Internal Audit in Corporate Governance: A Synthesis of the Literature. <https://na.theiia.org/standards-guidance/research-and-publications/Public%20Documents/The-Role-of-Internal-Audit-in-Corporate-Governance.pdf>

¹⁴² Institut of Internal Auditors. (2017). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards). <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-2017.pdf>

¹⁴³ Wang, D. (2019). Internal audit and compliance risk management. *Journal of Accounting and Public Policy*, 38(5), 105602.

2ème Chapitre :

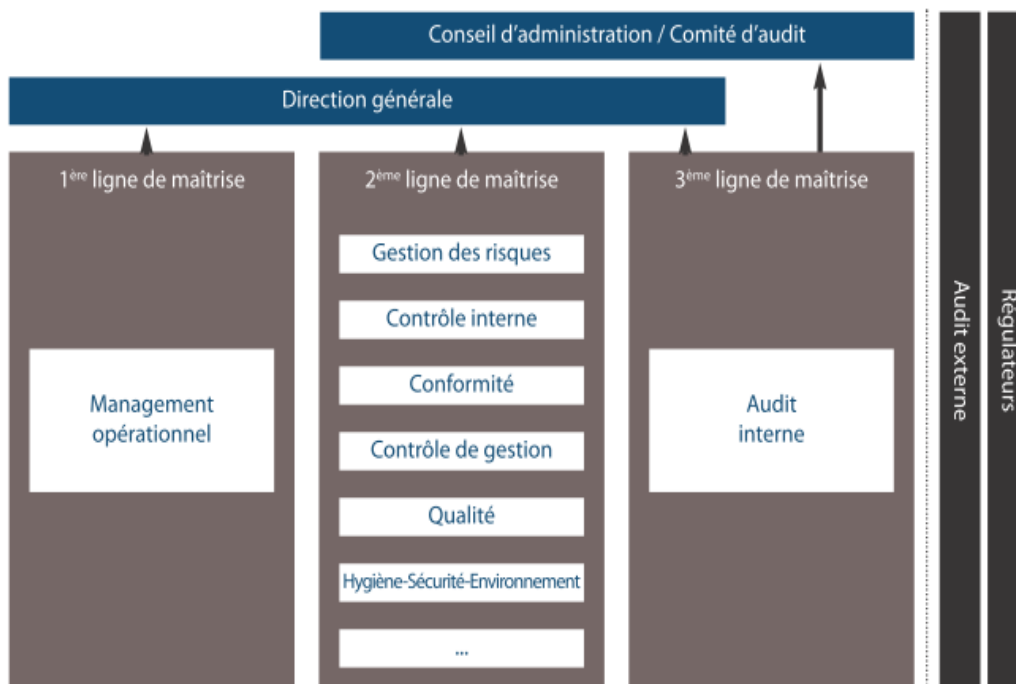
Audit Interne, Pilier de la Performance Durable : Maîtriser le Contrôle interne, Gérer les Risques, Optimiser la Gouvernance

Introduction

Dans un environnement d'affaires de plus en plus volatil, incertain, complexe et ambigu, la maîtrise des risques, l'efficacité des contrôles internes et la qualité de la gouvernance d'entreprise sont devenus des enjeux stratégiques cruciaux pour assurer la pérennité et la performance durable des organisations. C'est précisément sur ces trois piliers que se concentre l'audit interne, en tant que fonction indépendante et objective visant à apporter de la valeur ajoutée.

En effet, les récentes crises économiques, sanitaires, géopolitiques et environnementales ont mis douloureusement en lumière la nécessité impérieuse pour les entreprises de se doter de dispositifs de contrôle et de gestion des risques plus robustes et mieux intégrés. Dans le même temps, les attentes des parties prenantes en matière de transparence, de responsabilité et d'intégrité n'ont cessé de croître, plaçant la gouvernance d'entreprise au cœur des priorités managériales.

C'est dans ce contexte que l'audit interne, en conformité avec les normes de l'Institut des Auditeurs Internes (IIA) et suivant principalement le modèle des trois lignes de maîtrise, joue un rôle essentiel en évaluant l'adéquation et l'efficacité des dispositifs de contrôle interne, de management des risques et de gouvernance. Ses recommandations permettent ainsi aux organisations de renforcer leur résilience organisationnelle et de pérenniser la création de valeur pour l'ensemble de leurs parties prenantes.



Source : Contrôle interne et contrôle de gestion Pour une contribution conjointe et renouvelée à la performance des organisations – IFACI/DFCG- 2013-page3.

Ce chapitre a donc pour ambition d'explorer en détail ces trois piliers essentiels de la performance durable, qui constituent le champ d'action privilégié de l'audit interne :

- Le contrôle interne : Cadre de maîtrise des processus, des risques et des contrôles, garant de la fiabilité des informations et de l'efficacité des opérations.
- Le management des risques : Approche proactive d'identification, d'évaluation et de traitement des risques stratégiques, opérationnels, financiers et de conformité.
- La gouvernance d'entreprise : Système de direction, de contrôle et de surveillance visant à assurer l'équilibre des pouvoirs, la transparence et la responsabilité des décisions au plus haut niveau.

En s'appuyant sur les meilleures pratiques internationales, ce chapitre mettra en lumière comment le déploiement intégré et efficace de ces trois composantes clés, sous le regard vigilant de l'audit interne, peut conférer aux organisations un avantage concurrentiel durable, dans un environnement en constante mutation.

1ère Section : Le Contrôle Interne

Introduction

Le contrôle interne « est un dispositif primordial de régulation au sein des organisations. Permettant de prévenir et détecter les risques pouvant impacter la réalisation des objectifs, sa mise en place efficace constitue un enjeu stratégique majeur pour toute entité »¹⁴⁴.

Ce chapitre a pour objectif de poser les bases théoriques du concept de contrôle interne, en explorant ses définitions, ses composantes clés et ses limites intrinsèques telles que développées au fil du temps par les principaux référentiels de place.

Dans un premier temps, il sera question de revenir sur l'historique des réflexions ayant construit le cadre conceptuel du contrôle interne. L'apport fondateur du COSO 1 en 1992 ainsi que son actualisation par le COSO 2013 seront analysés.

Puis, la composition détaillée d'un dispositif de contrôle interne efficace selon ces référentiels fera l'objet d'une description approfondie. Les cinq composantes interconnectées ainsi que les dix-sept principes sous-jacents seront explicitées¹⁴⁵. Enfin, les limites inhérentes au contrôle interne¹⁴⁶ soulignées par les cadres théoriques seront exposées.

L'objectif de ce chapitre est ainsi de poser les bases conceptuelles nécessaires à la compréhension des enjeux empiriques du contrôle interne abordés dans les chapitres suivants.

I. L'importance du contrôle interne dans les organisations

Le contrôle interne revêt une importance capitale pour toute organisation souhaitant assurer le bon fonctionnement de ses opérations et sa pérennité. Un système de contrôle interne efficace permet de gérer les risques, de promouvoir l'efficacité des processus et de s'assurer de la fiabilité des informations financières et opérationnelles.

Le contrôle interne englobe l'ensemble des politiques et procédures mises en place par la direction pour assurer la gestion des risques associés à l'atteinte des objectifs de l'entreprise. Il couvre des domaines cruciaux tels que la protection des actifs, la vérification de l'exactitude et l'intégrité des données comptables, le respect des lois et réglementations, l'efficacité des opérations. Bien géré, le contrôle interne permet de prévenir et détecter les erreurs ou fraudes et de corriger les défaillances rapidement.

Les bénéfices d'un contrôle interne solide sont multiples. Tout d'abord, il améliore la qualité de la prise de décision en fournissant des informations fiables. Ensuite, il permet d'optimiser l'utilisation des ressources en réduisant les gaspillages et les doublons. De plus, il renforce la crédibilité de l'organisation auprès des parties prenantes comme les investisseurs, clients ou autorités de tutelle. Enfin, il contribue à pérenniser l'activité en gérant proactivement les principaux risques pouvant mettre en péril la continuité opérationnelle.

¹⁴⁴ Arwinge, O. (2013). Internal Control: A Study of Concept and Themes. Springer.

¹⁴⁵ COSO. (2013). Internal Control - Integrated Framework.

¹⁴⁶ Sacer, I. M., Malis, S. S., & Pavic, I. (2011). The Evaluation of Internal Control System. DAAAM International Scientific Book, 257-276.

Ainsi, le contrôle interne s'impose comme un levier stratégique au service de la performance durable. Dans une économie mondialisée aux enjeux de plus en plus complexes, les organisations se doivent de professionnaliser la gestion des risques en s'appuyant sur un cadre de contrôle interne solide et adapté à leur contexte. La direction générale se doit de jouer un rôle moteur en définissant le tone at the top nécessaire à la diffusion d'une culture du contrôle au sein de l'entreprise.

En conclusion, le contrôle interne ne doit plus être perçu comme une simple fonction support mais bien comme un outil au service de la compétitivité à long terme. Son institutionnalisation traduit la maturité d'une organisation soucieuse de maîtriser son environnement incertain pour créer toujours plus de valeur ajoutée de manière durable.

Les bénéfices d'un contrôle interne solide sont multiples. En effet, il :

- **Assure la conformité aux réglementations et aux normes** ¹⁴⁷: Le contrôle interne joue un rôle clé dans ce domaine en vérifiant la conformité des processus opérationnels. Le suivi des textes réglementaires représente une activité centrale du contrôle interne. Des procédures doivent être mises en place pour :
 - Identifier les principales lois et normes s'appliquant aux activités de l'entreprise telles que le droit du travail, la fiscalité, la protection des données personnelles...
 - Diffuser l'information sur les nouvelles obligations auprès des unités opérationnelles.
 - Suivre la mise en conformité effective via des contrôles ponctuels ou permanents.
- **Améliore la qualité de la prise de décision en fournissant des informations fiables** : le contrôle interne met en place des mécanismes visant à ¹⁴⁸:
 - Vérifier l'exactitude des données comptables et financières grâce aux procédures de contrôle présentées.
 - S'assurer de l'intégrité des indicateurs de performance utilisés pour le pilotage de l'activité.
 - Vérifier la pertinence et la cohérence des hypothèses des escompteurs et des budgets engagés.
 - Sécuriser physiquement et logiquement l'accès aux systèmes d'information pour prévenir d'éventuelles manipulations.

Ces mesures permettent d'alimenter les tableaux de bord de direction avec des agrégats compétents sur lesquels sollicitent les arbitrages. Ainsi, en certifiant la qualité des données sous-jacentes, le contrôle interne constitue une base solide facilitant une prise de décision éclairée et dans un contexte maîtrisé.

¹⁴⁷ COSO (2013), Internal Control - Integrated Framework

¹⁴⁸ COBIT (2019), Créer de la valeur avec COBIT 2019

- **Protège les actifs et améliore l'efficacité opérationnelle** : la protection du patrimoine de l'entreprise et l'optimisation des processus productifs sont des enjeux clés pour toute organisation. Le contrôle interne joue un rôle déterminant sur ces deux aspects.

- **Protection des actifs** : le contrôle interne définit des procédures rigoureuses pour sécuriser physiquement les biens de l'entreprise (stock, immobilisation, trésorerie...) contre les risques de vol ou de perte. De même, les contrôles d'accès aux systèmes d'information protègent les données contre les cybermenaces¹⁴⁹.
- **Amélioration de l'efficacité** : le contrôle des opérations a pour objectif d'optimiser les processus productifs. Il s'appuie sur des indicateurs clés de performance pour identifier les dérives ou goulots d'étranglement¹⁵⁰.

Ces mécanismes permettent d'accroître la productivité tout en diminuant les coûts de production. En conclusion, en assurant la protection du patrimoine et l'optimisation continue des processus, le contrôle interne stimule la performance opérationnelle durable des organisations.

- **Réduit les risques de fraude et d'erreurs** : la fraude et les erreurs revêtent une importance particulière en raison de leurs impacts négatifs. Le contrôle interne contribue à les réduire via diverses mesures :

- Tout d'abord, la séparation des tâches au sein des processus clés limite les risques de collusions frauduleuses. Ensuite, la traçabilité des opérations grâce à un système d'information sécurisé dissuade les comportements opportunistes.
- Par ailleurs, les contrôles comptables permettent de détecter rapidement les détournements d'actifs ou les erreurs systématiques dans les enregistrements¹⁵¹. Les contrôles de gestion approfondis dévoilent les anomalies dans l'exécution budgétaire pouvant indiquer des problèmes.
- Enfin, la politique anti-fraude définissant le cadre éthique et les canaux de signalement renforcent la prévention et la détection précoce¹⁵².

Ainsi, en assurant la traçabilité et la fiabilité des processus critiques, le contrôle interne crée un environnement décourageant pour les individus malveillants. Ses effets dissuasifs contribuent à préserver l'intégrité des activités.

- **Renforce la crédibilité de l'organisation auprès des parties prenantes comme les investisseurs, clients ou autorités de tutelle** : le contrôle interne contribue fortement à renforcer la confiance des parties prenantes.

- Tout d'abord, un dispositif de contrôle solide assure la fiabilité des états financiers communiqués aux investisseurs et créanciers¹⁵³. Il garantit que ces derniers disposent d'une vision sincère de la santé financière de l'entreprise.

¹⁴⁹ ISACA (2015), COBIT Framework

¹⁵⁰ FGV (2019), Manual de Controle Interno

¹⁵¹ IIA (2021), Three Lines Model

¹⁵² ACFE (2020), Report to the United Nations

¹⁵³ PCAOB (2017), Auditing standards

- Par ailleurs, la certification des procédures qualité par un tiers démontrant le respect de normes reconnues rassure les clients quant à la conformité des prestations¹⁵⁴.
- En outre, le suivi rigoureux des exigences réglementaires grâce au contrôle interne atteste l'intégrité de l'organisation vis-à-vis des autorités¹⁵⁵.
- Enfin, la communication sur le dispositif de maîtrise des risques démontre une culture d'éthique et de responsabilité que valorisent de plus en plus les parties prenantes¹⁵⁶.

Ainsi, en renforçant la crédibilité globale portée sur l'intégrité et la fiabilité de l'organisation, le contrôle interne constitue un levier pour pérenniser la confiance des parties prenantes.

- **Contribue à pérenniser l'activité en gérant proactivement les principaux risques pouvant mettre en péril la continuité opérationnelle** : le contrôle interne joue un rôle clé de par ses missions de gestion des risques.
 - Tout d'abord, l'évaluation exhaustive des risques se fait de façon périodique permet d'identifier de manière prospective les vulnérabilités internes ou externes¹⁵⁷.
 - Ensuite, des plans de gestion sont définis pour les principaux risques en y associant des plans d'actions et indicateurs de suivi¹⁵⁸.
 - Par ailleurs, des scénarios de crise sont modélisés pour tester la résilience de l'entreprise face aux menaces majeures¹⁵⁹.
 - Enfin, le contrôle est chargé de s'assurer de la bonne application des mesures correctrices et d'en renforcer l'efficacité¹⁶⁰.

Cette vision anticipative du risque et cette réactivité constante présentent une meilleure capacité d'adaptation de l'organisation. L'institutionnalisation du contrôle des risques fait ainsi partie intégrante d'une stratégie de pérennité.

¹⁵⁴ ISO (2015), Management system standards

¹⁵⁵ COSO (2013), Internal Control Framework

¹⁵⁶ IIA (2021), Professional practices framework

¹⁵⁷ COSO (2013), Cadre de contrôle interne

¹⁵⁸ IIA (2021), Gestion globale des risques

¹⁵⁹ AGFS (2019), Activités de réponse et de contrôle des risques

¹⁶⁰ ISO (2018), Lignes directrices pour le management des risques

II. Définition de contrôle interne :

Le contrôle interne est un concept fondamental dans la gestion et la gouvernance des organisations. Nous allons explorer les plus importantes définitions du contrôle interne

Parmi les nombreuses définitions du contrôle interne on trouve celle donnée par l'ordre des experts comptables français en 1977 ¹⁶¹: « *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.* ».

Celle du « Consultative Committee of Accountancy » de Grande-Bretagne donnée en 1978: « *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 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.* »

Depuis l'apparition des référentiels en matière de contrôle interne, nous avons eu de nouvelles définitions¹⁶².

Ainsi, selon le COSO (référentiel américain) : « *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 suivants :*

- *réalisation et optimisation des opérations ;*
- *fiabilité des informations financières ;*
- *conformité aux lois et aux réglementations en vigueur.* »

Pour le COCO (référentiel canadien): « *Le contrôle interne est constitué des éléments d'une organisation (y compris les ressources, les systèmes, les processus, la culture, la structure, et les tâches) qui collectivement aident les gens à réaliser les objectifs de l'organisation qui font partie des trois catégories suivantes :*

- *efficacité et efficience du fonctionnement ;*
- *fiabilité de l'information interne et externe ;*
- *conformité aux lois, aux règlements et aux politiques internes.* »

¹⁶¹ Eustache Ebondo Wa Mandzila. LA CONTRIBUTION DU CONTROLE INTERNE ET DE L'AUDIT AU GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE.. Gestion et management. UNIVERSITE PARIS XII VAL de MARNE, 2004.

¹⁶² une comparaison des principaux référentiels de contrôle interne –louis vauris et florence fradin- audit interne enjeux et pratiques à l'international- Groupe Eyrolles, 2007

La définition du Turnbull ¹⁶³ (référentiel anglais), elle, est la suivante : « *Le contrôle interne est un processus conçu et mis en œuvre par le conseil d'administration, la direction et le personnel d'une organisation, pour fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants :*

- *Efficacité et efficience des opérations*
- *Fiabilité de l'information financière*
- *Conformité aux lois et réglementations applicables*"

Aussi plusieurs auteurs, ont donné leurs définitions du contrôle interne voici quelques exemples :

- **Le contrôle interne comme système de gestion :** Selon Alasdair Marshall¹⁶⁴, le contrôle interne peut être défini comme « *un système global de gestion. Ce système englobe les politiques, les procédures, les pratiques et les structures organisationnelles mises en place par la direction pour assurer une gestion efficace et atteindre les objectifs opérationnels, financiers et de conformité* ». Cette définition met en avant l'importance d'une approche globale et intégrée du contrôle interne.
- **Le contrôle interne comme ensemble de normes et de règles :** Michael C. Knapp ¹⁶⁵ propose une autre définition du contrôle interne. Selon lui, « *le contrôle interne peut être considéré comme un ensemble de normes et de règles à suivre pour garantir l'efficacité et la conformité des opérations* ». Cette approche normative met l'accent sur la mise en place de procédures et de contrôles spécifiques pour prévenir les risques et les erreurs.
- **Le contrôle interne comme interaction sociale et culture organisationnelle :** Mark S. Beasley, Frank A. Buckless, Steven M. Glover et Douglas F. Prawitt ¹⁶⁶, ont développé une approche sociologique du contrôle interne. Selon eux, « *le contrôle interne est influencé par les interactions sociales au sein de l'organisation et par sa culture organisationnelle* ». Cette définition met l'accent sur l'importance de la confiance, de la communication et de la collaboration pour assurer un contrôle efficace.

¹⁶³ rapport "Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code" publié en 1999 par la commission Turnbull, instituée par l'Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) au Royaume-Uni.

¹⁶⁴ Marshall, Alasdair. "Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code" -Financial Reporting Council- (2005).

¹⁶⁵ Knapp, Michael C. (2016). Contemporary Auditing: Real Issues and Cases. 11e édition. Cengage Learning.

¹⁶⁶ Beasley, Mark S., Buckless, Frank A., Glover, Steven M., Prawitt, Douglas F. (2021). Auditing and Assurance Services. 8e édition. Pearson.

III. Évolution historique précise du contrôle interne

L'évolution historique du contrôle interne a été façonnée par diverses influences et événements au fil du temps. Nous allons examiner de manière détaillée les différentes étapes de l'évolution du contrôle interne, en mettant en évidence les facteurs historiques qui ont contribué à son développement.

Phase 1 : Antiquité et influences préliminaires

Le contrôle interne trouve ses origines dans les premières formes d'organisation économique et administrative de l'Antiquité. Les écrits de l'Empereur Romain Justinien, tels que "Corpus Juris Civilis" (529-534), contiennent des premiers éléments de contrôle et de surveillance dans le domaine de la gestion publique¹⁶⁷. De plus, les travaux de Frederick W. Taylor sur la gestion scientifique au début du XXe siècle¹⁶⁸, ont posé les bases de l'approche systématique du contrôle interne dans les organisations industrielles.

Phase 2 : Évolution dans le domaine de la comptabilité

Au cours du XIXe siècle, le contrôle interne a commencé à se développer dans le domaine de la comptabilité. Les travaux de Henry Metcalfe et William M. Lybrand, présentés dans "The Accountant's Manual" ¹⁶⁹, ont introduit des concepts tels que la séparation des tâches et le contrôle des livres comptables, qui sont devenus des éléments clés du contrôle interne dans les entreprises. Par la suite, les principes de la comptabilité et les normes professionnelles ont joué un rôle essentiel dans l'évolution du contrôle interne, avec des références telles que "Generally Accepted Accounting Principles" (GAAP) et "International Financial Reporting Standards" (IFRS).

Phase 3 : Influences réglementaires et gouvernementales

L'évolution du contrôle interne a été profondément influencée par les réglementations et les exigences gouvernementales. Le passage du XXe au XXIe siècle a été marqué par des événements tels que les scandales financiers d'Enron et de WorldCom, qui ont conduit à l'adoption du Sarbanes-Oxley Act (2002) aux États-Unis¹⁷⁰. Cette loi a renforcé les exigences en matière de contrôle interne et de divulgation d'informations financières. De plus, les cadres conceptuels tels que le cadre COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) dans "Internal Control - Integrated Framework" (2013) ont fourni des lignes directrices pour la mise en place de contrôles internes robustes¹⁷¹.

¹⁶⁷ Funnell, W., & Barzelay, M. (2015). The history of public auditing in France and Britain from the late-medieval period to the present. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(5), 684-718.

¹⁶⁸ Taylor, F. W. (1911). *The Principles of Scientific Management*. Harper & Brothers.

¹⁶⁹ Metcalfe, Henry, Lybrand, William M. "The Accountant's Manual" (1895).

¹⁷⁰ Moeller, R. R. (2004). *Sarbanes-Oxley and the New Internal Auditing Rules*. John Wiley & Sons.

¹⁷¹ Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A., & Church, B. K. (2004). The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting Literature*, 23, 194-244.

Phase 4 : Intégration des technologies de l'information

L'évolution du contrôle interne a été fortement influencée par l'avènement des technologies de l'information. L'adoption généralisée des systèmes informatisés a nécessité une adaptation du contrôle interne pour faire face aux nouveaux risques et défis. Les travaux de Paul J. Sobel et J. Michael Jacka dans "Auditor's Guide to IT Auditing" ¹⁷² ont mis en évidence l'importance de l'audit et du contrôle des systèmes d'information dans le cadre du contrôle interne. Les avancées telles que la transformation numérique, la cybersécurité et la gestion des données ont ajouté de nouvelles dimensions au contrôle interne.

IV. Approches théoriques du contrôle interne

Le contrôle interne est un concept clé dans la gestion des organisations, et différentes approches théoriques ont été développées pour comprendre et appliquer efficacement ce concept. Nous explorerons en détail les approches théoriques du contrôle interne, en mettant en évidence leurs caractéristiques et leurs implications.

1.Approche basée sur le contrôle interne traditionnel

L'approche basée sur le contrôle interne traditionnel met l'accent sur les procédures et les contrôles formels mis en place au sein de l'organisation. Michael C. Knapp ¹⁷³ souligne l'importance des contrôles internes structurels tels que les politiques, les procédures et les mécanismes de surveillance pour assurer la conformité et minimiser les risques. Ce cadre théorique se concentre sur la prévention et la détection des erreurs, des fraudes et des irrégularités.

- **Définition et objectifs du contrôle interne traditionnel :**

Selon Michael C. Knapp « *le contrôle interne traditionnel vise à prévenir et à détecter les erreurs, les fraudes et les irrégularités. Il s'appuie sur des contrôles préventifs et des mécanismes de détection pour assurer la fiabilité des informations financières et opérationnelles* ».

- **Composantes du contrôle interne traditionnel :**

Le contrôle interne traditionnel repose sur différentes composantes clés. Selon Alain Burlaud et Bernard Colasse ¹⁷⁴, ses composantes comprennent :

- La séparation des tâches,
- Les autorisations et les approbations,
- Les contrôles physiques,
- Les contrôles informatiques,

¹⁷² Sobel, Paul J., Jacka, J. Michael. (2012). Auditor's Guide to IT Auditing. 2e édition. Wiley.

¹⁷³ Knapp, Michael C. (2016). Contemporary Auditing: Real Issues and Cases. 11e édition. Cengage Learning.

¹⁷⁴ - Burlaud, Alain, Colasse, Bernard. "Contrôle de Gestion - Perspectives Stratégiques et Managériales" (2018).

- Les politiques et procédures,
- Ainsi que la surveillance et la revue indépendante.

- **Limites et critiques du contrôle interne traditionnel :**

Bien que l'approche basée sur le contrôle interne traditionnel présente de nombreux avantages, elle n'est pas sans limites et critiques. Selon Yves Dupuy et Jean-François Gajewski¹⁷⁵, l'accent mis sur les procédures et les contrôles formels peut parfois conduire à une rigidité excessive et à une lourdeur administrative. De plus, les contrôles internes ne peuvent pas garantir à 100% l'absence d'erreurs ou de fraudes. Il est donc important de reconnaître ces limites et de les prendre en compte dans la conception et la mise en œuvre du contrôle interne.

2. Approche basée sur les systèmes d'information

Face aux défis et aux évolutions des environnements organisationnels, le contrôle interne traditionnel a dû s'adapter. Paul M. Healy et Krishna G. Palepu¹⁷⁶, ont mis en évidence l'importance de l'intégration du contrôle interne dans les systèmes d'information et les processus opérationnels. Cette évolution a permis une automatisation accrue, une meilleure traçabilité des activités et une gestion des risques plus efficace.

L'approche basée sur les systèmes d'information met l'accent sur l'utilisation des technologies de l'information et des systèmes d'information pour renforcer le contrôle interne. Robert N. Anthony et Vijay Govindarajan, et de Sanjay Anand¹⁷⁷, mettent en évidence l'importance de l'intégration des systèmes d'information dans les processus de contrôle interne. Cette approche permet une automatisation accrue, une traçabilité des activités et une meilleure gestion des risques.

- **Rôle des systèmes d'information dans le contrôle interne :**

Les systèmes d'information jouent un rôle essentiel dans le contrôle interne en permettant une automatisation accrue des processus, une traçabilité des activités et une gestion des risques plus efficace. Selon l'ouvrage de Robert N. Anthony et Vijay Govindarajan, les systèmes d'information aident à collecter, stocker et analyser les données financières et opérationnelles, ce qui permet de détecter les anomalies et de prendre des mesures préventives. Ils sont également utilisés pour mettre en œuvre des contrôles informatiques tels que les contrôles d'accès et les contrôles de sécurité.

- **Intégration des systèmes d'information dans le contrôle interne :**

L'intégration des systèmes d'information dans le contrôle interne est un aspect clé de cette approche. Selon Sanjay Anand¹⁷⁸, les systèmes d'information intégrés tels que les progiciels de

¹⁷⁵ Dupuy, Y., & Gajewski, J.-F. (2006). Les limites du contrôle interne. *Echanges*, 230, 48-50.

¹⁷⁶ Healy, Paul M., Palepu, Krishna G. (2017). *Business Analysis Valuation: Using Financial Statements*. 5e édition. Cengage Learning.

¹⁷⁷ Anthony, Robert N., Govindarajan, Vijay. (2007). *Management Control Systems*. 12e édition. McGraw-Hill.

¹⁷⁸ Anand, Sanjay. (2014). *Enterprise Resource Planning: Concepts and Practice*. 2e édition. PHI Learning.

gestion intégrés (ERP) permettent de centraliser les données et les processus, ce qui facilite la mise en place de contrôles internes cohérents et standardisés. L'utilisation d'un ERP favorise également la collaboration entre les différentes fonctions de l'organisation et améliore la qualité des informations disponibles pour la prise de décision.

- **Avantages et défis de l'approche basée sur les systèmes d'information :**

L'approche basée sur les systèmes d'information offre de nombreux avantages, mais elle présente également des défis à prendre en compte. Selon Wim Van Grembergen et Steven De Haes¹⁷⁹, les avantages incluent une meilleure visibilité des processus, une réduction des erreurs manuelles, une amélioration de l'efficacité opérationnelle et une meilleure conformité réglementaire. Cependant, des défis tels que la complexité de la mise en œuvre des systèmes d'information, la nécessité de maintenir la sécurité des données et la formation des utilisateurs doivent être pris en compte pour assurer le succès de cette approche.

- **Évolutions récentes dans l'approche basée sur les systèmes d'information en contrôle interne**

L'approche basée sur les systèmes d'information en contrôle interne a évolué pour s'adapter aux dernières tendances technologiques. Selon Jörg Becker et al.¹⁸⁰, les avancées telles que l'intelligence artificielle, l'automatisation robotique des processus (RPA) et l'analyse avancée des données sont devenues des éléments clés dans l'amélioration du contrôle interne. Ces technologies permettent une détection plus rapide des anomalies et des risques, ainsi qu'une optimisation continue des processus de contrôle.

- **Les limites et critiques du contrôle interne basé sur les systèmes d'information**

Bien que les systèmes d'information aient apporté de nombreux avantages au contrôle interne, notamment en termes d'automatisation et de fiabilité des processus, ils comportent également des limites et des critiques importantes à prendre en compte.

Tout d'abord, la dépendance excessive envers les technologies de l'information peut créer un faux sentiment de sécurité. Comme le soulignent Sajady et al.¹⁸¹, l'automatisation des contrôles peut masquer les faiblesses sous-jacentes du système et donner l'illusion que tout est sous contrôle. De plus, le risque de défaillances des systèmes informatiques, rappelé par le cadre COSO de 2013¹⁸², peut compromettre l'intégrité même des contrôles.

¹⁷⁹ Van Grembergen, Wim, De Haes, Steven. (2013). *Enterprise Governance of Information Technology: Achieving Alignment and Value, Featuring COBIT 5*. Springer.

¹⁸⁰ Becker, Jörg, Kugeler, Martin, Rosemann, Michael (Eds.). (2013). *Business Process Management: Concepts, Languages, Architectures*. 2e édition. Springer.

¹⁸¹ Sajady, H., Dastgir, M., & Hashem Nejad, H. (2008). Evaluation of the effectiveness of accounting information systems. *International Journal of Information Science and Technology*, 6(2).

¹⁸² COSO. (2013). *Internal Control - Integrated Framework*.

Ensuite, la complexité croissante des systèmes d'information peut nuire à la transparence et à la compréhension des contrôles, comme le montrent Sobel et Jacka¹⁸³. Le manque de compétences techniques du personnel, relevé par Knapp¹⁸⁴, peut également limiter l'efficacité des contrôles informatiques.

Enfin, le risque de contournement des contrôles est une préoccupation majeure. Les accès privilégiés aux systèmes, soulignés par le cadre COSO, peuvent permettre à des employés malveillants de s'affranchir des contrôles. De plus, le risque de piratage et d'accès non autorisés, mis en évidence par Van Grembergen et De Haes ainsi que Becker et al.¹⁸⁵, peut compromettre l'intégrité des données et des contrôles.

En conclusion, bien que les systèmes d'information aient apporté de nombreux progrès au contrôle interne, il est essentiel de reconnaître leurs limites et de les prendre en compte dans la conception et la mise en œuvre des dispositifs de contrôle, afin d'en assurer l'efficacité à long terme.

3. Approche basée sur le contrôle interne intégré :

L'approche basée sur le contrôle interne intégré vise à intégrer le contrôle interne dans l'ensemble des activités et des processus de l'organisation. Les travaux de Paul M. Collier¹⁸⁶ soulignent que cette approche nécessite une prise en compte systématique des risques, des contrôles et des objectifs dans toutes les fonctions et tous les niveaux hiérarchiques de l'organisation. Cette approche favorise une vision globale et stratégique du contrôle interne.

- **Définition et objectifs du contrôle interne intégré**

Le contrôle interne intégré peut être défini comme « *un processus continu qui vise à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs opérationnels, financiers et de conformité d'une organisation* ». Selon Paul M. Clikeman¹⁸⁷, les objectifs du contrôle interne intégré comprennent :

- La protection des actifs,
- La véracité et l'exhaustivité des informations financières,
- La conformité aux lois et réglementations applicables,
- Ainsi que l'amélioration de l'efficacité et de l'efficience des opérations.

- **Intégration du contrôle interne dans les processus opérationnels**

L'un des aspects clés de l'approche basée sur le contrôle interne intégré est l'intégration du contrôle dans les processus opérationnels de l'organisation. Selon Mark S. Beasley et al.¹⁸⁸, cela

¹⁸³ Sobel, P. J., & Jacka, J. M. (2012). Auditor's Guide to IT Auditing. Wiley.

¹⁸⁴ Knapp, M. C. (2016). Contemporary Auditing: Real Issues and Cases. Cengage Learning.

¹⁸⁵ Becker, J., Kugeler, M., & Rosemann, M. (Eds.). (2013). Business Process Management: Concepts, Languages, Architectures. Springer.

¹⁸⁶ Collier, Paul M. (2018). Accounting for Managers: Interpreting Accounting Information for Decision Making. 6e édition. Wiley.

¹⁸⁷ Clikeman, Paul M. (2012). Cases in Strategic Management: An Integrated Approach. Business Expert Press.

¹⁸⁸ Beasley, Mark S., Buckless, Frank A., Glover, Steven M., Prawitt, Douglas F. (2013). Auditing Cases: An Interactive Learning Approach. 6e édition. Pearson.

implique d'identifier les risques potentiels associés à chaque processus, de concevoir et de mettre en œuvre des contrôles appropriés, et de surveiller en permanence l'efficacité de ces contrôles. L'intégration du contrôle interne dans les processus opérationnels permet une gestion proactive des risques et une amélioration continue des performances.

- **Le rôle des technologies de l'information dans le contrôle interne intégré**

Les technologies de l'information jouent un rôle crucial dans la mise en œuvre du contrôle interne intégré. Selon Alles, Michael, et al¹⁸⁹, les systèmes d'information automatisés permettent de collecter, de traiter et de stocker des données de manière fiable, ce qui facilite la surveillance des activités, la détection des erreurs et des fraudes, et la génération de rapports fiables. L'utilisation de technologies telles que les progiciels de gestion intégrés (ERP), les outils d'analyse des données et les systèmes de gestion des risques renforce l'efficacité du contrôle interne intégré.

L'approche basée sur le contrôle interne intégré offre une approche globale et coordonnée pour renforcer les mécanismes de contrôle au sein des organisations. En intégrant les différents aspects du contrôle interne, en mettant en place des composantes clés, en intégrant le contrôle dans les processus opérationnels et en exploitant les technologies de l'information, les organisations peuvent améliorer leur résilience face aux risques, assurer la fiabilité des informations financières et opérationnelles, et renforcer leur conformité réglementaire. L'approche basée sur le contrôle interne intégré est un cadre complet qui répond aux exigences croissantes en matière de gouvernance et de gestion des risques dans le monde des affaires contemporain.

- **Les limites et critiques du contrôle interne intégré**

Bien que le contrôle interne intégré soit considéré comme une approche plus complète et efficace par rapport au contrôle interne traditionnel, il n'est pas exempt de limites et de critiques importantes à prendre en compte.

Tout d'abord, la complexité de concevoir et de mettre en place un système de contrôle interne intégré peut représenter un défi de taille pour de nombreuses organisations. Comme le soulignent Arwinge¹⁹⁰, la complexité de cette approche peut être un frein à sa mise en œuvre réussie. De plus, le manque de compétences et de ressources au sein des entreprises, relevé par Collier¹⁹¹, peut également entraver l'implémentation du contrôle interne intégré.

Ensuite, une approche trop formelle et procédurale du contrôle interne intégré peut conduire à une lourdeur administrative excessive, comme le mentionnent Dupuy et Gajewski¹⁹².

¹⁸⁹ Alles, Michael, Kogan, Alexander, Vasarhelyi, Miklos A. (2006). Continuous Auditing: Theory and Application. 1re édition. American Accounting Association.

¹⁹⁰ Arwinge, O. (2013). Internal Control: A Study of Concept and Themes. Springer.

¹⁹¹ Collier, P. M. (2018). Accounting for Managers: Interpreting Accounting Information for Decision Making. Wiley.

¹⁹² Dupuy, Y., & Gajewski, J.-F. (2006). Les limites du contrôle interne. Echanges, 230, 48-50.

La volonté d'exhaustivité dans les contrôles, soulignée par Clikeman¹⁹³, peut parfois nuire à l'agilité et à la réactivité organisationnelle.

Enfin, bien que le contrôle interne intégré vise à offrir une assurance raisonnable, il ne peut pas garantir l'absence totale d'erreurs ou de fraudes. Comme le rappellent le cadre COSO de 2013, les limites inhérentes aux systèmes d'information et aux facteurs humains, soulignées par Alles et al.¹⁹⁴, peuvent compromettre l'efficacité du contrôle interne intégré.

En conclusion, bien que le contrôle interne intégré présente de nombreux avantages, il est essentiel de reconnaître ses limites et de les prendre en compte dans la conception et la mise en œuvre de ce dispositif, afin d'en assurer l'efficacité et l'adaptabilité dans un environnement en constante évolution.

4. Approche basée sur la culture organisationnelle :

L'approche basée sur la culture organisationnelle reconnaît l'importance de la culture et des valeurs de l'organisation dans la mise en place et le fonctionnement du contrôle interne. Robert Simons¹⁹⁵ et de Robert L. Brown¹⁹⁶, mettent en évidence l'impact de la culture organisationnelle sur la conception et l'efficacité des contrôles internes.

- **La culture organisationnelle et son impact sur le contrôle interne :**

La culture organisationnelle représente les valeurs, les croyances et les comportements partagés au sein d'une organisation. Selon Edgar H. Schein¹⁹⁷, la culture organisationnelle peut influencer considérablement la façon dont les contrôles internes sont perçus, acceptés et mis en œuvre par les membres de l'organisation. Une culture forte axée sur l'éthique, la transparence et la responsabilité favorise la mise en place de contrôles internes solides et leur intégration harmonieuse dans les processus opérationnels.

- **L'intégration de la culture organisationnelle dans le cadre de contrôle interne intégré**

L'approche basée sur la culture organisationnelle en contrôle interne intégré cherche à intégrer la culture organisationnelle dès la conception et la mise en œuvre des contrôles. Selon Mark S. Beasley et al.¹⁹⁸, cela implique de prendre en compte les valeurs et les normes culturelles dans la conception des politiques, des procédures et des mécanismes de contrôle. L'intégration de

¹⁹³ Clikeman, P. M. (2012). *Cases in Strategic Management: An Integrated Approach*. Business Expert Press.

¹⁹⁴ Alles, M., Kogan, A., & Vasarhelyi, M. A. (2006). *Continuous Auditing: Theory and Application*. American Accounting Association.

¹⁹⁵ Simons, Robert. (1995). *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Harvard Business School Press.

¹⁹⁶ Brown, Robert L. (1998). *Organizational Culture, Learning, and Control: A Dynamic System Approach*. Cengage Learning.

¹⁹⁷ Schein, Edgar H. (2010). *Organizational Culture and Leadership*. 4e édition. Jossey-Bass.

¹⁹⁸ Beasley, Mark S., Buckless, Frank A., Glover, Steven M., Prawitt, Douglas F. (2013). *Auditing Cases: An Interactive Learning Approach*. 6e édition. Pearson.

la culture organisationnelle dans le cadre de contrôle interne intégré favorise l'adhésion, l'engagement et la responsabilisation des membres de l'organisation.

- **La communication et la sensibilisation à la culture organisationnelle en contrôle interne**

La communication et la sensibilisation jouent un rôle crucial dans l'approche basée sur la culture organisationnelle en contrôle interne intégré. Selon de Robert L. Simons, « *il est essentiel de communiquer de manière claire et cohérente les valeurs, les attentes et les objectifs liés au contrôle interne. La sensibilisation à la culture organisationnelle permet aux membres de l'organisation de comprendre l'importance du contrôle interne dans l'atteinte des objectifs organisationnels et de s'impliquer activement dans sa mise en œuvre* ».

- **Le rôle du leadership dans la promotion de la culture organisationnelle en contrôle interne**

Le leadership joue un rôle essentiel dans la promotion de la culture organisationnelle en contrôle interne intégré. Selon David A. Hofmann et al.¹⁹⁹, « *les dirigeants doivent incarner les valeurs et les comportements attendus en matière de contrôle interne, et servir de modèles pour les autres membres de l'organisation. Le leadership efficace crée un environnement propice à la confiance, à la responsabilité et à l'apprentissage continu, favorisant ainsi une culture organisationnelle solide en matière de contrôle interne* ».

- **Les limites et critiques du contrôle interne basé sur la culture organisationnelle**

Bien que le contrôle interne basé sur la culture organisationnelle soit considéré comme une approche complémentaire aux dispositifs traditionnels, il présente également des limites et des critiques importantes à prendre en compte.

Tout d'abord, la culture organisationnelle est un concept complexe et subjectif, difficile à définir et à évaluer de manière objective. Comme le soulignent Schein²⁰⁰, le manque d'outils et de méthodes éprouvés pour influencer et contrôler la culture peut limiter l'efficacité du contrôle interne basé sur cet aspect. De plus, Hofmann et al.²⁰¹ relèvent que le manque d'engagement de la direction peut compromettre les initiatives de changement culturel nécessaires à la mise en œuvre réussie du contrôle interne.

Ensuite, les individus et les groupes au sein de l'organisation peuvent résister aux efforts visant à modifier la culture, ce qui entrave la mise en œuvre du contrôle interne. Schein et Brown soulignent les défis liés à la gestion du changement culturel dans les organisations. Par ailleurs, un focus trop important sur le contrôle interne basé sur la culture peut conduire à une culture de conformité, au détriment de l'innovation et de l'adaptation, comme le mentionnent Beasley et al. et Simons.

¹⁹⁹ Hofmann, David A., Burke, Michael J., Zohar, Dov. (2011). The Role of Leadership in Safety. Emerald Group Publishing.

²⁰⁰ Schein, E. H. (2010). Organizational Culture and Leadership. Jossey-Bass.

²⁰¹ Hofmann, D. A., Burke, M. J., & Zohar, D. (2011). The Role of Leadership in Safety. Emerald Group Publishing.

Enfin, le risque de standardisation excessive des comportements et des valeurs peut nuire à la flexibilité et à la résilience organisationnelle. Brown et Hofmann et al. mettent en garde contre les effets pervers d'une approche trop rigide du contrôle interne basé sur la culture.

V. Cadres conceptuels et modèles de référence

Le contrôle interne est un élément essentiel de la gestion et de la gouvernance des organisations, visant à assurer l'efficacité opérationnelle, la conformité aux lois et réglementations, ainsi que la protection des actifs. Les cadres conceptuels et les modèles de référence jouent un rôle crucial dans la mise en place d'un contrôle interne solide. On examine en détail les cadres conceptuels et les modèles de référence importants du contrôle interne. Les cadres conceptuels et les modèles de référence du contrôle interne jouent un rôle essentiel dans la gestion des risques et la gouvernance des organisations. Le COSO, COBIT, ISO 31000 et le cadre Turnbull sont parmi les cadres les plus importants et influents

1. COSO - Cadre intégré de contrôle interne

Le COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) est un organisme reconnu mondialement pour ses travaux sur le contrôle interne. Le cadre le plus largement utilisé est le "Internal Control - Integrated Framework" publié par le COSO en 2013²⁰². Ce cadre définit cinq composantes essentielles du contrôle interne : l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, les activités de contrôle, l'information et la communication, ainsi que le pilotage. Le cadre COSO fournit une approche holistique et intégrée pour évaluer et améliorer le contrôle interne.

2. COBIT - Contrôle et gouvernance des technologies de l'information

COBIT (Control Objectives for Information and Related Technologies) est un modèle de référence développé par l'ISACA (Information Systems Audit and Control Association) pour la gestion des technologies de l'information (IT)²⁰³. Le "COBIT 2019 Framework" fournit des principes, des pratiques et des outils pour la gouvernance et le contrôle des IT. Il met l'accent sur l'alignement des objectifs métier, la création de valeur, la gestion des risques et la transparence des processus de contrôle. COBIT offre une approche complète pour intégrer les contrôles IT dans le cadre global du contrôle interne.

3. ISO 31000 - Gestion des risques

L'ISO 31000 est une norme internationale développée par l'ISO (International Organization for Standardization) pour la gestion des risques²⁰⁴. Le document "ISO 31000:2018 - Risk management – Guidelines" énonce les principes, le processus et les directives pour la gestion des risques dans tous les types d'organisations. Bien que l'ISO 31000 ne se concentre pas exclusivement sur le contrôle interne, il fournit une base solide pour l'identification, l'évaluation et la gestion des risques organisationnels, qui sont des éléments clés du contrôle interne.

²⁰² Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. "Internal Control - Integrated Framework" (2013).

²⁰³ ISACA. "COBIT 2019 Framework" (2019).

²⁰⁴ International Organization for Standardization. "ISO 31000:2018 - Risk management – Guidelines" (2018).

4. **Turnbull - Cadre de contrôle interne pour la gestion d'entreprise**

Le cadre Turnbull, développé au Royaume-Uni, est un modèle de référence important pour le contrôle interne dans le contexte de la gestion d'entreprise. Le rapport "Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code" publié par le Financial Reporting Council en 1999 ²⁰⁵ définit les principes clés de ce cadre. Il met l'accent sur l'évaluation et la gestion des risques, l'environnement de contrôle, l'information et la communication, ainsi que le suivi. Le cadre Turnbull fournit des directives pratiques destinées aux administrateurs et aux dirigeants d'entreprise pour renforcer le contrôle interne.

Dans notre travail, nous allons focaliser sur le COSO puisqu'il est le cadre de référence le plus utilisé et le plus préconisé par les normes d'audit de l'IIA.

Le COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) joue un rôle essentiel dans le domaine du contrôle interne et se distingue des autres cadres de référence par plusieurs aspects clés. Voici les principales raisons qui soulignent l'importance du COSO par rapport aux autres cadres de référence de contrôle interne :

- **Reconnaissance mondiale** : Le COSO bénéficie d'une reconnaissance mondiale et est largement accepté comme un cadre de référence crédible et fiable pour le contrôle interne. Il est utilisé par de nombreuses organisations de divers secteurs et pays, ce qui lui confère une légitimité et une portée internationale.
- **Approche holistique** : Le COSO adopte une approche holistique envers le contrôle interne. Son cadre intégré, publié en 1992 et mis à jour en 2013, fournit une vision globale du contrôle interne en couvrant cinq composantes interconnectées : l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, les activités de contrôle, les informations et les communications, ainsi que le pilotage.
- **Adaptabilité et flexibilité** : Le COSO propose un cadre qui peut être adapté aux besoins spécifiques de chaque organisation. Il fournit des principes directeurs et une structure de base, permettant aux entreprises de l'adapter en fonction de leur taille, de leur secteur d'activité et de leurs particularités opérationnelles.
- **Intégration avec d'autres cadres de référence** : Le COSO peut être intégré avec d'autres cadres de référence pertinents pour le contrôle interne, tels que les normes de gouvernance d'entreprise, les principes de gestion des risques ou les recommandations en matière d'audit interne. Cette intégration facilite une approche cohérente et complète de la gouvernance, du contrôle et de la gestion des risques au sein des organisations.
- **Orientation vers les objectifs** : Le COSO met l'accent sur l'alignement du contrôle interne avec les objectifs de l'organisation. Il vise à assurer l'efficacité et l'efficience des opérations, la fiabilité des rapports financiers, la conformité aux lois et réglementations applicables, ainsi que la protection des actifs de l'entreprise. Cette orientation vers les objectifs aide les organisations à atteindre leurs stratégies et leurs résultats souhaités.

²⁰⁵ Financial Reporting Council. "Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code" (1999).

- **Prise en compte des évolutions** : Le COSO s'efforce de rester à jour avec les évolutions du monde des affaires et des pratiques de contrôle interne. Il tient compte des avancées technologiques, des nouvelles réglementations et des tendances émergentes, ce qui permet aux organisations de rester pertinentes et réactives face aux changements.

COSO - Cadre intégré de contrôle interne

Le contrôle interne est un élément essentiel de la gestion et de la gouvernance des organisations, visant à assurer l'efficacité opérationnelle, la conformité aux lois et réglementations, ainsi que la protection des actifs. Le COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) est un organisme reconnu mondialement pour ses travaux sur le contrôle interne. Le cadre le plus largement utilisé est le "Internal Control - Integrated Framework" publié par le COSO en 2013.

1.Contexte de création du COSO

A la fin des années 1970, les États-Unis ont été le théâtre de plusieurs scandales financiers majeurs mettant en cause l'efficacité des contrôles internes des grandes entreprises. Ces défaillances répétées ont ébranlé spécifiquement la confiance des investisseurs dans l'intégrité des marchés. Elles ont également mis en lumière le manque de cadre de référence commun permettant d'évaluer le fonctionnement des dispositifs de contrôle interne²⁰⁶.

C'est dans ce contexte de crise que la Commission Treadway, instance américaine dédiée à la lutte contre la fraude, a été mandatée en 1985 par le Congrès pour formuler des recommandations sur la mise en place des meilleures pratiques en la matière²⁰⁷. C'est alors qu'en réaction à ces préconisations que le COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) voit le jour en 1987.

2.Histoire de création du COSO :

Les années 1970 dans les Etats-Unis ont été marquées par :

- Plusieurs scandales financiers importants, tels que le scandale de la société Penn Central en 1970, Equity Funding Corporation en 1973 Franklin National Bank en 1974 et Lockheed en 1976²⁰⁸. Ces scandales ont mis en évidence des lacunes dans les pratiques de contrôle interne et ont suscité des préoccupations quant à la transparence et à l'intégrité des informations financières.

²⁰⁶ (Rezaee, Z. (2002). Financial Statement Fraud: Prevention and Detection. Wiley

²⁰⁷ Treadway Commission. (1987). Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting

²⁰⁸ Clikeman, P. M. (2009). Called to Account: Fourteen Financial Frauds that Shaped the American Accounting Profession. Routledge.

- Par une période de turbulences économiques, notamment avec la crise pétrolière et l'inflation croissante²⁰⁹. Ces facteurs ont conduit à une augmentation de la réglementation dans le secteur financier et ont mis en évidence la nécessité de renforcer les contrôles internes pour prévenir les fraudes et les violations des lois.
- De nouvelles normes comptables ont été introduites, notamment le Financial Accounting Standards Board (FASB) et ses principes comptables généralement reconnus (GAAP)²¹⁰. Ces nouvelles normes ont nécessité une attention accrue sur les contrôles internes et la conformité aux règles comptables.

Dans une autre perspective, le FCPA (Foreign Corrupt Practices Act), également connu sous le nom de loi anticorruption, a été adopté aux États-Unis²¹¹. Cette loi avait pour objectif de lutter contre la corruption et les pots-de-vin versés à l'étranger par les entreprises américaines. Voici les principaux points à retenir concernant le FCPA :

- Interdiction des pots-de-vin : Le FCPA interdit aux entreprises américaines de verser des pots-de-vin, des dessous-de-table ou toute autre forme de paiement illicite à des fonctionnaires étrangers, des politiciens ou des employés du secteur privé dans le but d'obtenir ou de conserver des avantages commerciaux.
- Portée extraterritoriale : Le FCPA a une portée extraterritoriale, ce qui signifie qu'il s'applique aux entreprises américaines, à leurs dirigeants, employés et agents, quel que soit le lieu où les pots-de-vin sont versés. Cela permet de poursuivre les entreprises américaines qui se livrent à des pratiques corrompues à l'étranger.
- Exigences en matière de comptabilité et de contrôles internes : Le FCPA impose aux entreprises américaines de tenir des livres et des registres précis et de mettre en place des systèmes de contrôle interne adéquats pour prévenir les paiements de pots-de-vin. Cela vise à assurer la transparence des transactions et à faciliter la détection des pratiques de corruption.
- Sanctions et conséquences : Les violations du FCPA peuvent entraîner de graves conséquences pour les entreprises, telles que des amendes importantes, des poursuites judiciaires, des restrictions commerciales, des pertes de réputation et même des peines d'emprisonnement pour les individus impliqués.

Le FCPA a été une loi pionnière dans la lutte contre la corruption internationale et a influencé l'adoption de lois similaires dans d'autres pays. Elle a contribué à promouvoir des pratiques commerciales plus éthiques, à renforcer la transparence financière des entreprises et à améliorer la confiance des investisseurs dans les marchés internationaux.

Aussi en 1974, l'American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) a créé une commission de haut niveau appelée la Commission Cohen sur les Responsabilités de

²⁰⁹ Verschoor, C. C. (1998). A Study of the Link Between a Corporation's Financial Performance and Its Commitment to Ethics. *Journal of Business Ethics*, 17(13), 1509-1516.

²¹⁰ Hermanson, D. R., Ivancevich, D. M., & Ivancevich, S. H. (2008). The Treadway Commission: Its Recommendations, Implementation, and Impact. *Accounting Horizons*, 22(4), 395-412.

²¹¹ Koehler, M. (2012). The Foreign Corrupt Practices Act in the Ultimate Year of Its Decade of Resurgence. *Indiana Law Review*, 43(2), 389-428.

Commissaire aux comptes²¹². Cette commission, présidée par Abraham J. Briloff et communément appelée la Commission Cohen d'après le nom de son vice-président, Benjamin Cohen, avait pour objectif d'étudier les responsabilités des commissaires aux comptes et de formuler des recommandations pour améliorer la profession comptable.

L'une des recommandations clés formulées par la Commission Cohen en 1978 était l'exigence d'une déclaration sur la condition des contrôles internes d'une entreprise, qui devrait être fournie avec les états financiers. Cette recommandation visait à renforcer la transparence et la fiabilité des informations financières présentées par les entreprises.

L'idée derrière cette recommandation était de mettre en évidence l'importance des contrôles internes dans le processus de préparation des états financiers. Les contrôles internes comprennent les politiques, les procédures et les systèmes mis en place par une entreprise pour assurer l'exactitude et la fiabilité de ses informations financières, ainsi que la conformité aux lois et réglementations applicables.

En intégrant une déclaration sur la condition des contrôles internes avec les états financiers, les commissaires aux comptes seraient en mesure de fournir une évaluation plus complète de la fiabilité des informations financières présentées par une entreprise. Cela permettrait également aux investisseurs, aux créanciers et aux autres parties prenantes de mieux comprendre le niveau de confiance qu'ils peuvent accorder aux états financiers.

Bien que cette recommandation n'ait pas été immédiatement mise en œuvre dans sa forme initiale, elle a contribué à stimuler les discussions sur l'importance des contrôles internes et a jeté les bases pour des développements ultérieurs dans ce domaine, notamment l'élaboration du cadre COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) sur le contrôle interne.

Également et dans la fin des années 1970, les Cadres Financiers Internationaux (Financial Executives International - FEI), une organisation professionnelle représentant les officiers financiers supérieurs, ont effectivement soutenu les recommandations de la Commission Cohen concernant les contrôles internes²¹³. Le FEI est une association composée de professionnels financiers occupant des postes de direction dans diverses entreprises et industries. Elle vise à promouvoir l'excellence dans la finance et à fournir un forum pour l'échange d'idées et de bonnes pratiques entre ses membres.

En soutenant les recommandations de la Commission Cohen, le FEI a reconnu l'importance des contrôles internes dans le domaine de la comptabilité et des rapports financiers. Le FEI a accepté que les entreprises devraient faire un rapport sur l'état de leurs contrôles internes comptables.

En exigeant un rapport sur le statut des contrôles internes de la comptabilité, le FEI cherchait à promouvoir la transparence, la responsabilité et la fiabilité des informations financières fournies par les entreprises. Cela permettrait aux parties prenantes, telles que les investisseurs, les

²¹² Cohen Commission. (1978). Report of the Commission on Auditors' Responsibilities. AICPA.

²¹³ FEI (Financial Executives International). (1979). FEI's Response to the Cohen Commission Report.

créanciers et les régulateurs, d'évaluer plus efficacement la qualité et l'intégrité des informations financières publiées²¹⁴.

L'appui du FEI aux recommandations de la Commission Cohen a contribué à renforcer la reconnaissance de l'importance des contrôles internes dans le domaine de la comptabilité et a joué un rôle dans l'évolution des pratiques de reporting financier. Ces efforts ont ultérieurement contribué à l'élaboration de normes et de lignes directrices plus formelles, telles que le cadre COSO, pour guider les entreprises dans l'établissement de contrôles internes solides et dans la communication de leur efficacité.

Pareillement et Pour répondre aux critiques, l'AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) a publié une série de SAS²¹⁵, les normes SAS (Statements on Auditing Standards) sont des directives pour guider les auditeurs dans la réalisation de leurs missions d'audit. Elles visent à établir des critères clairs et uniformes pour l'évaluation du contrôle interne des entités.

Les SAS publiés pendant cette période ont abordé différentes questions liées au contrôle interne, notamment :

1. SAS n° 55, "Considération du contrôle interne dans une mission d'audit" (Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit) : Cette norme a établi les lignes directrices pour l'évaluation du contrôle interne dans le cadre d'une mission d'audit et a souligné l'importance de comprendre et d'évaluer le système de contrôle interne d'une entité.
2. SAS n° 60, "Communication des faiblesses du contrôle interne" (Communication of Internal Control Related Matters Identified in an Audit) : Cette norme a insisté sur l'obligation des auditeurs de communiquer les faiblesses significatives du contrôle interne qu'ils identifient lors de leurs audits.
3. SAS n° 78, "Considération de l'audit interne" (Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit) : Cette norme a encouragé les auditeurs à tenir compte du travail réalisé par les services d'audit interne lors de l'évaluation du contrôle interne.

Ces normes ont joué un rôle important dans l'amélioration des pratiques d'audit et dans le renforcement de l'attention portée au contrôle interne. Elles ont fourni aux auditeurs des orientations précises sur la manière d'évaluer le contrôle interne et de communiquer les faiblesses identifiées.

Face à toutes les préoccupations de l'époque, des mesures ont été prises pour atténuer les risques associés à l'information financière frauduleuse. En 1985, la Commission nationale sur l'information financière frauduleuse a été formée en réponse à l'absence d'action législative dans ce domaine. Cette commission était composée de cinq organisations professionnelles, notamment l'IIA (Institute of Internal Auditors), l'AICPA (American Institute of Certified Public

²¹⁴ Dittmar, L. (2016). Financial Executives International: A Vital Resource for the CFO. Strategic Finance, 97(9), 24-31.

²¹⁵ AICPA (American Institute of Certified Public Accountants). (1972-1978). Statements on Auditing Standards (SAS) No. 1-27.

Accountants), la FEI (Financial Executives International), l'AAA (American Accounting Association) et l'IMA (Institute of Management Accountants)²¹⁶.

La Commission Treadway, comme on l'appelait également, a été chargée d'identifier les facteurs qui ont permis l'information financière frauduleuse et de formuler des recommandations pour réduire ces pratiques. Elle a travaillé à sensibiliser les entreprises et les professionnels de la comptabilité à l'importance du contrôle interne et à la transparence financière.

Le rapport final de la Commission Treadway, publié en 1987, a joué un rôle essentiel dans la promotion de bonnes pratiques de contrôle interne. Le rapport a recommandé aux entreprises d'intégrer dans leurs rapports de gestion des informations détaillées sur l'efficacité de leurs systèmes de contrôle interne. Il a également souligné l'importance de facteurs clés tels qu'un environnement de contrôle favorable, des codes de conduite, un comité de vérification compétent et engagé, ainsi qu'une fonction d'audit interne solide.

Ces recommandations ont eu un impact significatif sur la profession comptable et ont contribué à renforcer la confiance du public dans l'information financière des entreprises. Elles ont également incité les entreprises à mettre en place des mécanismes de contrôle interne plus solides pour prévenir les fraudes et assurer une meilleure transparence financière²¹⁷.

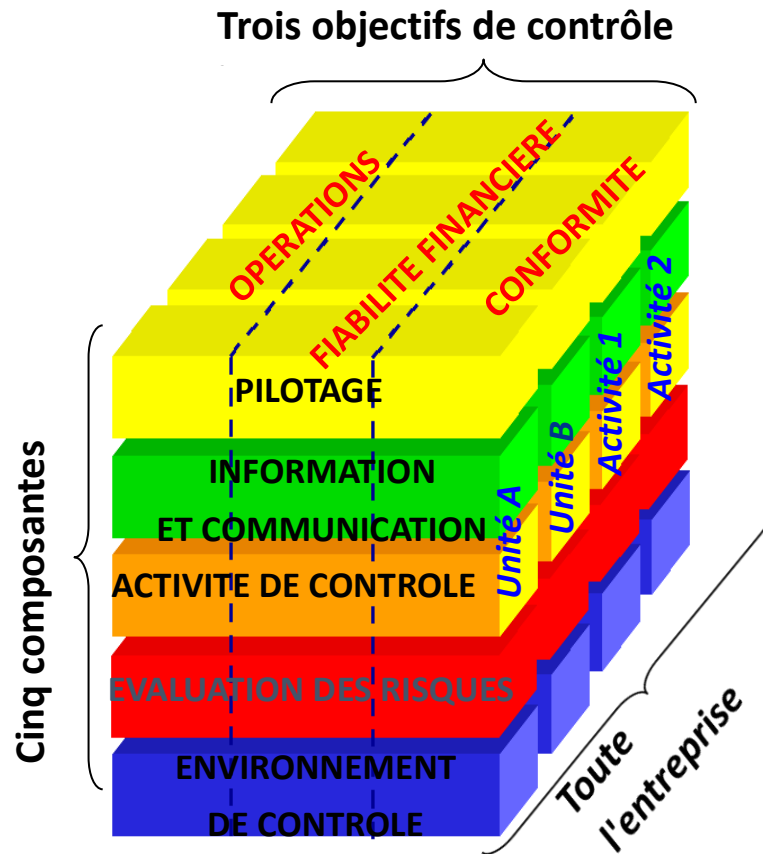
3. Les composantes du cadre intégré COSO :

Le Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) est une organisation qui a développé un modèle de contrôle interne largement utilisé dans le domaine du contrôle interne et la gestion des risques. Le cadre intégré COSO se compose de cinq composantes principales :

1. L'environnement de contrôle :
2. L'évaluation des risques
3. Activité de contrôle
4. Information et communication
5. Pilotage

²¹⁶ Hermanson, D. R., & Rittenberg, L. E. (2003). Internal Audit and Organizational Governance. In A. D. Bailey, A. A. Gramling, & S. Ramamoorti (Eds.), Research Opportunities in Internal Auditing. The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

²¹⁷ Brink's MODERN INTERNAL AUDITING- A Common Body of Knowledge - 7TH EDITION ROBERT MOELLER John Wiley & Sons, Inc.- 2009.



Source : Le référentiel COSO et sa portée universelle-Thierry Colatrella – Partner- colloque international audit interne Algérie 24-06.2012

1.1.L'environnement de contrôle :

L'environnement de contrôle représente la base du système de contrôle interne selon le cadre de référence COSO. Il inclut l'intégrité et les valeurs éthiques, la compétence du personnel, la philosophie et le style de gestion, l'attribution des responsabilités et des pouvoirs, ainsi que les politiques et pratiques de l'organisation.

➤ **L'intégrité et les valeurs éthiques**

Sont essentielles pour créer un environnement positif encourageant le personnel à agir de manière responsable et droite. La direction doit démontrer son engagement envers l'intégrité par son discours et ses actes au quotidien. Des politiques comme un code de déontologie facilitent la compréhension des valeurs de l'organisation.

Le COSO insiste sur l'importance pour une entreprise de promouvoir des valeurs telles que l'intégrité, l'honnêteté et la responsabilité²¹⁸.

Pour le COSO, ces valeurs doivent guider à la fois la conduite des affaires de l'entreprise et l'établissement de ses rapports financiers. L'intégrité ne se résume pas

²¹⁸ - COSO, 2013. Internal Control-Integrated Framework. Avec les révisions de 2013.

seulement à éviter les irrégularités, elle implique de créer une culture où chacun agit de manière éthique en favorisant la transparence et la responsabilisation²¹⁹. Le COSO estime qu'une solide culture éthique fondée sur ces principes est essentielle à la pérennité d'une organisation, à l'inverse de nombreuses crises financières du passé ont résulté de manquements éthiques.

Pour renforcer cette culture d'intégrité, le COSO recommande notamment de responsabiliser chaque employé vis-à-vis de ces valeurs éthiques, de mettre en place des mécanismes permettant de les promouvoir au quotidien, ou encore d'évaluer régulièrement leur respect au sein de l'entreprise. Le respect de telles valeurs éthiques constitue selon le COSO un élément clé du contrôle interne efficace sur lequel se sont appuyées de nombreuses études²²⁰.

➤ **La compétence du personnel :**

La compétence du personnel est un élément essentiel du contrôle interne tel que défini par le COSO dans son référentiel de 2013. Pour le COSO, il est crucial que chaque employé dispose des capacités et des connaissances nécessaires pour exercer ses responsabilités de manière adéquate.

Selon le COSO, une bonne gestion des compétences passe notamment par le recrutement de profils adaptés, la formation continue, ou encore la mise en place de procédures d'évaluation des performances.

Plusieurs études confirment l'importance de disposer d'un personnel qualifié pour la qualité du contrôle interne²²¹. Une équipe sous-qualifiée risque en effet de commettre des erreurs ou des manquements dans l'exercice de ses fonctions de contrôle, ce qui peut affecter la fiabilité des états financiers ou la conformité de l'entreprise. À l'inverse, des employés bien formés et suivis sont mieux à même d'exercer un contrôle préventif efficace²²².

➤ **La philosophie et le style de gestion adoptés par la haute direction selon le COSO**

Selon le COSO, la haute direction doit adopter une philosophie de gestion axée sur la prise en compte proactive des risques dans la conduite des affaires de l'organisation. Plutôt que d'adopter une vision réactive face aux risques, la direction doit mettre en

²¹⁹ - Cohen, J., Pant, L.W. et Sharp, D.J., 2001. An examination of differences in ethical decision-making between Canadian business students and accounting professionals. *Journal of business ethics*, 30(4), pp.319-336.

²²⁰ - DeZoort, F.T., Hermanson, D.R., Archambeault, D.S. et Reed, S.A., 2002. Audit committee effectiveness: A synthesis of the empirical audit committee literature. *Journal of accounting literature*, 21, pp.38-75.

²²¹ - Bailey, A.D., Gramling, A.A. et Ramamoorti, S., 2003. Research opportunities in internal auditing. Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

²²² - Gramling, A.A., Maletta, M.J., Schneider, A. et Church, B.K., 2004. The role of the internal audit function in corporate governance. *Journal of Accounting Literature*, 23, pp.194-244.

place un style de management basé sur la compréhension et l'évaluation continue des risques pouvant impacter les objectifs de l'entreprise²²³.

Concrètement, le COSO recommande que la haute direction :

- Etablit le contexte et définit les objectifs de l'organisation en identifiant les risques associés.
- Mettre en place des processus de gestion des risques efficaces à tous les niveaux (stratégique, opérationnel, financier, de conformité...).
- S'assure de la dissémination d'une culture du risque au sein de l'organisation où chacun est responsable de la gestion des risques dans son périmètre.
- Réalise un suivi régulier de l'exposition aux risques et de l'efficacité du dispositif de maîtrise des risques.
- Communiquer de manière transparente sur la gestion des risques auprès des parties prenantes.

Ainsi, le COSO recommande une approche proactive et intégrée du risque encourageant la haute direction à adopter un style de leadership basé sur la responsabilisation de chacun face à la prise de risque mesurée et maîtrisée.

➤ **L'attribution des responsabilités et des pouvoirs selon le COSO**

Selon le COSO, la haute direction doit définir clairement les responsabilités requises pour la conduite efficace de la gestion des risques. Cela passe notamment par la nomination d'un responsable de la gestion des risques, généralement rattaché à la direction générale. Ce responsable se voit attribuer le pouvoir nécessaire pour coordonner et superviser le dispositif global de gestion des risques²²⁴.

Au niveau opérationnel, le COSO recommande que chaque manager se voit confier la responsabilité de la gestion des risques liés à son périmètre d'activité. Il doit pour cela disposer des pouvoirs adéquats pour mettre en place les actions correctives nécessaires²²⁵.

Enfin, le dispositif de contrôle interne et les audits internes jouent un rôle essentiel dans le suivi et l'évaluation de l'adéquation des responsabilités et pouvoirs attribués. Ils permettent d'ajuster ces derniers si nécessaire.

Ainsi, l'approche COSO promeut une clarification formelle des rôles de chacun en matière de gestion des risques, gage d'un déploiement efficace du dispositif au sein de l'organisation²²⁶.

²²³ COSO. (2004). Enterprise Risk Management - Integrated Framework. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

²²⁴ COSO. (2017). Enterprise Risk Management: Applying Enterprise Risk Management to Environmental, Social and Governance-related Risks.\

²²⁵ COSO. (2004). Enterprise Risk Management - Integrated Framework.

²²⁶ COSO. (2013). Internal Control — Integrated Framework.

➤ **Les politiques et procédures selon le COSO**

La mise en place de politiques et procédures formelles est un aspect essentiel promu par le cadre de référence COSO pour la gestion efficace des risques au sein des organisations²²⁷.

Selon le COSO, les politiques définissent le cadre général dans lequel les risques doivent être gérés. Elles concernent par exemple la tolérance aux risques, les principes d'évaluation et le traitement des risques. En ce sens, elles guident la stratégie de gestion des risques de l'entreprise.

Les procédures opérationnelles décrivent quant à elles les processus concrets à mettre en œuvre. Elles couvrent par exemple l'identification et l'analyse des risques, les responsabilités en la matière, les actions correctives, le reporting sur les risques, etc²²⁸.

Le COSO recommande que les politiques et procédures soient documentées de manière formelle, mises à jour régulièrement et communiquées à l'ensemble des parties prenantes. Cela permet d'encadrer et standardiser les pratiques, d'assurer la cohérence des actions et le respect des objectifs fixés. Leur suivi fait partie intégrante du contrôle interne préconisé par le COSO. Il s'agit d'évaluer leur adéquation et d'apporter les améliorations nécessaires le cas échéant.

Ainsi, l'établissement de politiques et procédures claires constitue selon le COSO le fondement d'un dispositif de gestion des risques efficace.

2.L'évaluation des risques selon le COSO

Le comité COSO 1, publié en 1992, a posé les bases d'une démarche structurée d'évaluation des risques au sein des organisations²²⁹.

Tout d'abord, le COSO 1 définit l'évaluation des risques comme « l'identification et l'analyse des événements susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs de l'entreprise ». Cela implique de considérer aussi bien les risques externes que les risques internes.

L'estimation de la probabilité et de l'impact de chaque risque sur la performance est au cœur du processus préconisé. Cela nécessite de définir une échelle qualitative ou quantitative et de catégoriser les risques selon leur niveau.

Le COSO 1 recommande également de prendre en compte les relations existantes entre les différents risques, de manière à apprécier leur effet combiné. Certains événements peuvent en effet accroître la probabilité ou l'impact d'autres risques.

Enfin, l'évaluation doit permettre de déterminer si les risques identifiés sont compensés de manière adéquate par les contrôles et procédures en place.

²²⁷ COSO. (2017). Managing Fraud Risk.

²²⁸ COSO. (2004). Enterprise Risk Management - Integrated Framework.

²²⁹ COSO 1. (1992). Internal Control — Integrated Framework.

3. Les activités de contrôle selon le COSO

Le COSO définit les activités de contrôle comme l'ensemble des politiques et procédures mises en place par la direction pour s'assurer que les directives sont appliquées.

Tout d'abord, le COSO recommande l'établissement de contrôles de processus, destinés à assurer le bon déroulement des opérations²³⁰. Il peut s'agir par exemple de validations hiérarchiques, de rapprochements ou de contrôles automatisés. Le COSO préconise également des contrôles manuels indépendants, réalisés de manière ponctuelle pour détecter d'éventuelles défaillances. L'audit interne fait notamment partie de cette catégorie.

Les contrôles généraux sur la technologie de l'information sont aussi importants selon le COSO, comme l'accès restreint aux applications ou la sauvegarde régulière des données²³¹.

Enfin, le COSO met l'accent sur les contrôles comptables et administratifs, qui permettent de produire des états financiers fiables. Ainsi, le COSO prône une approche globale des activités de contrôle, impliquant toutes les fonctions de l'entreprise.

Selon le COSO les activités de contrôle jouent un rôle pivot. Elles consistent en politiques et procédures mises en œuvre par l'organisation pour aider à s'assurer que les directives de la direction sont appliquées.

Le COSO distingue trois catégories d'activités de contrôle :

- Les contrôles préventifs visent à empêcher les risques de se matérialiser ou à les détecter rapidement, comme les autorisations et approbations.
- Les contrôles détectifs servent à identifier les événements une fois survenus, tels que le rapprochement de compte ou la revue analytique.
- Les contrôles correctifs corrigent les erreurs détectées, par exemple les ajustements comptables.

En définissant ces trois catégories, le COSO fournit aux gestionnaires de risque une grille de lecture structurée pour concevoir et évaluer l'efficacité de leurs politiques et procédures de contrôle.

4. L'information et la communication selon le COSO

Le COSO considère l'information et la communication comme des composantes clés du contrôle interne, leur permettant de jouer pleinement leur rôle.

1. L'information, support des processus décisionnels : l'information désigne l'ensemble des données collectées et traitées, qu'elles soient financières, opérationnelles ou issues de sources externes. Leur identification, capture et diffusion en temps opportun permettent aux acteurs d'assumer leurs responsabilités.
2. La communication, vecteur de partage de l'information : la communication recouvre les processus déployés pour assurer le partage approprié de l'information auprès des

²³⁰ COSO. (1992). Internal Control - Integrated Framework. COSO.

²³¹ COSO. (2013). Internal Control - Integrated Framework. COSO.

parties prenantes internes et externes ²³². Elle comprend des flux verticaux et horizontaux au sein de l'organisation.

3. Information et communication, au service du contrôle interne : en garantissant la circulation fluide des données, ces deux composantes sous-tendent l'efficacité des autres volets - environnement, évaluation des risques, activités de contrôle, pilotage - et contribuent à la performance globale du dispositif.

Constitutives du contrôle interne, l'information et la communication jouent un rôle de premier plan selon la conceptualisation systémique promue par le COSO.

En garantissant un partage fluide des données entre tous les acteurs, l'information et la communication contribuent de manière significative à la performance globale du contrôle interne selon la vision systémique promue par le COSO.

5. Le pilotage selon le COSO

Le pilotage, en tant que composante clé du contrôle interne selon le cadre de référence du COSO, joue un rôle essentiel dans la supervision et l'amélioration continue des processus organisationnels.

1. Surveiller pour s'assurer de l'efficacité du contrôle interne : le pilotage vise à évaluer si les autres composantes du contrôle interne - environnement, évaluation des risques, activités, information et communication - fonctionnent comme prévu et permettent d'atteindre les objectifs fixés. Il implique un suivi régulier des performances.
2. Corriger les dysfonctionnements détectés : lorsque des défaillances sont identifiées, le pilotage a pour mission d'en informer les instances compétentes et de s'assurer de la mise en place rapide d'actions correctrices ²³³. Il agit comme un processus d'amélioration continue.
3. Communiquer l'information de pilotage : les résultats du pilotage doivent être diffusés en interne par les canaux adéquats, de façon à ce que l'organisation dans son ensemble puisse bénéficier des enseignements tirés et ajuster le cas échéant sa gestion des risques.

En garantissant la supervision et l'optimisation permanente du dispositif de contrôle interne, le pilotage représente la pierre angulaire du modèle intégré promu par le COSO.

VI. Les développements récents du COSO

Le comité COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) a publié ces dernières années plusieurs mises à jour majeures de son influent cadre de référence sur le contrôle interne et la gestion des risques.

²³² Power, M., Scheytt, T., Soin, K., & Sahlin, K. (2009). Reputational risk as a logic of organizing in late modernity. *Organization studies*, 30(2-3), 301-324.

²³³ Li, C., Gong, G., & Li, W. (2018). Internal control weaknesses and debt financing. *Journal of Corporate Finance*, 49, 119-135.

Adopté pour la première fois en 1992, le modèle COSO a connu des évolutions importantes pour s'adapter aux enjeux émergents et aux meilleures pratiques en matière de gouvernance d'entreprise.

1. Gestion des risques liés aux facteurs ESG

En 2017, le COSO a publié un guide dédié à l'intégration des risques liés aux facteurs environnementaux, sociaux et de gouvernance (ESG) dans le dispositif global de gestion des risques ²³⁴.

Ce rapport met l'accent sur l'importance stratégique croissante de ces risques ESG, qui peuvent avoir un impact majeur sur la performance et la réputation des organisations. Il fournit un cadre méthodologique pour identifier, évaluer et gérer de manière proactive ces nouveaux types de risques²³⁵.

2. Contrôle interne face à la transformation digitale

En 2013, le COSO a publié une version révisée de son cadre de référence sur le contrôle interne, en intégrant les enjeux liés à la transformation digitale ²³⁶.

Ce nouvel axe met l'accent sur l'importance d'adapter les activités de contrôle aux évolutions technologiques, notamment en termes de sécurité des systèmes d'information, de gouvernance des données et d'automatisation des processus ²³⁷.

L'objectif est de garantir que le dispositif de contrôle interne reste pertinent et efficace face aux défis posés par la numérisation croissante des organisations.

Avec ces mises à jour successives, le cadre COSO s'affirme comme un référentiel incontournable pour guider les entreprises dans le renforcement de leur contrôle interne et la gestion proactive de leurs risques, y compris dans un contexte en mutation

²³⁴ COSO. (2017). Enterprise Risk Management: Applying Enterprise Risk Management to Environmental, Social and Governance-related Risks.

²³⁵ Searcy, C., & Buslovich, R. (2014). Corporate perspectives on the development and use of sustainability reports. *Journal of business ethics*, 121(2), 149-169.

²³⁶ COSO. (2013). Internal Control — Integrated Framework.

²³⁷ Janvrin, D. J., & Weidenmier Watson, M. (2017). "Big Data": A new twist to accounting. *Journal of Accounting Education*, 38, 3-8.

1. La gestion proactive des risques ESG de 2017, un enjeu stratégique pour les entreprises selon le COSO

Face à l'importance croissante des enjeux environnementaux, sociaux et de gouvernance (ESG) dans le monde des affaires, le comité COSO a publié en 2017 un guide dédié à l'intégration de ces risques ESG dans les processus de gestion des risques des entreprises²³⁸. Ce rapport reflète la nécessité pour les organisations de prendre en compte ces nouvelles dimensions dans leur cartographie des risques.

Le COSO souligne que les risques liés aux facteurs ESG peuvent avoir des répercussions stratégiques majeures sur la performance et la réputation des entreprises²³⁹. Les enjeux tels que le changement climatique, les scandales de gouvernance ou les problématiques sociales peuvent gravement affecter la viabilité à long terme d'une organisation.

Par exemple, les conséquences de catastrophes environnementales, de violations des droits humains ou de malversations au niveau de la direction peuvent entraîner des coûts financiers importants, une perte de confiance des parties prenantes et un affaiblissement de l'image de marque. Il est donc essentiel pour les dirigeants de prendre en compte ces risques ESG dans leur gestion des risques.

Le guide COSO sur la gestion des risques liés aux facteurs ESG s'appuie sur cinq principes clés :

1. **Intégration stratégique des enjeux ESG** : Le COSO souligne l'importance d'intégrer les risques ESG dans la stratégie et la gouvernance d'entreprise, au plus haut niveau de l'organisation. Ces enjeux doivent être pris en compte dans la définition des objectifs et la prise de décision stratégique.
2. **Approche holistique et transversale** : La gestion des risques ESG doit s'inscrire dans une vision globale et transversale de l'entreprise. Elle ne doit pas être cloisonnée dans certaines fonctions mais impliquer l'ensemble des équipes et processus.
3. **Évaluation rigoureuse et différenciée** : L'identification et l'évaluation des risques ESG doivent s'appuyer sur une méthodologie structurée, en utilisant des indicateurs quantitatifs et qualitatifs adaptés aux spécificités de chaque organisation.
4. **Réponses sur-mesure et évolutives** : Les stratégies de gestion des risques ESG doivent être personnalisées en fonction du profil de risque de l'entreprise et ajustées régulièrement face à l'évolution du contexte.
5. **Pilotage et communication transparents** : Un système de suivi et de reporting des risques ESG doit être mis en place, permettant une supervision et une communication transparente auprès des parties prenantes.

²³⁸ COSO. (2017). Enterprise Risk Management: Applying Enterprise Risk Management to Environmental, Social and Governance-related Risks.

²³⁹ Amel-Zadeh, A., & Serafeim, G. (2018). Why and how investors use ESG information: Evidence from a global survey. *Financial Analysts Journal*, 74(3), 87-103.

Ces principes visent à guider les entreprises dans l'intégration durable et efficace des enjeux ESG dans leurs processus de gestion des risques, conformément à l'approche préconisée par le COSO.

Pour aider les entreprises dans cette démarche, le guide COSO fournit un cadre structuré en quatre étapes :

1. **Identifier les risques ESG pertinents** : l'organisation doit analyser ses activités, son secteur d'activité et son environnement pour recenser les principaux enjeux ESG susceptibles de l'impacter.
2. **Évaluer l'exposition à ces risques ESG** : il s'agit d'estimer la probabilité et l'impact potentiel de ces risques, en s'appuyant sur des indicateurs quantitatifs et qualitatifs. Cette évaluation permet de prioriser les risques les plus critiques.
3. **Définir des stratégies de gestion adaptées** : l'entreprise doit ensuite définir des réponses appropriées pour atténuer, transférer ou accepter ces risques ESG, en les intégrant à ses processus de gestion des risques existants.
4. **Mettre en place un dispositif de suivi et de reporting** : un système de monitoring et de communication des résultats doit être déployé pour piloter l'évolution des risques ESG dans le temps et rendre compte aux parties prenantes.

Cette approche structurée vise à ancrer durablement la prise en compte des enjeux ESG dans la cartographie des risques de l'entreprise.

En publiant ce guide, le COSO confirme l'importance croissante des risques ESG pour la pérennité et la performance des entreprises. Il invite les dirigeants à adopter une vision élargie et proactive de la gestion des risques, intégrant ces nouvelles dimensions environnementales, sociales et de gouvernance.

Une telle démarche est désormais essentielle pour assurer la résilience à long terme des organisations face à un environnement de plus en plus complexe et exigeant sur ces enjeux ESG. Elle permet aux entreprises de se prémunir contre les menaces tout en saisissant les opportunités offertes par une gestion responsable et durable.

2. Contrôle interne face à la transformation digitale de 2013

En 2013, le COSO a publié une mise à jour majeure de son référentiel sur le contrôle interne avec la version 2013 de son Internal Control - Integrated Framework²⁴⁰.

Le cadre de référence du COSO de 2013 redéfinit le contrôle interne comme « *un processus impliquant le conseil d'administration, la direction et d'autres membres du personnel, dans le but de fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs opérationnels, de présentation de l'information et de conformité* ». Le cadre COSO vise à permettre aux entités d'évaluer l'efficacité de leur système de contrôle interne pour atteindre les objectifs définis par la direction. Comme le cadre de 1992, le cadre de 2013 décrit trois catégories d'objectifs.

²⁴⁰ Publication Internal Control – Integrated Framework (2013) du COSO- KPMG-2013

- Tout d'abord, les objectifs d'exploitation sont liés à l'efficacité et à l'efficience de l'exploitation de l'entité, y compris les objectifs de performance opérationnelle et financière, ainsi que la protection des actifs contre la perte. Le cadre de 2013 élargit cet objectif par rapport au cadre de 1992, qui se limitait à l'utilisation efficace et efficiente des ressources de l'entité.
- Ensuite, les objectifs de présentation de l'information sont liés à la présentation interne et externe de l'information financière et non financière aux parties prenantes. Cela englobe des critères tels que la fiabilité, la ponctualité, la transparence et d'autres normes établies par les régulateurs ou les organismes de normalisation, ainsi que les politiques internes de l'entité. Le cadre de 1992 désignait cet objectif sous le nom d'objectif de présentation de l'information financière, qui se concentrait sur la préparation d'états financiers fiables.
- Enfin, les objectifs de conformité sont liés au respect des lois et des réglementations auxquelles l'entité est soumise. Le cadre de 1992 considérait cet objectif comme étant lié à la conformité de l'entité aux lois et aux règlements applicables. Le cadre de 2013 tient compte de l'évolution des exigences et de la complexité accrue des lois, des réglementations et des normes comptables depuis 1992.

Le cadre de référence COSO de 2013 apporte des évolutions significatives par rapport à la version de 1992 concernant la conceptualisation du contrôle interne.

Les cinq composantes du contrôle interne restent les mêmes (Environnement de contrôle, Évaluation des risques, Activités de contrôle, Information et communication, Pilotage) mais leurs définitions ont été sensiblement élargies pour intégrer les profonds changements survenus dans l'environnement des organisations.

Le contexte s'est en effet complexifié avec la mondialisation des activités, l'émergence de modèles économiques plus collaboratifs, le renforcement des exigences réglementaires et l'accélération du progrès technologique. De nouveaux risques sont apparus, notamment liés à la dématérialisation des processus et à la sécurité informatique.

Cette évolution du contexte incite le COSO 2013 à donner une portée plus systémique au contrôle interne. Chaque composante fait ainsi l'objet d'approfondissements conceptuels majeurs :

- L'Environnement de contrôle intègre davantage la gouvernance d'entreprise et les risques éthiques.
- L'Évaluation des risques adopte une approche centrée sur leur détection, analyse et maîtrise continue, incluant explicitement le risque de fraude.
- Les Activités de contrôle sont repensées au regard de la dématérialisation des processus et de l'imbrication croissante des systèmes d'information.
- L'Information-Communication et le Pilotage accordent plus d'importance aux flux immatériels au sein et hors de l'organisation.

Ces évolutions visaient à ancrer le dispositif de contrôle interne comme un système cohérent devant s'adapter en permanence aux mutations de l'environnement des affaires. Il s'agissait d'adopter une vision plus intégrée des cinq composantes du contrôle interne.

Ces évolutions majeures du COSO en 2013 ont permis de pérenniser ce référentiel de référence face aux transformations des risques et des organisations.

Ainsi, les 17 principes apportés en 2013 sont étalés par composantes comme suit²⁴¹ :

➤ **Environnement de contrôle :**

1. L'organisation démontre son engagement en faveur de l'intégrité et de valeurs éthiques.
2. Le conseil d'administration fait preuve d'indépendance vis-à-vis du management. Il surveille la mise en place et le bon fonctionnement du système de contrôle interne.
3. La direction, agissant sous la surveillance du conseil d'administration, définit les structures, les rattachements, ainsi que les pouvoirs et les responsabilités appropriés pour atteindre les objectifs.
4. L'organisation démontre son engagement à attirer, former et fidéliser des collaborateurs compétents conformément aux objectifs.
5. L'organisation instaure pour chacun un devoir de rendre compte de ses responsabilités en matière de contrôle interne.

➤ **Évaluation des risques**

6. L'organisation spécifie les objectifs de façon suffisamment claire pour permettre l'identification et l'évaluation des risques associés aux objectifs.
7. L'organisation identifie les risques associés à la réalisation de ses objectifs dans l'ensemble de son périmètre de responsabilité et elle procède à leur analyse de façon à déterminer les modalités de gestion des risques appropriées.
8. L'organisation intègre le risque de fraude dans son évaluation des risques susceptibles de compromettre la réalisation des objectifs.
9. L'organisation identifie et évalue les changements qui pourraient avoir un impact significatif sur le système de contrôle interne.

➤ **Activités de contrôle**

10. L'organisation sélectionne et développe les activités de contrôle qui contribuent à ramener à des niveaux acceptables les risques associés à la réalisation des objectifs.
11. L'organisation sélectionne et développe des activités de contrôle général en matière de système d'information pour faciliter la réalisation des objectifs.
12. L'organisation met en place les activités de contrôle par le biais de directives qui précisent les objectifs poursuivis, et de procédures qui mettent en œuvre ces directives.

²⁴¹ Le nouveau COSO ... et ses 17 principes fondateurs pour un contrôle interne efficient
juin-juillet 2013 - Audit & Contrôle internes -IFACI-n°215

➤ **Information et Communication**

13. L'organisation obtient ou génère puis utilise des informations pertinentes et de qualité pour faciliter le fonctionnement des autres composantes du contrôle interne.
14. L'organisation communique en interne les informations nécessaires au bon fonctionnement des autres composantes du contrôle interne, notamment en ce qui concerne les objectifs et les responsabilités associés au contrôle interne.
15. L'organisation communique avec les tiers au sujet des facteurs qui affectent le bon fonctionnement des autres composantes du contrôle interne.

➤ **Pilotage**

16. L'organisation sélectionne, met au point et réalise des évaluations continues et ponctuelles afin de vérifier si les composantes du contrôle interne sont bien mises en place et fonctionnent.
17. L'organisation évalue et communique les faiblesses de contrôle interne en temps voulu aux responsables des mesures correctrices, notamment à la direction générale et au conseil d'administration.

VII-Les limites inhérentes du contrôle interne selon le COSO

Le contrôle interne tel que défini par le COSO vise à apporter une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs des organisations. Cependant, de par sa nature même, le contrôle interne présente certaines limites qu'il est important d'avoir à l'esprit.

Premièrement, le contrôle interne ne peut garantir de manière absolue la non-survenue de risques pouvant impacter les objectifs. En effet, certains événements peuvent échapper à l'identification ou à une évaluation complète de leur probabilité et impact. De même, les contrôles manuels sont soumis à l'erreur humaine inévitable²⁴².

Deuxièmement, la conception des contrôles se base sur des évaluations des risques qui peuvent parfois s'avérer incomplètes ou évoluer dans le temps²⁴³. Les nouveaux risques émergents ou les changements dans l'environnement risquent de rendre certains contrôles obsolètes.

Troisièmement, des activités frauduleuses bien planifiées peuvent arriver à tromper certains dispositifs de contrôle interne. La détermination à commettre des actes répréhensibles représente une limite difficile à surmonter²⁴⁴.

²⁴² Bierstaker, J. L., Brody, R. G., & Pacini, C. (2006). Accountants' perceptions regarding fraud detection and prevention methods. *Managerial Auditing Journal*.

²⁴³ Deumes, R. (2008). Corporate risk reporting: A content analysis of narrative risk disclosures in prospectuses. *Journal of Business Communication*, 45(2), 120-157.

²⁴⁴ Coram, P., Ferguson, C., & Moroney, R. (2008). Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud. *Accounting & Finance*, 48(4), 543-559.

Ainsi, le contrôle interne tel que défini par le COSO apporte une assurance raisonnable mais non une garantie absolue contre les risques. Il doit être considéré comme un outil d'aide à la prise de décision managériale et non comme une protection totale.

Conclusion de la 1^{ère} section

Le contrôle interne, autrefois perçu comme un simple ensemble de procédures et de règles, a connu une évolution profonde. Il est désormais reconnu comme un élément stratégique crucial pour la réussite des organisations dans un monde en constante mutation. Sa vision intégrée et dynamique, telle que définie par le cadre COSO, le positionne comme un véritable catalyseur de transformation et de performance durable.

L'approche systémique du contrôle interne permet de dépasser les silos et de créer une vision globale des risques et des opportunités. En intégrant les différentes composantes de l'organisation, il favorise une gestion proactive des risques, permettant d'anticiper les menaces et de saisir les opportunités émergentes. Cette approche dynamique s'adapte aux changements constants de l'environnement, assurant la pertinence et l'efficacité des contrôles.

En favorisant une culture de contrôle interne solide, les organisations cultivent un esprit de vigilance et de responsabilité collective. Les employés sont sensibilisés aux risques et aux enjeux liés à leur travail, et sont encouragés à participer activement à la mise en place de mesures de contrôle. Cette implication accrue renforce la résilience de l'organisation face aux défis et aux crises.

Le contrôle interne ne se limite pas à la prévention des risques et à la protection des actifs. Il joue également un rôle essentiel dans la création de valeur. En assurant la fiabilité des informations financières, en optimisant les processus opérationnels et en améliorant la gouvernance d'entreprise, il contribue à la performance globale de l'organisation.

En conclusion, le contrôle interne est un atout stratégique majeur pour les organisations qui souhaitent se démarquer dans un environnement concurrentiel et incertain. En s'appuyant sur une vision intégrée et dynamique, il devient un véritable moteur de transformation, de performance et de résilience, permettant aux entreprises de relever les défis du XXI^e siècle et de bâtir un avenir durable.

2ème Section :

Le Management Des Risques

Introduction

Dans le contexte économique mondial actuel, les organisations sont confrontées à une incertitude croissante et à une complexité sans précédent. Les avancées technologiques rapides, les changements politiques et réglementaires, ainsi que les perturbations du marché mondial créent un environnement où les entreprises doivent s'adapter rapidement pour survivre et prospérer. Cette réalité complexe nécessite une compréhension approfondie du contexte afin de prendre des décisions éclairées et de mettre en place des stratégies efficaces. Ainsi, les facteurs clés qui contribuent à cette incertitude croissante et à cette complexité des environnements organisationnels sont :

1. Évolution technologique et innovation :

L'évolution rapide des technologies, telles que l'intelligence artificielle, l'automatisation et l'Internet des objets, a transformé la manière dont les organisations opèrent. Les entreprises doivent constamment s'adapter pour rester compétitives dans cet environnement technologique en mutation. Selon Brynjolfsson et McAfee²⁴⁵, ces nouvelles technologies créent des opportunités, mais elles peuvent également perturber les modèles d'affaires traditionnels. Les organisations doivent donc être prêtes à adopter de nouvelles approches et à innover pour répondre aux attentes changeantes des clients et aux nouvelles demandes du marché.

2. Mondialisation et interconnectivité :

La mondialisation a permis une interconnexion accrue entre les marchés, les fournisseurs et les clients à travers le monde²⁴⁶. Cela a créé de nouvelles opportunités commerciales, mais a également introduit des risques et une incertitude croissante. Les organisations doivent faire face à des facteurs tels que les fluctuations des taux de change, les réglementations internationales complexes et les incertitudes géopolitiques. Cette interconnectivité accrue nécessite une gestion proactive des risques et une capacité à s'adapter rapidement aux changements survenant à l'échelle mondiale.

3. Dynamique concurrentielle :

La concurrence mondiale s'est intensifiée avec l'entrée de nouveaux acteurs, la fragmentation des marchés et l'émergence de modèles d'affaires disruptifs. Hamel et Prahalad²⁴⁷ soulignent l'importance de la compétitivité future, en mettant l'accent sur l'innovation, la création de nouveaux marchés et la différenciation. Les organisations doivent constamment revoir leurs stratégies pour rester compétitives et anticiper les évolutions du marché.

4. Complexité de la gouvernance et de la réglementation :

Les organisations doivent faire face à des réglementations de plus en plus complexes et des exigences de gouvernance accrues²⁴⁸. Les normes comptables, les réglementations

²⁴⁵ - Brynjolfsson, E., & McAfee, A. (2014). *The Second Machine Age: Work, Progress, and Prosperity in a Time of Brilliant Technologies*. W. W. Norton & Company.

²⁴⁶ Zenger, T., & Hesterly, W. S. (1997). The disaggregation of corporations: Selective intervention, high-powered incentives, and molecular units. *Organization science*, 8(3), 209-222. -INFORMS.

²⁴⁷ - Hamel, G., & Prahalad, C. K. (1994). Competing for the future. *Harvard Business Review*, 72(4), 122-128.

²⁴⁸ Simnett, R., Vanstraelen, A., & Chua, W. F. (2009). Assurance on sustainability reports: An international comparison. *The accounting review*, 84(3), 937-967. Éditeur : American Accounting Association.

environnementales et les exigences en matière de conformité ont un impact significatif sur les activités des entreprises. Les organisations doivent développer des capacités de gestion des risques solides pour se conformer aux réglementations et aux normes en vigueur, tout en minimisant les risques liés aux non-conformités.

Face à ces défis multidimensionnels, le management des risques revêt une importance capitale pour les organisations²⁴⁹. Il leur permet de développer une vision globale et proactive de leurs principaux risques, d'allouer leurs ressources de manière optimale et de s'adapter avec agilité aux changements incessants de leur environnement²⁵⁰. Une approche intégrée du management des risques, alignée sur la stratégie de l'entreprise, renforce sa résilience et sa capacité à saisir de nouvelles opportunités, tout en assurant sa conformité aux réglementations et en préservant sa réputation²⁵¹.

En définitive, le management des risques est un levier essentiel pour garantir la performance durable et la pérennité des organisations dans un environnement en constante évolution. En développant des capacités de gestion des risques solides, les entreprises peuvent mieux relever les défis contemporains, assurer leur succès à long terme et créer de la valeur ajoutée pour l'ensemble de leurs parties prenantes.

I. L'histoire du risque dans l'entreprise

Le risque est une réalité omniprésente dans le monde des affaires. L'histoire du risque dans l'entreprise témoigne de son évolution en tant que concept clé, influençant les décisions stratégiques, les pratiques opérationnelles et la gestion globale des organisations. nous allons explorer l'histoire du risque dans l'entreprise, en mettant en évidence les principales étapes de son développement et en soulignant ses implications contemporaines.

1. Les origines de la perception du risque dans l'entreprise

La prise de risque fait partie intégrante de l'activité commerciale depuis des siècles. Les entrepreneurs et les commerçants de l'Antiquité prenaient des décisions risquées pour réaliser des bénéfices et développer leurs activités. Cependant, ce n'est qu'à partir du XIXe siècle que la perception du risque dans l'entreprise a commencé à évoluer vers une approche plus systématique²⁵².

2. La professionnalisation de la gestion du risque

Au cours du XXe siècle, la gestion du risque s'est professionnalisée avec l'émergence de disciplines spécifiques telles que l'assurance, la gestion des risques financiers et la gestion de la sécurité. Les compagnies d'assurance ont joué un rôle clé en développant des

²⁴⁹ Jamali, D., Safieddine, A. M., & Rabbath, M. (2008). Corporate governance and corporate social responsibility synergies and interrelationships. *Corporate Governance: An International Review*, 16(5), 443-459.

²⁵⁰ Pagach, D., & Warr, R. (2011). The characteristics of firms that hire chief risk officers. *Journal of risk and insurance*, 78(1), 185-211.

²⁵¹ Simnett, R., Vanstraelen, A., & Chua, W. F. (2009). Assurance on sustainability reports: An international comparison. *The accounting review*, 84(3), 937-967.

²⁵² Bernstein, P. L. (1996). *Against the Gods: The Remarkable Story of Risk*. Éditeur : Wiley.

méthodes pour évaluer et transférer les risques, permettant ainsi aux entreprises de se prémunir contre les pertes potentielles²⁵³.

3. L'impact des catastrophes et des crises sur la gestion du risque

Les catastrophes naturelles, les crises économiques et les accidents industriels ont joué un rôle majeur dans la reconnaissance de l'importance de la gestion du risque dans les entreprises. Des événements tels que l'explosion de la navette spatiale Challenger en 1986 ont mis en évidence les conséquences potentiellement dévastatrices d'une mauvaise gestion du risque et ont incité les organisations à adopter des approches plus rigoureuses pour évaluer et atténuer les risques²⁵⁴.

4. L'évolution des pratiques de gestion du risque dans l'entreprise

Au fur et à mesure que les entreprises se sont développées et que les environnements économiques et technologiques ont évolué, les pratiques de gestion du risque ont également dû s'adapter. Les approches contemporaines, telles que l'Enterprise Risk Management (ERM), visent à intégrer la gestion du risque à tous les niveaux d'une organisation, en reconnaissant que les risques peuvent provenir de diverses sources et nécessitent une gestion holistique²⁵⁵.

L'histoire du management des risques : Évolution et impact sur la gestion des organisations

Le management des risques est devenu une composante fondamentale de la gestion moderne des organisations. Cette discipline a évolué au fil du temps, passant d'une approche centrée sur la prévention des pertes matérielles à une pratique intégrée visant à anticiper et à gérer les risques dans tous les aspects de l'activité.

1. Les origines du management des risques

Les origines du management des risques peuvent être retracées dans les pratiques commerciales et les activités d'assurance de l'Antiquité. Les marchands et les commerçants de l'époque utilisaient divers mécanismes pour transférer les risques liés à leurs expéditions, tels que la répartition des cargaisons entre plusieurs navires. Cependant, il faut attendre le XIXe siècle pour voir émerger les premières formes organisées de gestion des risques²⁵⁶.

2. L'évolution de la gestion des risques

Au début du XXe siècle, la gestion des risques se concentrait principalement sur la prévention des pertes matérielles. Les assureurs ont joué un rôle clé en développant des méthodes pour évaluer et gérer les risques, notamment en introduisant des techniques actuarielles pour quantifier les probabilités de sinistres. Cette période a également vu l'émergence de la sécurité industrielle et des normes de prévention des accidents.

²⁵³ Rejda, G. E. (1998). *Principles of Risk Management and Insurance*. Éditeur : Addison-Wesley.

²⁵⁴ Lagadec, P. (1993). *Preventing Chaos in a Crisis: Strategies for Prevention, Control and Damage Limitation*. Éditeur : McGraw-Hill.

²⁵⁵ Bromiley, P., McShane, M., Nair, A., & Rustambekov, E. (2015). Enterprise risk management: Review, critique, and research directions. *Long Range Planning*, 48(4), 265-276. Éditeur : Elsevier.

²⁵⁶ Doherty, N. A. (2000). *Integrated Risk Management: Techniques and Strategies for Managing Corporate Risk*. Éditeur : McGraw-Hill.

Dans les décennies suivantes, le management des risques s'est progressivement étendu pour inclure d'autres domaines, tels que les risques financiers, les risques opérationnels et les risques stratégiques. Les crises économiques, les catastrophes naturelles et les accidents industriels ont joué un rôle majeur dans la prise de conscience de la nécessité de gérer les risques de manière proactive²⁵⁷.

3. Les approches contemporaines du management des risques

Au cours du 20^{ème} siècle, les pratiques de gestion des risques ont évolué de manière significative, passant d'un focus étroit sur la prévention des pertes matérielles à une approche plus holistique et intégrée.

Ainsi, bien que les origines du management des risques remontent à des pratiques plus anciennes, l'ERM tel qu'il est conçu aujourd'hui est largement redevable à la publication du cadre COSO de 2004, qui a contribué à en faire un modèle de référence pour les organisations cherchant à améliorer leur gestion des risques.

Ce cadre a fourni une définition et une structure conceptuelle pour l'ERM, mettant l'accent sur l'intégration de la gestion des risques à tous les niveaux de l'organisation, de la stratégie aux opérations. Il a aidé à légitimer l'ERM et à en faire une pratique de plus en plus adoptée par les entreprises soucieuses d'une approche globale et coordonnée de leurs risques.

L'émergence de l'Enterprise Risk Management (ERM) par le COSO a marqué une étape importante dans cette évolution. L'ERM se définit comme "*une discipline structurée et continue appliquée dans toute l'organisation pour identifier, évaluer et gérer les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs*" ²⁵⁸. Cette approche vise à intégrer la gestion des risques à tous les niveaux de l'organisation, reconnaissant que les risques peuvent provenir de diverses sources et nécessitent une gestion holistique.

Bromiley et al. ²⁵⁹soulignent que l'ERM représente un changement significatif par rapport aux approches traditionnelles, passant d'une gestion des risques en silo à une vision globale et coordonnée. Mikes ²⁶⁰met en évidence le rôle crucial des cultures organisationnelles dans la mise en œuvre réussie de l'ERM, qui nécessite une véritable appropriation par l'ensemble de l'entreprise.

Cependant, certains auteurs, comme Power²⁶¹, remettent en question les prétentions de l'ERM à une gestion exhaustive des risques, soulignant que les pratiques de quantification et de contrôle ont également leurs limites. Arena et al. ²⁶²analysent les dynamiques organisationnelles

²⁵⁷ Trieschmann, J. S., Hoyt, R. E., & Sommer, D. W. (2005). Risk Management and Insurance. Éditeur : South-Western College Pub.

²⁵⁸ COSO. (2004). Enterprise Risk Management - Integrated Framework. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

²⁵⁹ Bromiley, P., McShane, M., Nair, A., & Rustambekov, E. (2015). Enterprise risk management: Review, critique, and research directions. Long Range Planning, 48(4), 265-276.

²⁶⁰ Mikes, A. (2009). Risk management and calculative cultures. Management accounting research, 20(1), 18-40.

²⁶¹ Power, M. (2009). The risk management of nothing. Accounting, organizations and society, 34(6-7), 849-855.

²⁶² Arena, M., Arnaboldi, M., & Azzone, G. (2010). The organizational dynamics of Enterprise Risk Management. Accounting, Organizations and Society, 35(7), 659-675.

complexes qui entourent l'adoption de l'ERM, mettant en lumière les défis liés à son intégration effective.

Parallèlement, les recherches montrent que l'ERM peut avoir un impact positif sur la performance et la valeur des entreprises²⁶³. De plus, l'intégration de l'audit interne et de la gestion des risques est identifiée comme une pratique clé pour renforcer la gouvernance et la résilience organisationnelle²⁶⁴.

En définitive, les approches contemporaines du management des risques, incarnées par l'ERM, représentent une évolution majeure dans la manière dont les organisations appréhendent et gèrent les risques auxquels elles sont confrontées. Bien que ces pratiques comportent encore des défis, elles offrent des perspectives intéressantes pour améliorer la prise de décision stratégique et assurer la pérennité des entreprises dans un environnement de plus en plus complexe et incertain.

II. Introduction au management des risques

Le management des risques englobe l'ensemble des processus, des méthodes et des outils permettant à une organisation de comprendre, de mesurer et de contrôler les risques auxquels elle est exposée²⁶⁵. Il vise à anticiper les événements incertains et à mettre en place des stratégies appropriées pour minimiser les conséquences négatives et maximiser les opportunités²⁶⁶.

L'adoption d'une approche rigoureuse et systématique du management des risques permet aux entreprises de prendre des décisions éclairées, d'allouer efficacement leurs ressources et de renforcer leur capacité d'adaptation face aux changements de leur environnement²⁶⁷. En identifiant les risques potentiels et en évaluant leur probabilité et leur impact, les organisations peuvent mettre en place des mesures de prévention, de mitigation et de gestion des crises, assurant ainsi leur résilience et leur agilité.

Le management des risques ne se limite pas à la simple identification et à la gestion des risques opérationnels. Il englobe également les risques financiers, les risques liés à la réputation, les risques stratégiques et les risques liés à la conformité réglementaire²⁶⁸. Une approche globale du management des risques permet de prendre en compte l'ensemble des enjeux auxquels l'entreprise est confrontée, en intégrant les différentes dimensions de sa performance.

²⁶³ Hoyt, R. E., & Liebenberg, A. P. (2011). The value of enterprise risk management. *Journal of risk and insurance*, 78(4), 795-822.

²⁶⁴ Viscelli, T. R., Beasley, M. S., & Hermanson, D. R. (2016). The integration of risk management and internal audit: Evidence from audit committees. Institute of Internal Auditors Research Foundation.

²⁶⁵ Hopkin, P. (2017). *Fundamentals of Risk Management: Understanding, Evaluating and Implementing Effective Risk Management*. Éditeur : Kogan Page.

²⁶⁶ ISO. (2018). *ISO 31000:2018 - Risk management - Guidelines*. International Organization for Standardization.

²⁶⁷ Beasley, M. S., Branson, B. C., & Hancock, B. V. (2010). *Report on the Current State of Enterprise Risk Oversight: 2nd Edition*. Éditeur : AICPA.

²⁶⁸ Power, M. (2009). The risk management of nothing. *Accounting, organizations and society*, 34(6-7), 849-855. Éditeur : Elsevier.

Nous examinerons les concepts clés du management des risques, les méthodologies et les outils utilisés, ainsi que les bonnes pratiques et les défis auxquels sont confrontées les organisations.

Définitions du risque

Il existe une multitude de définitions du risque dans la littérature. Parmi les plus importantes, on peut citer :

1. Définition du risque selon l'Association for Project Management (APM) : *"Le risque est une incertitude qui, si elle se matérialise, a un effet positif ou négatif sur les objectifs d'un projet."* ²⁶⁹
2. Définition du risque selon le Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) : *"Le risque est l'effet de l'incertitude sur les objectifs. Il représente la possibilité que des événements se produisent et affectent l'atteinte des objectifs de l'entreprise."* ²⁷⁰
3. Définition du risque selon l'International Organization for Standardization (ISO) : *"Le risque est l'effet de l'incertitude sur les objectifs. Il est souvent caractérisé par des événements indésirables, mais peut également inclure des opportunités."* ²⁷¹
4. Définition du risque selon l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) : *"Le risque est la probabilité qu'un événement indésirable se produise et ait des conséquences négatives sur les objectifs ou les résultats attendus."* ²⁷²

L'évolution du panorama des risques à partir de 2015

Depuis le début des années 2010, le contexte économique, géopolitique et technologique a connu de profondes mutations, entraînant une transformation significative du paysage des risques auxquels les organisations sont confrontées. À partir de 2015 en particulier, on observe une accélération de ces changements, nécessitant une adaptation constante des stratégies de gestion des risques²⁷³.

- **Risques géopolitiques et de sécurité**

Depuis 2015, on observe une recrudescence des tensions géopolitiques à l'échelle mondiale, avec des conséquences importantes pour les entreprises²⁷⁴.

²⁶⁹ Association for Project Management. (2012). APM Body of Knowledge. 6th edition. APM Publishing.

²⁷⁰ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2017). Enterprise Risk Management - Integrated Framework. COSO.

²⁷¹ International Organization for Standardization. (2018). ISO 31000:2018 Risk management - Guidelines. ISO.

²⁷² Organisation for Economic Co-operation and Development. (2014). Risk and Resilience: From Good Idea to Good Practice. OECD Publishing.

²⁷³ World Economic Forum. (2015). Global Risks Report. World Economic Forum.

²⁷⁴ KPMG. (2017). Global Risk Survey. KPMG International.

- **Conflits régionaux et instabilité politique** : Les conflits armés, les crises politiques et l'instabilité dans certaines régions clés (Moyen-Orient, Asie, Europe de l'Est) ont entraîné une volatilité accrue pour les organisations opérant à l'international. Les risques de perturbation des activités, d'interruption d'approvisionnement et de dommages aux actifs se sont amplifiés.
 - **Montée du protectionnisme** : Les mesures protectionnistes (barrières tarifaires, restrictions commerciales) mises en place par certains États ont fragilisé les modèles d'affaires mondialisés. Les entreprises doivent gérer les risques liés aux changements réglementaires, aux perturbations des chaînes d'approvisionnement et à la perte de compétitivité.
 - **Cybersécurité et menaces hybrides** : La recrudescence des cyberattaques, du crime organisé et des menaces hybrides (combinaison de moyens militaires, économiques et informatiques) a accru la vulnérabilité des entreprises face à ces risques ²⁷⁵. La protection des systèmes d'information, des données sensibles et des infrastructures critiques est devenue un enjeu majeur.
 - **Terrorisme et sécurité des personnes** : Le risque terroriste, notamment dans certaines régions à forte instabilité, a renforcé les préoccupations en matière de sécurité des collaborateurs, des actifs et des sites de production. Les organisations doivent mettre en place des plans de continuité et des mesures de protection adéquates.
- **Risques liés aux changements climatiques**
 Depuis 2015, la prise de conscience des impacts environnementaux et des changements climatiques a considérablement transformé le paysage des risques auxquels sont confrontées les entreprises ²⁷⁶.
 - **Risques physiques**
 Les événements climatiques extrêmes (inondations, sécheresses, canicules, etc.) ont entraîné des dommages physiques aux actifs, des perturbations opérationnelles et des interruptions de la chaîne d'approvisionnement. Ces risques physiques ont engendré des coûts directs et indirects croissants pour les organisations.
 - **Risques de transition** : Les nouvelles réglementations visant à réduire les émissions de gaz à effet de serre, les politiques de tarification carbone et les changements de préférences des consommateurs ont contraint les entreprises à s'adapter pour se conformer aux exigences environnementales²⁷⁷. Ces risques de transition ont un impact significatif sur les modèles d'affaires et la compétitivité.
 - **Risques de réputation** : La prise de conscience sociétale des enjeux climatiques a renforcé les attentes envers les entreprises en matière de responsabilité

²⁷⁵ Marsh & McLennan. (2018). Global Risks Report. Marsh & McLennan Companies.

²⁷⁶ CDP. (2018). Global Climate Change Analysis. Carbon Disclosure Project.

²⁷⁷ COSO. (2017). Enterprise Risk Management - Integrating with Strategy and Performance. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

environnementale. Le non-respect des engagements en faveur de la transition écologique peut gravement nuire à la réputation et à l'image des organisations.

- **Gestion des ressources et des écosystèmes** : L'épuisement et la raréfaction de certaines ressources naturelles, ainsi que la dégradation des écosystèmes, représentent des risques croissants pour la pérennité des activités. Les entreprises doivent intégrer une gestion durable des ressources dans leurs stratégies.

- **Risques technologiques et digitaux**

L'accélération de la transformation numérique a engendré de nouveaux défis en matière de cybersécurité, de protection des données et d'obsolescence technologique pour les entreprises depuis 2015²⁷⁸.

- **Cybersécurité et protection des données** : La recrudescence des cyberattaques (malwares, ransomwares, intrusions, etc.) a fragilisé la sécurité des systèmes d'information et exposé les organisations aux risques de fuites de données sensibles, de perturbations opérationnelles et d'atteintes à la réputation. La mise en place de mesures de cybersécurité efficaces est devenue une priorité.
- **Obsolescence technologique** : Le rythme effréné de l'innovation technologique a accéléré l'obsolescence des systèmes, des infrastructures et des compétences, menaçant la compétitivité et la pérennité des activités²⁷⁹. Les entreprises doivent anticiper les ruptures technologiques et investir dans la modernisation de leurs outils et processus.
- **Technologies disruptives** : L'émergence de technologies nouvelles et disruptives (intelligence artificielle, internet des objets, blockchain, etc.) a transformé les modèles d'affaires et les chaînes de valeur. Les organisations doivent s'adapter rapidement pour saisir les opportunités offertes par ces innovations, tout en maîtrisant les risques associés.
- **Transformation des compétences** : La digitalisation a profondément modifié les besoins en compétences, rendant nécessaire le développement de nouvelles expertises techniques et managériales. Le risque lié à la gestion des talents et à l'adéquation des compétences est devenu un enjeu stratégique.

- **Risques sociaux et de réputation** :

Depuis 2015, les attentes croissantes en matière de responsabilité sociale et environnementale ont considérablement accru l'exposition des entreprises aux risques de réputation, de conformité et de capital humain²⁸⁰.

- **Risques de réputation** : La prise de conscience sociétale des enjeux éthiques, sociaux et environnementaux a renforcé l'attention portée aux pratiques des entreprises²⁸¹. Tout manquement à leurs engagements de responsabilité sociale

²⁷⁸ Marsh & McLennan. (2018). Global Risks Report. Marsh & McLennan Companies.

²⁷⁹ EY. (2019). Global Risk Survey. Ernst & Young.

²⁸⁰ COSO. (2017). Enterprise Risk Management - Integrating with Strategy and Performance. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

²⁸¹ EY. (2019). Global Risk Survey. Ernst & Young.

peut entraîner de graves dommages à leur image et à leur légitimité auprès des parties prenantes.

- **Risques de conformité** : Le durcissement de la réglementation en matière de droits humains, d'égalité, de santé-sécurité et d'environnement a exposé les entreprises à des risques de non-conformité, avec des conséquences juridiques et financières potentiellement lourdes.
- **Gestion des talents et du capital humain** : L'évolution des attentes des collaborateurs en termes de bien-être, d'épanouissement et de sens a accentué les risques liés à l'attraction, la rétention et l'engagement des talents. La capacité à offrir un environnement de travail stimulant et épanouissant est devenue un enjeu stratégique.
- **Diversité et inclusion** : La prise en compte de la diversité (genre, origine, handicap, etc.) et de l'inclusion est devenue une priorité pour de nombreuses organisations. Le non-respect de ces principes peut engendrer des risques de discrimination, d'image et de performance.

Face à ces transformations, les entreprises ont dû adapter leurs approches de management des risques, en intégrant une vision plus dynamique, holistique et prospective. L'accent est mis sur l'anticipation, la résilience organisationnelle et la prise en compte des risques émergents.

Définitions importantes du management des risques :

1. Définition du management des risques selon le Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)²⁸² : *" un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, la direction et l'ensemble du personnel d'une organisation, appliqué dans l'élaboration de la stratégie et dans toute l'organisation. Il est conçu pour identifier les événements potentiels susceptibles d'affecter l'organisation, et pour gérer les risques dans les limites de son appétit pour le risque, afin de fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation de ses objectifs."*
2. Définition du management des risques selon l'ISO 31000:2018 ²⁸³:*"Le management des risques est le processus coordonné permettant de diriger et de contrôler une organisation en ce qui concerne les risques."*
3. Définition du management des risques selon le Project Management Institute (PMI)²⁸⁴ : *"Le management des risques est le processus de planification, d'identification, d'analyse, de réponse, de surveillance et de contrôle des risques d'un projet dans le but de maximiser les chances de réaliser les objectifs du projet."*

²⁸² Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2004). Enterprise Risk Management - Integrated Framework. COSO.

²⁸³ International Organization for Standardization. (2018). ISO 31000:2018 Risk management - Guidelines. ISO.

²⁸⁴ Project Management Institute. (2017). A Guide to the Project Management Body of Knowledge (PMBOK® Guide) - Sixth Edition. Project Management Institute.

4. Définition du management des risques selon l'Association for Project Management (APM)²⁸⁵ : *"Le management des risques est la culture, les processus et les structures qui sont dirigés vers la prise de décisions informées pour améliorer la performance du projet en identifiant, évaluant, gérant et communiquant les risques."*

Importance du management des risques dans les entreprises : une approche proactive pour garantir la performance

Dans un environnement économique incertain, la maîtrise des risques revêt un enjeu stratégique majeur pour assurer la pérennité des organisations²⁸⁶.

- **La gestion prospective des risques** : Plutôt qu'une approche réactive axée sur les seuls risques avérés, le management des risques gagne à adopter une vision prospective. L'identification précoce des menaces émergentes et des opportunités permet d'anticiper leur survenance potentielle²⁸⁷. Cette démarche implique la cartographie régulière des risques selon leur probabilité d'occurrence et leur impact²⁸⁸. Des plans d'actions correctives ou préventives sont ensuite mis en œuvre et suivis de manière proactive²⁸⁹.
- **Performance et pérennité renforcées** : En anticipant les dangers susceptibles de compromettre la réalisation des objectifs stratégiques, le management prospectif des risques contribue directement à optimiser la performance durable de l'entreprise²⁹⁰. Il véhicule également des valeurs de responsabilité essentielles pour pérenniser la confiance des parties prenantes et légitimer les décisions managériales²⁹¹.
- **Réduction des pertes financières** : Une des principales raisons pour lesquelles le management des risques est essentiel est sa capacité à réduire les pertes financières. En identifiant les risques auxquels une entreprise est exposée, qu'il s'agisse de risques opérationnels, financiers, juridiques ou stratégiques, les entreprises peuvent mettre en place des mesures d'atténuation appropriées. Cette approche proactive permet d'éviter ou de minimiser les conséquences financières néfastes et de protéger la santé financière de l'entreprise²⁹².
- **Protection de la réputation de l'entreprise** : La réputation d'une entreprise est un actif précieux qui peut être facilement endommagé par des risques non gérés. Le management des risques joue un rôle essentiel dans la protection de la réputation des entreprises en identifiant les risques potentiels qui pourraient nuire à leur image ou à leur marque. En mettant en place des mesures de prévention appropriées, les

²⁸⁵ Association for Project Management. (2012). APM Body of Knowledge. 6th edition. APM Publishing.

²⁸⁶ Méric, J., Bescos, P.-L., & A. Coubault (2009). Management des risques de l'entreprise. Paris : LGDJ.

²⁸⁷ AFA (2010). La cartographie des risques au service de la stratégie. Paris : AFA.

²⁸⁸ ISO (2008). Risk management vocabulary. Genève : International Organization for Standardization.

²⁸⁹ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2017). Enterprise Risk Management - Integrated Framework. COSO.

²⁹⁰ AIRMIC (2002). Le risque dans la stratégie de l'entreprise. Londres : AIRMIC Risk Management.

²⁹¹ CNCC (2015). Pilotage des risques et gouvernance d'entreprise. Paris : Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes.

²⁹² - Kaplan, R. S., & Mikes, A. (2012). Managing Risks: A New Framework. Harvard Business Review, 90(6), 48-60.

entreprises peuvent éviter les crises de réputation coûteuses et préserver la confiance de leurs parties prenantes ²⁹³.

- **Maximisation des opportunités** : Le management des risques ne se limite pas à la gestion des menaces, mais inclut également l'identification et l'exploitation des opportunités. En évaluant les risques potentiels, les entreprises peuvent découvrir des opportunités qui pourraient améliorer leur performance et leur avantage concurrentiel. Cela permet aux entreprises d'adopter une approche proactive en saisissant les opportunités qui se présentent et en tirant parti de leur potentiel de croissance²⁹⁴.
- **Prise de décision éclairée** : Le management des risques fournit aux décideurs des informations cruciales pour prendre des décisions éclairées. En évaluant les risques associés à différentes options et stratégies, le management des risques permet de peser les avantages et les inconvénients de chaque décision. Cela aide les entreprises à prendre des décisions plus informées, en tenant compte des risques et des récompenses potentielles, ce qui peut améliorer la performance globale de l'entreprise²⁹⁵.

III. Les référentiels du management des risques

Le management des risques est une discipline clé pour les organisations, leur permettant de prendre des décisions éclairées et de gérer les incertitudes liées à leurs objectifs et à leur performance. Les référentiels du management des risques sont des documents normatifs et des cadres de référence qui fournissent des orientations et des bonnes pratiques pour la gestion des risques.

1. Le COSO ERM Framework

Le Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)²⁹⁶ a publié en 2004 le rapport "Enterprise Risk Management—Integrated Framework", souvent appelé COSO ERM Framework. Ce référentiel fournit un cadre complet pour la gestion des risques à l'échelle de l'entreprise. Il met l'accent sur l'identification, l'évaluation et la réponse aux risques, ainsi que sur l'intégration du management des risques dans les processus de l'organisation. Le COSO ERM Framework est largement utilisé dans de nombreux secteurs et constitue une référence majeure en matière de gestion des risques.

2. ISO 31000:2018

L'International Organization for Standardization (ISO) ²⁹⁷a développé la norme ISO 31000:2018 intitulée "Risk Management—Guidelines". Ce référentiel fournit des lignes directrices pour la gestion des risques dans tous les types d'organisations, qu'elles soient publiques ou privées, de petite ou grande taille. La norme ISO 31000 met l'accent sur les

²⁹³ - Hillson, D., & Murray-Webster, R. (2017). Understanding and Managing Risk Attitude. Routledge.

²⁹⁴ - Institute of Risk Management. (2018). AIRMIC, ALARM, IRM. A Risk Management Standard. Institute of Risk Management.

²⁹⁵ - Project Management Institute. (2017). A Guide to the Project Management Body of Knowledge (PMBOK® Guide) - Sixth Edition. Project Management Institute.

²⁹⁶ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2004). Enterprise Risk Management—Integrated Framework. COSO.

²⁹⁷ International Organization for Standardization (ISO). (2018). ISO 31000:2018 Risk Management—Guidelines. ISO.

principes fondamentaux du management des risques, tels que l'identification des risques, l'évaluation des risques, la communication et la consultation, ainsi que le suivi et l'examen continu des risques. Elle offre une approche systématique et cohérente pour la gestion des risques à travers les organisations.

3. PMBOK Guide

Le Project Management Institute (PMI) ²⁹⁸ a développé le "A Guide to the Project Management Body of Knowledge (PMBOK Guide)". Bien que principalement axé sur la gestion de projet, ce référentiel inclut également des directives pour le management des risques dans le contexte des projets. Il fournit des processus détaillés pour l'identification, l'analyse, la planification et la réponse aux risques dans le cadre des projets. Le PMBOK Guide met en avant l'importance de l'intégration du management des risques dans toutes les phases d'un projet.

4. Le NIST Cybersecurity Framework

Le National Institute of Standards and Technology (NIST) ²⁹⁹ a développé le "Framework for Improving Critical Infrastructure Cybersecurity". Bien que centré sur la cybersécurité, ce référentiel offre des directives pertinentes pour la gestion des risques liés à la sécurité informatique. Il propose une approche basée sur le cycle de vie pour la gestion des risques, comprenant les étapes d'identification, de protection, de détection, de réponse et de récupération. Le NIST Cybersecurity Framework est largement utilisé dans le domaine de la sécurité informatique et fournit des recommandations précieuses pour la gestion des risques liés à la cybercriminalité.

Les référentiels du management des risques jouent un rôle essentiel dans la promotion de bonnes pratiques et de normes élevées en matière de gestion des risques. Le COSO ERM Framework, l'ISO 31000:2018, le PMBOK Guide et le NIST Cybersecurity Framework sont quelques-uns des référentiels les plus influents utilisés dans le domaine. En se basant sur ces cadres de référence, les organisations peuvent développer des approches solides pour la gestion des risques, en intégrant les principes fondamentaux et les meilleures pratiques à leur domaine d'activité.

Raisons de focalisation sur le COSO 2 :

Étant donné que le cadre COSO ERM de 2004 est largement reconnu ³⁰⁰ comme l'une des références les plus influentes en matière de gestion intégrée des risques, nous allons nous concentrer notre analyse sur ce référentiel plutôt que sur les autres cadres étudiés précédemment. Plusieurs raisons justifient ce choix :

²⁹⁸ Project Management Institute (PMI). (2017). A Guide to the Project Management Body of Knowledge (PMBOK Guide). PMI.

²⁹⁹ National Institute of Standards and Technology (NIST). (2017). Framework for Improving Critical Infrastructure Cybersecurity. NIST.

³⁰⁰ COSO. (2004). Enterprise Risk Management - Integrated Framework. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

Tout d'abord, le COSO ERM adopte une approche holistique et transversale, couvrant l'ensemble des risques auxquels une organisation peut être confrontée - risques stratégiques, opérationnels, de conformité et de reporting . Cette perspective globale en fait un outil particulièrement pertinent pour appréhender la gestion des risques de manière intégrée.

Ensuite, le cadre COSO ERM est très largement répandu et utilisé au niveau international, ce qui en fait une référence de facto en matière de management des risques. Son adoption par de nombreuses organisations à travers le monde en fait un référentiel incontournable à étudier.

De plus, le COSO ERM se distingue par la richesse de ses composantes et de son processus, offrant un modèle structuré et détaillé pour la mise en place d'un système de gestion des risques efficace. Cela en fait un cadre particulièrement intéressant à analyser en profondeur.

Enfin, le COSO étant l'un des référentiels les plus anciens dans ce domaine, son analyse permet de mieux comprendre l'évolution historique et les fondements du management intégré des risques. Qui plus est, ce cadre est préconisé par les normes de l'Institute of Internal Auditors (IIA)³⁰¹, renforçant ainsi sa légitimité et son importance dans le domaine du management des risques.

Pour ces différentes raisons, nous concentrerons donc notre travail sur le cadre COSO ERM, en analysant en détail ses principes, ses composantes et son processus de mise en œuvre.

L'évolution du cadre COSO - Analyse comparative entre le COSO 1 (1992) et le COSO 2 (2004)

Le cadre de référence COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) est l'un des modèles les plus influents et les plus largement adoptés en matière de gestion intégrée des risques au niveau international³⁰². Depuis sa première version publiée en 1992, le référentiel COSO a connu une évolution significative avec la sortie de la version COSO 2 en 2004, reflétant les transformations profondes du contexte organisationnel et des attentes en matière de management des risques.

Nous visons d'analyser de manière comparative les principales différences entre le COSO 1 (1992) et le COSO 2 (2004), afin de mieux comprendre les changements conceptuels, structurels et opérationnels qui ont marqué l'évolution de ce cadre de référence incontournable. Ainsi, les principales évolutions sont :

³⁰¹ IIA. (2017). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. The Institute of Internal Auditors.

³⁰² COSO. (2004). Enterprise Risk Management - Integrated Framework. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

1.Évolution conceptuelle : d'une vision de contrôle interne à une approche intégrée de la gestion des risques

Le passage du COSO 1 (1992) au COSO 2 (2004) s'est accompagné d'une évolution conceptuelle majeure, marquée par le passage d'une vision centrée sur le contrôle interne à une approche plus large et intégrée de la gestion des risques.

➤ **Vision du contrôle interne dans le COSO 1 (1992)**

Le COSO 1 (1992) était principalement axé sur l'évaluation et l'amélioration du contrôle interne au sein des organisations³⁰³. Cette perspective se concentrait sur la mise en place de processus, de procédures et d'activités visant à assurer la fiabilité des informations financières, la conformité aux lois et réglementations, ainsi que l'efficacité et l'efficience des opérations³⁰⁴.

Le modèle COSO 1 adoptait une approche essentiellement réactive et descendante (top-down), en mettant l'accent sur l'identification et la gestion des risques liés aux objectifs de contrôle interne³⁰⁵.

➤ **Approche intégrée de la gestion des risques dans le COSO 2 (2004)**

En revanche, le COSO 2 (2004) a adopté une perspective beaucoup plus large et proactive, en positionnant la gestion intégrée des risques (Enterprise Risk Management - ERM) comme un processus transversal visant à identifier, évaluer et gérer l'ensemble des risques auxquels l'entreprise est exposée, dans une optique d'atteinte des objectifs stratégiques³⁰⁶.

Cette évolution conceptuelle reflète le passage d'une vision cloisonnée du contrôle interne à une perspective holistique et dynamique de la gestion des risques, mieux adaptée aux enjeux contemporains auxquels font face les organisations. L'accent est mis sur l'anticipation, la résilience organisationnelle et la prise en compte des risques émergents.

2.Évolution structurelle : d'un modèle à 5 composantes à un cadre à 8 composantes

Sur le plan structurel, le passage du COSO 1 (1992) au COSO 2 (2004) s'est traduit par une complexification du cadre de référence, marquée par l'évolution d'un modèle à 5 composantes à un cadre intégré à 8 composantes.

- **Modèle à 5 composantes du COSO 1 (1992) :** Le COSO 1 (1992) était organisé autour de 5 composantes principales du contrôle interne :
 1. L'environnement de contrôle
 2. L'évaluation des risques

³⁰³ COSO. (1992). Internal Control - Integrated Framework. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

³⁰⁴ Beasley, M. S., Branson, B. C., & Hancock, B. V. (2010). Are you identifying your most significant risks? Strategic Finance, 92(5), 29-35.

³⁰⁵ Mikes, A., & Kaplan, R. S. (2014). Towards a contingency theory of enterprise risk management. Harvard Business School Working Paper, 13-063.

³⁰⁶ Paape, L., & Speklé, R. F. (2012). The adoption and design of enterprise risk management practices: An empirical study. European Accounting Review, 21(3), 533-564.

3. Les activités de contrôle
4. L'information et la communication
5. Le pilotage

Ce modèle structuré autour de ces 5 éléments clés visait à fournir un cadre d'évaluation et d'amélioration du contrôle interne au sein des organisations.

➤ **Cadre à 8 composantes du COSO 2 (2004)** : En revanche, le COSO 2 (2004) a évolué vers un modèle plus détaillé et structuré, comprenant 8 composantes interdépendantes de la gestion intégrée des risques :

- 1. L'environnement interne** : L'environnement interne englobe l'ensemble des éléments qui façonnent la culture de l'organisation en matière de gestion des risques, tels que la philosophie de management, l'intégrité et les valeurs éthiques, l'appétence pour le risque, les compétences du personnel, ainsi que la structure organisationnelle³⁰⁷. Cet environnement interne fournit le fondement pour la mise en œuvre de l'ensemble du processus de gestion des risques.
- 2. La fixation d'objectifs** : La fixation d'objectifs stratégiques, opérationnels, de reporting et de conformité est une étape essentielle, car elle permet d'identifier et d'évaluer les risques susceptibles d'affecter la réalisation de ces objectifs. Cette composante souligne l'alignement nécessaire entre la stratégie de l'organisation et sa gestion des risques.
- 3. L'identification des événements** : L'identification des événements, qu'ils soient internes ou externes, positifs ou négatifs, est cruciale pour permettre à l'organisation de se préparer et de réagir de manière adéquate. Cette étape vise à recenser les événements susceptibles d'avoir un impact sur la réalisation des objectifs.
- 4. L'évaluation des risques** : L'évaluation des risques consiste à analyser la probabilité et l'impact potentiel des événements identifiés, afin de déterminer comment ils doivent être gérés. Cette composante permet de hiérarchiser les risques en fonction de leur criticité et de leur importance stratégique.
- 5. La réaction aux risques** : La réaction aux risques implique le choix et la mise en œuvre de stratégies adaptées pour traiter les risques identifiés, telles que l'évitement, la réduction, le partage ou l'acceptation. Cette composante vise à aligner la réponse aux risques avec l'appétence pour le risque de l'organisation.
- 6. Les activités de contrôle** : Les activités de contrôle correspondent aux politiques et procédures mises en place pour s'assurer que les réponses aux risques sont correctement appliquées. Elles contribuent à la maîtrise des risques et à l'atteinte des objectifs de l'organisation.
- 7. L'information et la communication** : L'information et la communication permettent de s'assurer que les informations pertinentes sont identifiées, collectées et communiquées de manière efficace à l'ensemble des parties prenantes concernées, favorisant ainsi une prise de décision éclairée en matière de gestion des risques.

³⁰⁷ Mikes, A., & Kaplan, R. S. (2014). Towards a contingency theory of enterprise risk management. Harvard Business School Working Paper, 13-063.

8. Le pilotage : Le pilotage consiste à surveiller en permanence l'efficacité du système de management des risques, à travers des activités d'évaluation continue et/ou ponctuelles³⁰⁸. Cette composante permet d'identifier les améliorations nécessaires et de s'assurer de l'adaptation du dispositif aux évolutions de l'organisation et de son environnement.

Cette complexification du cadre reflète la volonté d'offrir une approche plus approfondie et opérationnelle de la gestion des risques, en intégrant notamment les étapes de fixation d'objectifs, d'identification, d'évaluation et de réponse aux risques.

3.Évolution opérationnelle : d'un processus linéaire à une approche dynamique et itérative

Sur le plan opérationnel, le passage du COSO 1 (1992) au COSO 2 (2004) s'est caractérisé par une transition d'un processus de contrôle interne linéaire et descendant à une approche beaucoup plus dynamique et itérative de la gestion des risques.

1. Processus linéaire du COSO 1 (1992)

Le COSO 1 (1992) proposait un processus de contrôle interne relativement séquentiel, avec une logique de mise en œuvre plutôt descendante (top-down)³⁰⁹. Les différentes composantes (environnement de contrôle, évaluation des risques, activités de contrôle, etc.) étaient appliquées de manière linéaire, sans nécessairement prendre en compte les interactions dynamiques entre elles. Cette approche reflétait une vision plus statique et cloisonnée du contrôle interne, davantage focalisée sur l'identification et la gestion des risques liés aux objectifs de contrôle plutôt que sur une perspective holistique de la gestion des risques³¹⁰.

2. Approche dynamique et itérative du COSO 2 (2004)

En revanche, le COSO 2 (2004) a adopté une approche beaucoup plus dynamique et itérative de la gestion des risques³¹¹. L'accent a été mis sur les interactions entre les différentes composantes (environnement interne, fixation d'objectifs, identification des événements, etc.) et la nécessité d'une mise en œuvre continue et évolutive du système de management des risques. Cette évolution opérationnelle reflète la prise en compte de la complexité croissante des environnements organisationnels, nécessitant une gestion des risques agile, réactive et adaptée aux changements constants auxquels sont confrontées les entreprises. Le COSO 2 (2004) souligne l'importance d'une

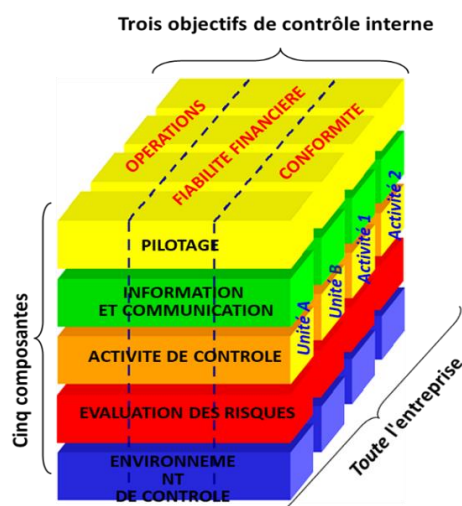
³⁰⁸ COSO. (2004). Enterprise Risk Management - Integrated Framework. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

³⁰⁹ Paape, L., & Speklé, R. F. (2012). The adoption and design of enterprise risk management practices: An empirical study. *European Accounting Review*, 21(3), 533-564.

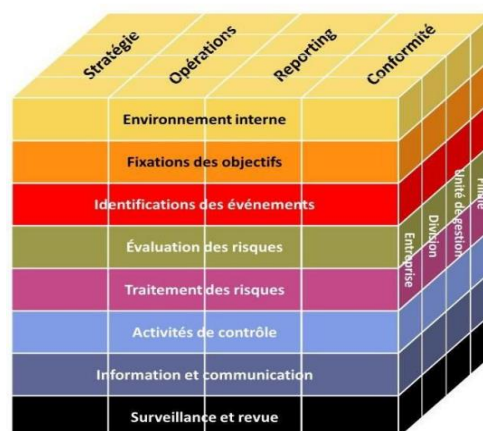
³¹⁰ Mikes, A., & Kaplan, R. S. (2014). Towards a contingency theory of enterprise risk management. *Harvard Business School Working Paper*, 13-063.

³¹¹ Beasley, M. S., Branson, B. C., & Hancock, B. V. (2010). Are you identifying your most significant risks? *Strategic Finance*, 92(5), 29-35.

approche dynamique, où les différentes composantes interagissent de manière cyclique et itérative.



COSO 1992



COSO 2004

Source : univers-audit-interne.over-blog.com

VI. Principaux outils du management des risques

Le management des risques repose sur la mise en œuvre d'un ensemble d'outils et de méthodes permettant d'identifier, d'évaluer, de traiter et de suivre les risques auxquels une organisation est exposée³¹². Ces différents outils, mobilisés de manière complémentaire, constituent la boîte à outils indispensable à une gestion efficace et intégrée des risques.

Parmi les principaux outils utilisés dans le cadre du management des risques, on peut notamment citer :

- Les cartographies et matrices de risques
- Les analyses de risques (AMDEC, analyse des scénarios, etc.)
- Les plans de continuité d'activité et de gestion de crise
- Les indicateurs clés de risque (Key Risk Indicators - KRI)
- Les techniques de réduction, de transfert et de financement des risques

L'utilisation appropriée et l'articulation de ces différents outils, adaptés au contexte spécifique de l'organisation, sont essentielles pour assurer une gestion holistique et proactive des risques, dans le cadre de la gouvernance d'entreprise.

³¹² Hopkin, P. (2017). Fundamentals of risk management: understanding, evaluating and implementing effective risk management. Kogan Page Publishers.

A. L'identification des risques

L'identification des risques constitue la première et l'une des étapes les plus cruciales du processus de management des risques. Cette phase vise à recenser de manière exhaustive les différents événements, menaces et vulnérabilités susceptibles d'impacter les objectifs stratégiques, opérationnels, de conformité et de reporting de l'organisation. Une identification rigoureuse des risques potentiels est primordiale pour permettre une évaluation et un traitement efficaces par la suite. Selon le référentiel COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), les principales méthodes préconisées pour le management des risques sont les suivantes :

1. Le Brainstorming
2. L'Analyse SWOT (Forces, Faiblesses, Opportunités, Menaces)
3. La Cartographie des risques

Selon le COSO, l'utilisation combinée de ces différentes méthodes (brainstorming, analyse SWOT, cartographie des risques) permet d'assurer une identification et une évaluation exhaustive des risques, en s'appuyant à la fois sur la créativité, l'analyse stratégique et la structuration des données. Leur mise en œuvre au sein du management des risques contribue ainsi à une gestion intégrée et efficace des enjeux auxquels l'entreprise est confrontée³¹³.

1. Le brainstorming :

Le brainstorming est une technique de groupe largement utilisée pour l'identification des risques³¹⁴. Cette méthode consiste à faire émerger un maximum d'idées et de propositions à partir de la réflexion collective d'un groupe pluridisciplinaire. Le brainstorming favorise la créativité et l'implication des différentes parties prenantes dans le processus d'identification des risques³¹⁵.

Le principe du brainstorming repose sur quatre règles principales³¹⁶ :

- Pas de jugement : les participants sont encouragés à émettre toutes leurs idées sans les critiquer.
- Libre association d'idées : les participants peuvent s'inspirer et rebondir sur les propositions des autres.
- Quantité plutôt que qualité : l'objectif est de générer le plus grand nombre d'idées possible.
- Combinaison et amélioration des idées : les participants peuvent combiner ou perfectionner les propositions émises.

³¹³ COSO (2017). Enterprise Risk Management - Integrating with Strategy and Performance. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

³¹⁴ Dey, P. K. (2012). Project risk management using multiple criteria decision-making technique and decision tree analysis: a case study of Indian oil refinery. *Production Planning & Control*, 23(12), 903-921.

³¹⁵ Hillson, D. (2002). Extending the risk process to manage opportunities. *International Journal of Project Management*, 20(3), 235-240.

³¹⁶ Osborn, A. F. (1953). *Applied imagination*. Scribner.

Afin de maximiser l'efficacité du brainstorming, il est recommandé de respecter certaines bonnes pratiques ³¹⁷:

- Préparer minutieusement la session en définissant les objectifs et le cadrage.
- Nommer un animateur chargé de guider la discussion et de maintenir un climat favorable.
- Veiller à ce que tous les participants s'expriment et que les prises de parole soient équitables.
- Noter et classer systématiquement toutes les idées émises, y compris les plus farfelues.
- Prévoir une phase de synthèse et de priorisation des risques identifiés.

Le brainstorming constitue un outil efficace pour identifier de manière exhaustive les risques potentiels auxquels l'organisation est confrontée. En favorisant la créativité et l'implication des parties prenantes, cette technique permet de bénéficier d'un large éventail de perspectives et de connaissances pour recenser les menaces et les vulnérabilités de l'entreprise.

Au-delà du brainstorming classique, d'autres techniques complémentaires peuvent être mobilisées, comme les séances de remue-méninges, les entretiens individuels ou les ateliers de travail thématiques ³¹⁸. Ces approches permettent d'explorer les risques sous différents angles et de tirer parti des connaissances et de l'expérience des participants.

2. L'analyse SWOT

L'analyse SWOT (Forces, Faiblesses, Opportunités, Menaces) est un outil d'analyse stratégique qui peut également être utilisé pour l'identification des risques ³¹⁹. Cette méthode permet de cartographier les forces et faiblesses internes de l'organisation, ainsi que les opportunités et menaces issues de son environnement externe.

L'analyse SWOT aide à identifier les risques internes (faiblesses) et externes (menaces) auxquels l'entreprise est confrontée ³²⁰. Elle peut être utilisée de manière complémentaire avec d'autres techniques d'identification des risques, comme le brainstorming ou la cartographie des risques ³²¹.

L'analyse SWOT se décline en quatre étapes principales :

1. Identification des forces : les éléments distinctifs, les compétences clés, les atouts de l'organisation.

³¹⁷ Girotra, K., Terwiesch, C., & Ulrich, K. T. (2010). Idea generation and the quality of the best idea. *Management science*, 56(4), 591-605.

³¹⁸ Fema. (2020). Risk Management Series: Identifying and Assessing Risk. Federal Emergency Management Agency.

³¹⁹ Dyson, R. G. (2004). Strategic development and SWOT analysis at the University of Warwick. *European Journal of Operational Research*, 152(3), 631-640.

³²⁰ Helms, M. M., & Nixon, J. (2010). Exploring SWOT analysis - where are we now? A review of academic research from the last decade. *Journal of Strategy and Management*, 3(3), 215-251.

³²¹ Coman, A., & Ronen, B. (2009). Focused SWOT: diagnosing critical strengths and weaknesses. *International Journal of Production Research*, 47(20), 5677-5689.

2. Identification des faiblesses : les points faibles, les lacunes, les vulnérabilités internes.
3. Identification des opportunités : les tendances favorables, les changements de l'environnement, les potentiels à saisir.
4. Identification des menaces : les obstacles, les contraintes, les événements défavorables.

L'analyse SWOT peut être utilisée de manière complémentaire avec d'autres techniques d'identification des risques, comme le brainstorming ou la cartographie des risques. Cette approche transversale permet de croiser les perspectives et de bénéficier d'un éclairage plus complet sur les risques potentiels.

L'analyse SWOT constitue un outil puissant pour l'identification des risques, en permettant de cartographier à la fois les faiblesses internes et les menaces externes auxquelles l'organisation est exposée. Utilisée de manière complémentaire avec d'autres techniques, elle contribue à une vision holistique des enjeux de risques et oriente les priorités de traitement.

3. La cartographie des risques

La cartographie des risques est un outil permettant de représenter visuellement les différents risques auxquels l'entreprise est exposée³²². Cet outil facilite l'identification, l'évaluation et le suivi des risques en fonction de leur nature, de leur localisation et de leur niveau de criticité³²³.

La cartographie des risques peut prendre diverses formes graphiques, telles que :

- Des cartes géographiques, pour représenter la répartition spatiale des risques
- Des diagrammes de causes-effets, pour visualiser les interdépendances entre les risques
- Des matrices de risques, pour positionner les risques en fonction de leur probabilité et de leur impact
- Des cartographies par processus ou par domaines d'activité

Quel que soit le format choisi, la cartographie des risques poursuit plusieurs objectifs:

- Identifier de manière exhaustive les risques potentiels
- Comprendre les liens et les interactions entre les différents risques
- Évaluer la criticité des risques en fonction de leur probabilité et de leur impact
- Orienter les priorités de traitement des risques les plus importants
- Faciliter le suivi et la mise à jour régulière du profil de risque de l'organisation

La construction d'une cartographie des risques implique généralement les étapes suivantes :

1. Recenser les différents risques à l'aide d'outils comme le brainstorming ou l'analyse SWOT

³²² Merna, T., & Al-Thani, F. F. (2008). *Corporate Risk Management*. John Wiley & Sons.

³²³ Aven, T. (2016). Risk assessment and risk management: Review of recent advances on their foundation. *European Journal of Operational Research*, 253(1), 1-13.

2. Classifier les risques par catégories (risques opérationnels, financiers, de conformité, etc.)
3. Évaluer la probabilité d'occurrence et l'impact potentiel de chaque risque
4. Positionner les risques sur la carte en fonction de leurs critères d'évaluation
5. Identifier les zones de risques les plus critiques nécessitant un traitement prioritaire

La cartographie des risques peut prendre diverses formes, telles que des cartes géographiques, des diagrammes de causes-effets ou des matrices de risques³²⁴. Ces représentations graphiques permettent de mieux appréhender les interdépendances entre les différents risques et d'orienter les décisions en matière de traitement.

L'identification des risques est une étape fondamentale du management des risques, permettant de dresser un tableau complet des menaces et des vulnérabilités auxquelles l'organisation est confrontée. Les outils tels que le brainstorming, l'analyse SWOT et la cartographie des risques constituent des leviers essentiels pour mener à bien cette phase d'identification, en impliquant les différentes parties prenantes et en favorisant une vision holistique des risques potentiels. Une identification rigoureuse des risques est un préalable indispensable à leur évaluation et à leurs traitements efficaces.

La cartographie des risques est un outil permettant de représenter visuellement les différents risques auxquels l'entreprise est exposée. Cet outil facilite l'identification, l'évaluation et le suivi des risques en fonction de leur nature, de leur localisation et de leur niveau de criticité.

B. Analyse et évaluation des risques

Une fois les risques identifiés, l'étape suivante consiste à les analyser et à les évaluer afin d'orienter les priorités de traitement. Plusieurs outils peuvent être mobilisés à cette fin :

1. Matrices de criticité

Les matrices de criticité, aussi appelées matrices de risque, constituent un outil essentiel pour l'évaluation des risques³²⁵. Elles permettent de positionner les différents risques en fonction de leur probabilité d'occurrence et de leur impact potentiel sur les objectifs de l'organisation.

De manière générale, une matrice de criticité comporte deux axes :

- L'axe des abscisses représente la probabilité d'occurrence des risques, généralement sur une échelle allant de "très faible" à "très élevée".
- L'axe des ordonnées représente l'impact des risques, pouvant être évalué en termes financiers, opérationnels, de réputation, etc.

³²⁴ Hillson, D. (2002). Extending the risk process to manage opportunities. *International Journal of Project Management*, 20(3), 235-240.

³²⁵ Kerrin, M. (1999). Indicators of risk in work groups: a qualitative approach. *Work & Stress*, 13(2), 168-182.

Les risques sont alors positionnés dans la matrice en fonction de leurs scores de probabilité et d'impact. Cela permet d'identifier les zones de risques les plus critiques, nécessitant une attention prioritaire³²⁶.

Plusieurs variantes de matrices de criticité existent, adaptées aux spécificités de l'organisation et de son contexte. Certaines matrices intègrent également des niveaux de criticité (faible, modéré, élevé, très élevé) ou des codes couleurs pour faciliter la lecture et l'interprétation.

L'utilisation des matrices de criticité présente plusieurs avantages³²⁷ :

- Fournir une vue d'ensemble synthétique et structurée des risques
- Hiérarchiser les risques en fonction de leur niveau de criticité
- Orienter les priorités de traitement des risques les plus importants
- Permettre un suivi et une mise à jour régulière du profil de risque

Les matrices de criticité constituent un outil incontournable pour l'analyse et l'évaluation des risques. En positionnant les risques en fonction de leur probabilité et de leur impact, elles permettent d'identifier les enjeux prioritaires et d'orienter les décisions en matière de traitement des risques.

2. Analyse quantitative (probabilité, impact)

Au-delà des matrices de criticité, l'analyse et l'évaluation des risques peuvent également s'appuyer sur une approche quantitative, en étudiant de manière plus approfondie les probabilités d'occurrence et les impacts potentiels des risques identifiés³²⁸.

2.1. Analyse de la probabilité des risques

L'analyse de la probabilité vise à estimer la vraisemblance qu'un événement de risque se produise. Cette estimation peut s'appuyer sur différentes méthodes³²⁹ :

- Analyse statistique : exploitation de données historiques, de modèles probabilistes, de simulations (Monte-Carlo, etc.) pour quantifier les probabilités.
- Avis d'experts : recueil de l'expertise et du jugement subjectif de spécialistes sur les probabilités d'occurrence.
- Analyse causale : identification des causes et des facteurs déclencheurs des risques pour évaluer leurs probabilités.

L'analyse de la probabilité permet de classer les risques en fonction de leur niveau de vraisemblance (faible, moyen, élevé) et d'orienter les priorités de traitement en conséquence.

³²⁶ Hillson, D. (2002). Extending the risk process to manage opportunities. *International Journal of Project Management*, 20(3), 235-240.

³²⁷ Aven, T. (2016). Risk assessment and risk management: Review of recent advances on their foundation. *European Journal of Operational Research*, 253(1), 1-13.

³²⁸ Hopkin, P. (2017). *Fundamentals of risk management: understanding, evaluating and implementing effective risk management*. Kogan Page Publishers.

³²⁹ Crouhy, M., Galai, D., & Mark, R. (2014). *The Essentials of Risk Management*. McGraw-Hill Education.

2.2. Analyse de l'impact des risques

L'analyse de l'impact consiste à évaluer les conséquences potentielles des risques sur les objectifs de l'organisation, en termes financiers, opérationnels, de réputation, etc.

Différentes approches peuvent être mobilisées :

- Analyse financière : estimation des coûts, des pertes de revenus, des dommages matériels, etc³³⁰.
- Analyse opérationnelle : évaluation des perturbations des processus, des retards, des interruptions d'activité.
- Analyse qualitative : appréciation des impacts sur l'image, la confiance des parties prenantes, la conformité réglementaire.

L'analyse de l'impact permet de hiérarchiser les risques en fonction de leur niveau de gravité et d'orienter les décisions de traitement en conséquence.

L'analyse quantitative des risques, en termes de probabilité et d'impact, constitue un complément essentiel aux approches qualitatives comme les matrices de criticité. Elle permet d'affiner l'évaluation des risques et de prendre des décisions de traitement plus éclairées, en fonction des enjeux stratégiques, financiers et opérationnels de l'organisation.

3. Analyse qualitative (cotation, scoring)

En complément des approches quantitatives, l'analyse et l'évaluation des risques peuvent également s'appuyer sur des méthodes qualitatives, basées sur la cotation et le scoring des risques³³¹.

3.1. Cotation des risques

La cotation des risques consiste à attribuer une note ou un score à chaque risque identifié, en fonction de critères d'évaluation prédéfinis. Ces critères peuvent inclure :

- La probabilité d'occurrence du risque (très faible, faible, moyenne, élevée, très élevée)
- L'impact potentiel du risque (très faible, faible, moyen, élevé, très élevé)
- La criticité du risque (faible, modérée, élevée, très élevée)
- La maîtrise du risque (très faible, faible, moyenne, bonne, très bonne)

Chaque critère se voit attribuer une échelle de notation (par exemple de 1 à 5), permettant d'obtenir un score global pour chaque risque. Cette cotation aide à hiérarchiser et à prioriser les risques en fonction de leur niveau de criticité.

³³⁰ Nocco, B. W., & Stulz, R. M. (2006). Enterprise risk management: Theory and practice. *Journal of Applied Corporate Finance*, 18(4), 8-20.

³³¹ ISO 31000:2018, Management du risque - Lignes directrices.

3.2. Scoring des risques

Le scoring des risques est une méthode d'évaluation qualitative qui va au-delà de la simple cotation³³². Il consiste à attribuer un score pondéré à chaque critère d'évaluation, en fonction de son importance relative pour l'organisation.

Par exemple, la probabilité d'occurrence pourrait avoir un poids plus important que la maîtrise du risque dans le calcul du score global. Les scores obtenus permettent alors de classer les risques de manière plus fine et de guider les décisions de traitement.

L'analyse qualitative par cotation et scoring présente plusieurs avantages :

- Impliquer les parties prenantes dans l'évaluation des risques
- Tenir compte des aspects subjectifs et qualitatifs des risques
- Faciliter la priorisation et le suivi des risques les plus critiques
- Compléter les analyses quantitatives pour une vision holistique

L'analyse qualitative des risques, basée sur la cotation et le scoring, constitue un complément essentiel aux approches quantitatives. Elle permet de prendre en compte les aspects subjectifs et qualitatifs des risques, tout en impliquant les différentes parties prenantes dans le processus d'évaluation. Cette analyse qualitative contribue ainsi à une vision globale et équilibrée des enjeux de risques pour l'organisation.

C. Traitement des risques

Une fois les risques identifiés, analysés et évalués, la dernière étape consiste à définir les actions de traitement les plus appropriées. Plusieurs stratégies de traitement des risques peuvent être envisagées.

1. Stratégies de traitement (évitement, réduction, transfert, acceptation)

Lorsqu'il s'agit de traiter les risques, l'organisation dispose de quatre principales stratégies³³³ :

A. Évitement du risque

L'évitement consiste à supprimer ou à abandonner l'activité ou le projet à l'origine du risque, afin de s'en affranchir complètement. Cette stratégie est généralement adoptée pour les risques jugés trop élevés ou incontrôlables³³⁴.

B. Réduction du risque

La réduction vise à diminuer la probabilité d'occurrence et/ou l'impact potentiel du risque, à l'aide de mesures de prévention ou de mitigation. Cela peut passer par la mise en place de contrôles, de plans d'urgence, de procédures de sauvegarde, etc³³⁵.

³³² Aven, T. (2016). Risk assessment and risk management: Review of recent advances on their foundation. *European Journal of Operational Research*, 253(1), 1-13.

³³³ Hopkin, P. (2017). *Fundamentals of risk management: understanding, evaluating and implementing effective risk management*. Kogan Page Publishers.

³³⁴ Crouhy, M., Galai, D., & Mark, R. (2014). *The Essentials of Risk Management*. McGraw-Hill Education.

³³⁵ Nocco, B. W., & Stulz, R. M. (2006). Enterprise risk management: Theory and practice. *Journal of Applied Corporate Finance*, 18(4), 8-20.

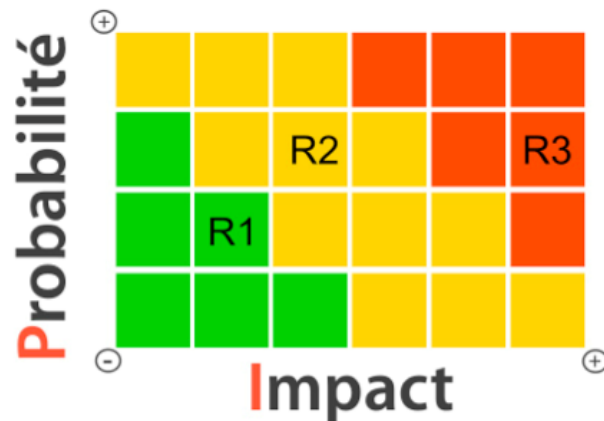
C. Transfert du risque

Le transfert consiste à déléguer la responsabilité du risque à une tierce partie, généralement par le biais de contrats d'assurance, de sous-traitance ou de partenariats. L'objectif est de transférer le risque à une entité mieux à même de le gérer³³⁶.

D. Acceptation du risque

L'acceptation implique de ne prendre aucune action particulière pour traiter le risque, qui est alors assumé par l'organisation. Cette stratégie est adoptée pour les risques jugés faibles ou dont le traitement serait disproportionné par rapport aux bénéfices attendus³³⁷.

Le choix de la stratégie de traitement dépend de l'analyse et de l'évaluation préalable des risques, ainsi que des ressources et des capacités de l'organisation. Il est souvent pertinent de combiner plusieurs stratégies pour traiter un même risque de manière optimale.



Source : <http://www.exam-pm.com>

Exemple :

Imaginons l'entreprise ABC Construction, une PME de 150 employés spécialisée dans la construction et la rénovation de bâtiments dans une grande région.

ABC Construction fait face à de nombreux risques dans ses activités, qu'il s'agisse de risques techniques, de sécurité, environnementaux, financiers ou de conformité réglementaire. L'équipe de direction doit donc réfléchir attentivement à la meilleure façon de traiter ces différents risques.

³³⁶ Snider, J. H. (2015). The new political economy of risk and uncertainty. Cambridge University Press.

³³⁷ Barrieu, P., & Albertini, L. (2009). The Handbook of Insurance-Linked Securities. John Wiley & Sons.

Par exemple, lors d'un appel d'offres pour la rénovation d'un bâtiment historique, les dirigeants d'ABC Construction ont choisi **l'évitement du risque** (Cas n°1). En effet, même si le projet semblait intéressant, l'entreprise n'avait pas l'expertise requise pour intervenir sur ce type de bâtiment sans causer de dommages. De plus, leur assurance ne couvrait pas les risques liés au patrimoine culturel. Plutôt que de prendre ce risque, ils ont donc préféré ne pas répondre à cet appel d'offres.

En revanche, pour un chantier de construction d'un immeuble de bureaux nécessitant l'installation d'un système de sécurité incendie très sophistiqué, ABC Construction a fait le choix de **l'externalisation du risque** (Cas n°2). N'ayant pas les compétences techniques requises en interne, l'entreprise a fait appel à une société spécialisée, qui a pris en charge la conception, l'installation et la maintenance de cet équipement critique. Cela leur a permis de transférer ce risque spécifique à un sous-traitant mieux à même de le gérer.

Par ailleurs, lorsqu'ABC Construction a remporté un marché pour la construction d'un complexe résidentiel dans une zone sismique à risque élevé, les dirigeants ont décidé de **réduire ce risque** naturel (Cas n°3). Plutôt que de l'accepter tel quel, ils ont investi dans des techniques de construction parasismique renforcées, au-delà des exigences réglementaires. Cela leur a permis de diminuer considérablement le risque de dommages en cas de séisme.

Enfin, concernant les risques récurrents d'accidents du travail auxquels sont exposées leurs équipes sur les chantiers, ABC Construction a choisi **l'acceptation du risque résiduel** (Cas n°4). Après analyse, les coûts d'une assurance complémentaire se sont avérés trop élevés par rapport à la fréquence des accidents. L'entreprise s'est donc concentrée sur le renforcement de la formation et des procédures de sécurité de ses employés.

Ainsi, ABC Construction adapte ses stratégies de traitement des risques - évitement, externalisation, réduction, acceptation - en fonction des enjeux et contraintes spécifiques de chaque situation, afin de protéger au mieux son activité, ses équipes et sa réputation.

2. Plans de continuité d'activité

En complément des stratégies de traitement des risques, les plans de continuité d'activité (PCA) constituent un outil essentiel pour assurer la résilience de l'organisation face aux événements perturbateurs³³⁸.

Un plan de continuité d'activité a pour objectif de permettre à l'organisation de maintenir ou de rétablir rapidement ses activités critiques en cas de crise ou de sinistre

³³⁸ Herbane, B. (2010). The evolution of business continuity management: A historical review of practices and drivers. *Business History*, 52(6), 978-1002.

majeur (catastrophe naturelle, cyber-attaque, panne système, etc.). Il s'appuie sur une analyse préalable des risques et des impacts potentiels.

La mise en place d'un PCA comporte généralement les étapes suivantes :

- Identification des activités et des processus critiques pour l'organisation
- Évaluation des impacts potentiels en cas d'interruption de ces activités
- Définition de stratégies de continuité (solutions de repli, mesures de sauvegarde, etc.)
- Elaboration de procédures d'urgence et de plans d'action détaillés
- Mise en place de moyens et de ressources dédiés (équipements, personnel, infrastructures, etc.)
- Formation et sensibilisation des collaborateurs aux procédures du PCA
- Tests réguliers et actualisation du plan en fonction de l'évolution des risques

Les plans de continuité d'activité permettent ainsi de réduire la vulnérabilité de l'organisation face aux risques et d'assurer une reprise rapide des opérations en cas de perturbation majeure. Ils constituent un complément essentiel aux autres stratégies de traitement des risques.

3. Assurances et couverture des risques

En complément des autres stratégies de traitement, l'utilisation d'instruments d'assurance et de couverture des risques constitue une option importante pour les organisations³³⁹.

A. Assurances

La souscription de contrats d'assurance permet de transférer certains risques à un tiers (l'assureur), en échange du paiement d'une prime. Les principaux types d'assurances mobilisés dans la gestion des risques sont :

- Assurances dommages (incendie, vol, catastrophes naturelles, etc.)
- Assurances responsabilité civile (professionnelle, produits, environnementale, etc.)
- Assurances de personnes (accidents du travail, invalidité, décès, etc.)
- Assurances de risques financiers (crédit, caution, pertes d'exploitation, etc.)

Le choix des couvertures d'assurance dépend de l'analyse et de l'évaluation préalable des risques auxquels l'organisation est exposée.

B. Instruments de couverture

Au-delà des assurances traditionnelles, d'autres instruments financiers peuvent être utilisés pour couvrir certains risques :

- Produits dérivés (options, contrats à terme, swaps, etc.) pour couvrir les risques de marché (taux, change, matières premières, etc.)

³³⁹ Rejda, G. E., & McNamara, M. J. (2017). Principles of Risk Management and Insurance. Pearson Education.

- Titrisation des risques (obligations catastrophe, titres indexés, etc.) pour transférer les risques sur les marchés financiers
- Captives d'assurance pour mutualiser et gérer en interne certains risques de l'entreprise ou du groupe

L'utilisation de ces instruments permet de compléter les couvertures d'assurance et d'optimiser la gestion des risques en fonction des besoins spécifiques de l'organisation.

D. Pilotage et suivi des risques

Une fois les risques identifiés, analysés et traités, il est essentiel de mettre en place un dispositif de pilotage et de suivi pérenne, afin d'assurer la maîtrise continue des enjeux.

1. Indicateurs clés de risque (KRI)

Les indicateurs clés de risque (Key Risk Indicators ou KRI) sont des métriques permettant de mesurer et de surveiller l'évolution des risques auxquels l'organisation est exposée ³⁴⁰.

Les KRI se distinguent des indicateurs de performance (KPI) en se focalisant spécifiquement sur les facteurs de risque, plutôt que sur les résultats attendus. Ils permettent ainsi d'anticiper l'émergence ou la matérialisation potentielle des risques. La définition et le suivi des KRI s'articulent généralement autour des étapes suivantes :

- ✓ Identifier les risques clés à surveiller, en cohérence avec les priorités stratégiques
- ✓ Définir des indicateurs pertinents pour chaque risque (par exemple, volume des réclamations, taux de rotation du personnel, nombre d'incidents de sécurité, etc.)
- ✓ Fixer des seuils d'alerte et des valeurs cibles pour chaque indicateur
- ✓ Mettre en place un système de collecte, de suivi et de reporting des données
- ✓ Analyser régulièrement l'évolution des KRI et prendre les actions correctives nécessaires

L'utilisation des KRI présente plusieurs avantages pour le pilotage des risques :

- ✓ - Anticiper l'émergence ou la matérialisation potentielle des risques
- ✓ - Suivre en continu l'efficacité des mesures de traitement mises en place
- ✓ - Alimenter la prise de décision et orienter les priorités de gestion des risques
- ✓ - Communiquer de manière transparente sur le profil de risque de l'organisation

³⁴⁰ Barrieu, P., & Albertini, L. (2009). The Handbook of Insurance-Linked Securities. John Wiley & Sons.

2. Tableaux de bord de gestion des risques

Au-delà des indicateurs clés de risque (KRI), les tableaux de bord de gestion des risques constituent un outil de pilotage et de suivi essentiel pour les organisations³⁴¹.

Les tableaux de bord de gestion des risques permettent de présenter de manière synthétique et structurée les principales informations liées à l'identification, à l'analyse, à l'évaluation et au traitement des risques.

La conception d'un tableau de bord de gestion des risques peut s'appuyer sur les éléments suivants :

1. Vue d'ensemble des risques
 - Cartographie des risques, matrices de criticité
 - Classement et hiérarchisation des risques
2. Indicateurs de suivi
 - Indicateurs clés de risque (KRI) définis précédemment
 - Indicateurs de performance des mesures de traitement
3. Actions de traitement
 - Stratégies de traitement mises en œuvre (éviter, réduire, transférer, accepter)
 - État d'avancement et efficacité des plans d'action
4. Éléments de pilotage
 - Responsabilités et rôles des différents acteurs
 - Processus de gouvernance et de prise de décision
5. Reporting et communication
 - Synthèses périodiques à destination de la direction et des parties prenantes
 - Tableaux de bord interactifs et dashboards de gestion des risques

L'utilisation régulière du tableau de bord de gestion des risques permet d'assurer un suivi continu du profil de risque de l'organisation et d'alimenter la prise de décision en matière de gestion des risques.

3. Audit et revue périodique du système de management des risques

Afin d'assurer la pérennité et l'efficacité du système de management des risques, il est essentiel de mettre en place des processus d'audit et de revue réguliers³⁴².

A. Audit du système de management des risques

L'audit du système de management des risques consiste à évaluer de manière indépendante et objective la pertinence, l'adéquation et l'efficacité des processus, des méthodes et des outils mis en place pour identifier, analyser, évaluer et traiter les risques.

Cet audit peut s'appuyer sur différentes approches :

³⁴¹ Hopkin, P. (2017). Fundamentals of risk management: understanding, evaluating and implementing effective risk management. Kogan Page Publishers.

³⁴² ISO 31000:2018, Management du risque - Lignes directrices.

- Revue documentaire des politiques, procédures et rapports de gestion des risques
- Entretiens avec les acteurs clés impliqués dans le management des risques
- Observations et tests sur la mise en œuvre effective des mesures de traitement
- Benchmark avec les meilleures pratiques du secteur ou de la profession

L'audit permet d'identifier les forces, les faiblesses et les axes d'amélioration du système de management des risques, afin d'en assurer la performance et la conformité.

B. Revue périodique du système de management des risques

Au-delà de l'audit, il est également recommandé de procéder à des revues périodiques du système de management des risques, en impliquant la direction et les principales parties prenantes³⁴³. Ces revues visent à :

- Examiner l'évolution du contexte et des enjeux de risques de l'organisation
- Évaluer l'efficacité des mesures de traitement mises en place
- Identifier de nouvelles opportunités d'amélioration du système de management des risques
- Ajuster les priorités, les ressources et les responsabilités en matière de gestion des risques

Les résultats de ces revues permettent d'actualiser la politique et le cadre de gestion des risques, afin de s'adapter aux changements de l'environnement et des objectifs stratégiques de l'organisation.

V. Lien entre management des risques et performance globale de l'entreprise

L'intégration du management des risques au sein de la gouvernance d'entreprise ne se limite pas à un enjeu de conformité ou de maîtrise des risques. Elle contribue directement à l'amélioration de la performance globale de l'organisation³⁴⁴.

- 1. Renforcement de la résilience** : Une gestion efficace des risques permet de renforcer la résilience de l'organisation face aux événements perturbateurs, en assurant la continuité des activités critiques et en limitant l'impact des sinistres.
- 2. Optimisation des processus** : L'identification et le traitement des risques conduisent à l'amélioration continue des processus opérationnels, en réduisant les dysfonctionnements, les gaspillages et les coûts associés.
- 3. Création de valeur** : La gestion proactive des risques ouvre la voie à de nouvelles opportunités de développement, d'innovation et de différenciation, générant ainsi de la valeur ajoutée pour l'entreprise et ses parties prenantes.

³⁴³ Merna, T., & Al-Thani, F. F. (2008). *Corporate Risk Management*. John Wiley & Sons.

³⁴⁴ Hoyt, R. E., & Liebenberg, A. P. (2011). The value of enterprise risk management. *Journal of Risk and Insurance*, 78(4), 795-822.

4. **Amélioration de la performance financière :** L'efficacité du management des risques se traduit par une meilleure maîtrise des coûts, une réduction des provisions et des primes d'assurance, ainsi qu'une optimisation du coût du capital.
5. **Renforcement de l'image et de la réputation :** Une gestion des risques transparente et responsable contribue à asseoir la crédibilité et la confiance envers l'organisation, auprès de ses clients, de ses investisseurs et de la société civile.

VI-Limites du management des risques

Bien que les bénéfices du management des risques soient nombreux, cette démarche comporte également certaines limites qu'il convient de prendre en compte :

1. **Complexité de mise en œuvre :** La gestion des risques fait appel à des méthodologies, des outils et des compétences spécifiques, dont la mise en place et l'appropriation peut s'avérer complexes, notamment dans les organisations de grande taille ou de secteurs traditionnellement peu enclins à ce type d'approche³⁴⁵.
2. **Coûts et ressources nécessaires :** La mise en place et le maintien d'un système de management des risques efficace nécessitent des investissements en termes de temps, de moyens financiers et de ressources humaines dédiées. Ces coûts peuvent être perçus comme un frein, notamment dans un contexte de contraintes budgétaires.
3. **Difficultés d'anticipation :** Malgré les efforts d'identification et d'évaluation des risques, il est impossible de prédire avec certitude la survenance et les conséquences de tous les événements potentiels. Certains risques, notamment les risques émergents ou les "cygnes noirs", peuvent ainsi échapper aux processus de gestion des risques³⁴⁶.
4. **Résistance au changement :** L'intégration du management des risques dans la gouvernance d'entreprise implique souvent des changements organisationnels et culturels importants. La réticence au changement de la part de certains collaborateurs ou dirigeants peut alors freiner la mise en œuvre effective de cette démarche³⁴⁷.
5. **Risque de surévaluation :** À l'inverse, le management des risques peut parfois conduire à une surévaluation de certains enjeux, entraînant des décisions de traitement disproportionnées ou une aversion au risque excessive, nuisible à la performance de l'organisation.

³⁴⁵ Merna, T., & Al-Thani, F. F. (2008). *Corporate Risk Management*. John Wiley & Sons.

³⁴⁶ Hillson, D. (2002). Extending the risk process to manage opportunities. *International Journal of Project Management*, 20(3), 235-240.

³⁴⁷ COSO (2017). *Enterprise Risk Management - Integrating with Strategy and Performance*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

Conclusion de la 2^{ème} section

L'intégration du management des risques au cœur de la gouvernance d'entreprise représente un enjeu stratégique majeur pour les organisations. Cette démarche permet d'aligner la gestion des risques avec les objectifs stratégiques, de renforcer la prise de décision et d'améliorer la performance globale.

Bien que les bénéfices du management des risques soient avérés, sa mise en œuvre soulève plusieurs défis qu'il convient de relever :

- Faire évoluer la culture et les mentalités face au risque, en favorisant une approche proactive et bienveillante
- Assurer l'implication et la coordination de l'ensemble des parties prenantes, du conseil d'administration à l'opérationnel
- Adapter les processus, les outils et les systèmes d'information pour une gestion intégrée des risques
- Développer les compétences et les ressources dédiées au management des risques au sein de l'organisation

La mise en œuvre réussie du management des risques s'appuie sur des bonnes pratiques éprouvées, telles que :

- Définir une politique et un cadre de gestion des risques clairs et partagés
- Impliquer activement la direction générale et le conseil d'administration
- Intégrer le management des risques dans les processus décisionnels stratégiques
- Mettre en place des indicateurs clés de risque (KRI) pertinents et des tableaux de bord de suivi
- Réaliser des audits et des revues périodiques du système de gestion des risques

Au-delà des enjeux actuels, le management des risques est appelé à évoluer dans les années à venir, notamment sous l'effet de tendances telles que :

- L'émergence de nouveaux risques liés à la digitalisation, à la durabilité et à la responsabilité sociétale
- L'utilisation accrue de l'intelligence artificielle et de l'analyse de données pour améliorer l'identification et le traitement des risques
- Une intégration renforcée du management des risques dans les processus de pilotage de la performance globale de l'entreprise

Ces évolutions futures nécessiteront une adaptation continue des approches, des outils et des compétences en matière de gestion des risques, afin de permettre aux organisations de relever avec succès les défis à venir.

L'intégration du management des risques dans la gouvernance d'entreprise constitue un levier essentiel pour assurer la pérennité et la performance des organisations. Son déploiement efficace passe par la mobilisation de l'ensemble des acteurs, le développement d'une culture du risque et l'adaptation permanente des pratiques, en réponse aux évolutions de l'environnement.

3ème Section :

La Gouvernance D'entreprise

Introduction

Le gouvernement d'entreprise est un concept fondamental qui a pris une importance majeure dans le monde des affaires contemporain. Il se définit comme l'ensemble des principes, des processus et des pratiques par lesquels une entreprise est dirigée, contrôlée et tenue responsable vis-à-vis de ses parties prenantes³⁴⁸.

Le gouvernement d'entreprise vise à assurer une gestion efficace, transparente et responsable des organisations, en s'articulant autour de quatre piliers principaux : la structure de gouvernance, la prise de décision, la surveillance et le contrôle, ainsi que la divulgation d'informations³⁴⁹.

Dans un environnement économique et réglementaire de plus en plus exigeant, les entreprises font face à des pressions accrues pour adopter des pratiques de gouvernance solides³⁵⁰. Cela se traduit notamment par la mise en place de mécanismes de contrôle, de gestion des risques et de reporting plus stricts, afin de garantir l'intégrité et la performance des organisations.

Nous proposons le sommaire suivant afin d'étudier en profondeur le gouvernement d'entreprise:

- Définition et principes du gouvernement d'entreprise
- Historique du gouvernement d'entreprise
- Cadre réglementaire et normatif du gouvernement d'entreprise
- Mécanismes de gouvernance d'entreprise
- Enjeux et défis du gouvernement d'entreprise
- les limites du gouvernement d'entreprise
- Conclusion : Vers une gouvernance d'entreprise durable et responsable

À travers cette analyse détaillée, nous examinerons les fondements, les évolutions et les meilleures pratiques en matière de gouvernement d'entreprise, afin de mieux comprendre les enjeux et les défis auxquels les organisations sont confrontées dans ce domaine.

³⁴⁸ Cadbury, A. (1992). Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance. Gee.

³⁴⁹ Shleifer, A., & Vishny, R. W. (1997). A survey of corporate governance. The Journal of Finance, 52(2), 737-783.

³⁵⁰ OCDE (2015). Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE et du G20.

I. Définitions du gouvernement d'entreprise

Selon l'OCDE : le gouvernement d'entreprise peut être défini comme *"l'ensemble des relations entre la direction d'une entreprise, son conseil d'administration, ses actionnaires et d'autres parties prenantes. Il fournit la structure par laquelle les objectifs de l'entreprise sont fixés, les moyens de les atteindre sont déterminés, et les performances sont surveillées"*³⁵¹. Cette définition met l'accent sur la structure et les relations qui régissent le fonctionnement de l'entreprise.

Selon la Commission européenne : la Commission européenne définit le gouvernement d'entreprise comme *"l'ensemble des relations entre les parties prenantes qui déterminent les objectifs de l'entreprise et influencent la manière dont elle est gérée et contrôlée"*³⁵². Cette définition met l'accent sur l'importance des relations entre les parties prenantes dans la détermination des objectifs et la gestion de l'entreprise.

Selon l'IFA : l'Institut français des administrateurs définit le gouvernement d'entreprise comme *"l'ensemble des règles, des procédures, des pratiques et des relations par lesquelles les entreprises sont dirigées et contrôlées. Il implique une répartition claire des responsabilités et des pouvoirs entre les différents organes de l'entreprise, et vise à créer de la valeur pour les actionnaires tout en prenant en compte les intérêts des parties prenantes"*³⁵³. Cette définition met l'accent sur la répartition des responsabilités et des pouvoirs, ainsi que sur la création de valeur pour les actionnaires et la prise en compte des parties prenantes.

Selon Tricker : le gouvernement d'entreprise peut être défini comme *"l'ensemble des processus, des politiques, des lois, des règlements et des institutions qui déterminent comment une entreprise est dirigée, administrée et contrôlée"*³⁵⁴. Cette définition souligne l'importance des mécanismes de gouvernance pour assurer une gestion adéquate et responsable des entreprises.

Selon Bebchuk et Fried : Bebchuk et Fried définissent le gouvernement d'entreprise comme *"l'ensemble des mécanismes par lesquels les investisseurs, en tant que propriétaires d'entreprises, s'assurent que les gestionnaires de ces entreprises utilisent leurs investissements de manière appropriée et leur rendent compte de leurs actions"*³⁵⁵ (Bebchuk et Fried, 2004, p. 2). Cette définition met l'accent sur le rôle des investisseurs dans la supervision des gestionnaires et la reddition de comptes.

Selon Jensen et Meckling : Jensen et Meckling définissent le gouvernement d'entreprise comme *"le système par lequel les entreprises sont dirigées et contrôlées. Il spécifie les droits et les devoirs de différentes parties prenantes telles que les actionnaires, les dirigeants et les*

³⁵¹ Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). (2004). Principes de gouvernance d'entreprise.

³⁵² - Commission européenne. (2018). Recommandation sur le gouvernement d'entreprise.

³⁵³ - Institut français des administrateurs (IFA). (2019). Code de gouvernement d'entreprise.

³⁵⁴ - Tricker, R. I. (2015). Corporate governance: Principles, policies, and practices. Oxford University Press.

³⁵⁵ - Bebchuk, L. A., & Fried, J. M. (2004). Pay without performance: The unfulfilled promise of executive compensation. Harvard University Press.

créanciers, et établit les règles et les procédures pour prendre des décisions dans l'entreprise"³⁵⁶. Cette définition met l'accent sur les droits et les devoirs des différentes parties prenantes et la prise de décisions dans l'entreprise.

Selon Shleifer et Vishny : Shleifer et Vishny définissent le gouvernement d'entreprise comme *"l'ensemble des moyens par lesquels les actionnaires influencent les décisions des dirigeants de l'entreprise. Ces moyens comprennent des mécanismes internes tels que le conseil d'administration et des mécanismes externes tels que les marchés de capitaux"*³⁵⁷. Cette définition met l'accent sur l'influence des actionnaires sur les décisions des dirigeants et l'utilisation de mécanismes internes et externes.

Selon Mallin : Mallin définit le gouvernement d'entreprise comme *"les structures et les processus utilisés pour diriger et gérer une entreprise, ainsi que pour contrôler ses activités et garantir son rendement durable dans l'intérêt de toutes les parties prenantes"*³⁵⁸. Cette définition met l'accent sur la durabilité et l'intérêt de toutes les parties prenantes dans le gouvernement d'entreprise.

II. Historique du gouvernement d'entreprise

Le gouvernement d'entreprise, ou corporate governance, est un concept qui a pris une importance croissante au cours des dernières décennies. Ses origines remontent cependant à des réflexions et des pratiques plus anciennes, qui se sont progressivement structurées et formalisées pour répondre aux enjeux de la gestion des entreprises.

1. Origines du Gouvernement d'Entreprise

Les premières réflexions sur le gouvernement d'entreprise peuvent être retracées jusqu'aux années 1930, avec les travaux pionniers de théoriciens tels que Berle et Means³⁵⁹. Ceux-ci ont souligné les problèmes d'agence qui peuvent se poser entre les actionnaires (propriétaires) et les dirigeants (managers) dans les grandes entreprises cotées, caractérisées par une dissociation entre la propriété et le contrôle.

Dans les années 1970 et 1980, les scandales financiers et les faillites retentissantes de certaines entreprises ont mis en lumière la nécessité de renforcer les mécanismes de gouvernance et de contrôle. C'est dans ce contexte que le concept de gouvernement d'entreprise a commencé à se développer, notamment avec les travaux de Jensen et Meckling³⁶⁰ sur la théorie de l'agence.

³⁵⁶ - Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.

³⁵⁷ Shleifer, A., & Vishny, R. W. (1997). A survey of corporate governance. *Journal of Finance*, 52(2), 737-783.

³⁵⁸ Mallin, C. A. (2016). *Corporate governance*. Oxford University Press.

³⁵⁹ Berle, A. A., & Means, G. C. (1932). *The modern corporation and private property*. Macmillan.

³⁶⁰ Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of financial economics*, 3(4), 305-360.

2. Évolution du Cadre Réglementaire

Les années 1990 ont marqué une étape importante dans la formalisation et la diffusion des principes de gouvernement d'entreprise. Plusieurs pays ont adopté des codes de bonne gouvernance, tels que le Cadbury Report au Royaume-Uni en 1992 ou les Principes de l'OCDE en 1999.

Ces codes ont posé les bases d'un cadre réglementaire visant à encadrer les pratiques des entreprises, notamment en matière de composition et de fonctionnement des conseils d'administration, de rémunération des dirigeants, de contrôle interne et de communication financière.

3. Renforcement de la Régulation après les Scandales

Les années 2000 ont été marquées par de nouveaux scandales financiers retentissants, comme ceux d'Enron, WorldCom ou Parmalat. Ces événements ont conduit à un renforcement significatif de la réglementation en matière de gouvernance d'entreprise, avec l'adoption de lois telles que la Loi Sarbanes-Oxley aux États-Unis en 2002.

Ces réformes réglementaires ont renforcé les exigences en termes de transparence, de contrôle interne, de responsabilité des dirigeants et de protection des investisseurs. Elles ont contribué à faire évoluer les pratiques de gouvernance dans de nombreux pays.

4. Défis Actuels et Perspectives

Bien que des progrès significatifs aient été accomplis, le gouvernement d'entreprise continue de faire face à de nouveaux défis, tels que :

- La prise en compte accrue des enjeux de développement durable et de responsabilité sociale
- L'évolution des structures de propriété, avec l'essor des investisseurs institutionnels
- Les mutations technologiques et l'émergence de nouvelles formes d'organisation

Ces évolutions soulignent la nécessité d'une adaptation continue des principes et des pratiques de gouvernance pour répondre aux exigences d'une économie et d'une société en constante mutation.

III. Les Théories Fondatrices du Gouvernement d'Entreprise

Le gouvernement d'entreprise repose sur un ensemble de théories qui cherchent à expliquer les mécanismes de prise de décision, d'allocation des ressources et d'alignement des intérêts au sein des organisations. Parmi les théories les plus influentes, on peut citer la théorie de l'agence, la théorie des parties prenantes et la théorie de la dépendance aux ressources.

1. La Théorie de l'Agence : Pilier du Gouvernement d'Entreprise

La théorie de l'agence, développée par Jensen et Meckling³⁶¹, est l'une des théories les plus influentes en matière de gouvernement d'entreprise. Elle repose sur l'existence d'une relation

³⁶¹ Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of financial economics*, 3(4), 305-360.

d'agence, c'est-à-dire une relation contractuelle dans laquelle une ou plusieurs personnes (le principal) engagent une autre personne (l'agent) pour exécuter en leur nom une tâche quelconque, ce qui implique une délégation d'un certain pouvoir de décision à l'agent.

Dans le contexte de l'entreprise, la théorie de l'agence décrit la relation entre les actionnaires (le principal) et les dirigeants (l'agent). Les actionnaires, en tant que propriétaires, délèguent le pouvoir de gestion de l'entreprise aux dirigeants. Cependant, cette séparation entre propriété et contrôle peut engendrer des conflits d'intérêts potentiels entre les deux parties.

- **Conflits d'Agence et Coûts d'Agence**

Selon la théorie de l'agence, les dirigeants, motivés par leurs propres intérêts (rémunération, prestige, sécurité de l'emploi, etc.), peuvent prendre des décisions qui ne sont pas toujours alignées avec ceux des actionnaires (maximisation de la valeur actionnariale). Ce problème d'agence peut se traduire par des coûts d'agence, c'est-à-dire les coûts supportés par les actionnaires pour s'assurer que les dirigeants agissent dans leur intérêt.

Ces coûts d'agence peuvent prendre différentes formes :

1. **Coûts de surveillance et de contrôle** : Mise en place de mécanismes de gouvernance (conseil d'administration, comités, audits, etc.) pour superviser les dirigeants.
2. **Coûts d'incitation** : Conception de systèmes de rémunération et d'intéressement des dirigeants pour les aligner sur les objectifs des actionnaires.
3. **Coûts résiduels** : Pertes de valeur liées aux décisions des dirigeants qui ne sont pas optimales pour les actionnaires.

- **Rôle du Gouvernement d'Entreprise**

Selon la théorie de l'agence, le rôle du gouvernement d'entreprise est de mettre en place des mécanismes permettant de réduire ces conflits d'agence et d'aligner les intérêts des dirigeants avec ceux des actionnaires. Ces mécanismes peuvent inclure :

- La structure et la composition du conseil d'administration (indépendance, expertise, diversité, etc.)
- Les systèmes de rémunération et d'intéressement des dirigeants (part variable, stock-options, etc.)
- Les processus de contrôle interne et de gestion des risques
- La transparence et la communication financière

En réduisant les coûts d'agence, ces mécanismes de gouvernance contribuent à améliorer la performance et la pérennité de l'entreprise, tout en protégeant les intérêts des actionnaires.

- **Limites et Critiques de la Théorie de l'Agence**

Bien que très influente, la théorie de l'agence a fait l'objet de critiques et de limites, notamment :

- Elle se concentre uniquement sur la relation entre actionnaires et dirigeants, négligeant les autres parties prenantes.
- Elle suppose une rationalité économique des individus, sans tenir compte des aspects comportementaux et sociaux.

- Elle ne prend pas suffisamment en compte les spécificités contextuelles et organisationnelles.

Ces limites ont conduit au développement d'autres théories complémentaires, comme la théorie des parties prenantes ou la théorie de la dépendance aux ressources, pour appréhender la gouvernance d'entreprise de manière plus holistique.

2. **Théorie des Parties Prenantes : Une Vision Élargie du Gouvernement d'Entreprise**

La théorie des parties prenantes, développée notamment par Freeman³⁶², offre une perspective plus large du gouvernement d'entreprise en comparaison de la théorie de l'agence. Elle considère que l'entreprise a des obligations envers un ensemble plus large de parties prenantes, au-delà des seuls actionnaires.

Selon cette théorie, une partie prenante (stakeholder) est "tout groupe ou individu qui peut affecter ou être affecté par la réalisation des objectifs de l'organisation". Cela inclut donc non seulement les actionnaires, mais aussi les employés, les clients, les fournisseurs, les créanciers, les communautés locales, les autorités publiques, etc.

• **Prise en Compte des Intérêts des Parties Prenantes**

La théorie des parties prenantes postule que le rôle du gouvernement d'entreprise est de prendre en compte les intérêts de l'ensemble de ces parties prenantes, et non uniquement ceux des actionnaires. Elle considère que la survie et la performance à long terme de l'entreprise dépendent de sa capacité à satisfaire les attentes de ses différentes parties prenantes.

Ainsi, les décisions stratégiques et opérationnelles de l'entreprise doivent chercher à équilibrer les intérêts parfois divergents de ces différentes parties prenantes. Cela peut se traduire par des investissements dans le développement des compétences des employés, des efforts pour réduire l'impact environnemental, ou encore le développement de relations de confiance avec les fournisseurs.

• **Gouvernance et Parties Prenantes**

Dans cette perspective, le gouvernement d'entreprise doit mettre en place des mécanismes permettant d'identifier, de comprendre et de prendre en compte les attentes des différentes parties prenantes. Cela peut impliquer :

- Une représentation des parties prenantes au sein des organes de gouvernance (conseil d'administration, comités, etc.)
- Une communication transparente et un dialogue régulier avec les parties prenantes
- Des processus de gestion des parties prenantes (cartographie, évaluation des impacts, etc.)
- Une prise en compte des enjeux de développement durable et de responsabilité sociale

En intégrant les intérêts des parties prenantes dans ses processus de décision, l'entreprise cherche à accroître sa légitimité, sa crédibilité et sa performance à long terme.

³⁶² Freeman, R. E. (1984). Strategic management: A stakeholder approach. Boston: Pitman.

- **Limites et Critiques de la Théorie des Parties Prenantes**

Bien que séduisante, la théorie des parties prenantes a fait l'objet de certaines critiques et limites :

- Difficulté à hiérarchiser les priorités entre les différentes parties prenantes
- Risque de dilution des objectifs et d'affaiblissement du contrôle des actionnaires
- Manque de consensus sur la définition et l'identification des parties prenantes

Ces limites ont conduit à des évolutions de la théorie, visant à mieux articuler les intérêts des parties prenantes et ceux des actionnaires dans une perspective de création de valeur durable.

- 3. **Théorie de la Dépendance aux Ressources : L'Entreprise dans son Environnement**

Voici un développement plus approfondi sur la théorie de la dépendance aux ressources et son rôle dans le gouvernement d'entreprise :

La théorie de la dépendance aux ressources, développée par Pfeffer et Salancik³⁶³, met l'accent sur l'importance des ressources externes pour la survie et le développement de l'entreprise. Contrairement à la théorie de l'agence qui se concentre sur les relations internes, cette théorie adopte une perspective plus large en considérant l'entreprise dans son environnement.

Selon cette théorie, les entreprises dépendent de ressources stratégiques (expertise, légitimité, financement, etc.) qu'elles ne peuvent pas toujours produire ou contrôler en interne. Cette dépendance aux ressources externes crée une forme de vulnérabilité et d'incertitude pour l'entreprise, qui doit alors développer des stratégies pour gérer ces interdépendances.

- **Rôle du Conseil d'Administration**

Dans ce cadre, la théorie de la dépendance aux ressources considère que le conseil d'administration joue un rôle crucial dans la gestion de ces dépendances externes. En effet, la composition et la structure du conseil d'administration peuvent faciliter l'accès aux ressources stratégiques nécessaires à la réussite de l'entreprise.

Ainsi, le conseil d'administration peut :

- Apporter une expertise et des compétences spécifiques
- Offrir une légitimité auprès d'acteurs externes (régulateurs, investisseurs, etc.)
- Permettre d'accéder à des réseaux et à des ressources financières
- Établir et entretenir des relations avec les parties prenantes clés

En d'autres termes, le conseil d'administration est vu comme un mécanisme de gouvernance permettant de gérer la dépendance de l'entreprise à son environnement.

³⁶³ Pfeffer, J., & Salancik, G. R. (1978). *The external control of organizations: A resource dependence perspective*. New York: Harper and Row.

- **Gouvernance et Gestion des Ressources Externes**

Selon la théorie de la dépendance aux ressources, le gouvernement d'entreprise doit donc tenir compte de ces enjeux de dépendance aux ressources externes. Cela peut se traduire par :

- Une composition du conseil d'administration réflexive, visant à apporter les compétences et les réseaux nécessaires
- Une implication active du conseil d'administration dans la gestion des relations avec les parties prenantes clés
- Une prise en compte des contraintes et des opportunités de l'environnement dans les processus de décision stratégique

En maîtrisant ces dépendances aux ressources, le gouvernement d'entreprise contribue à accroître la capacité d'adaptation et de résilience de l'entreprise face à son environnement.

- **Limites et Critiques de la Théorie de la Dépendance aux Ressources**

Bien que pertinente, la théorie de la dépendance aux ressources a fait l'objet de certaines critiques et limites :

- Elle met l'accent sur les aspects stratégiques et de pouvoir, négligeant parfois les aspects plus opérationnels de la gestion des ressources.
- Elle ne prend pas suffisamment en compte les dynamiques internes de l'organisation et les processus de décision.
- Elle peut être difficile à opérationnaliser, notamment pour identifier les ressources stratégiques et les mécanismes de gestion des dépendances.

Ces limites ont conduit à des développements complémentaires, visant à mieux articuler cette théorie avec d'autres approches du gouvernement d'entreprise.

4. **Théories Complémentaires du Gouvernement d'Entreprise**³⁶⁴

Au-delà des théories fondatrices que sont la théorie de l'agence, la théorie des parties prenantes et la théorie de la dépendance aux ressources, d'autres théories viennent compléter notre compréhension du gouvernement d'entreprise.

1. **Théorie Institutionnelle**

La théorie institutionnelle met l'accent sur l'importance des normes, des valeurs et des institutions dans le façonnage des structures et des pratiques de gouvernance des entreprises. Selon cette approche, les entreprises subissent des pressions institutionnelles (légales, normatives, cognitives) qui les incitent à adopter des pratiques de gouvernance légitimes, au-delà de simples considérations de performance.

Le gouvernement d'entreprise est donc vu comme un moyen pour les entreprises de se conformer à ces attentes institutionnelles et de gagner en légitimité auprès de leurs parties prenantes. Cela peut expliquer certaines

³⁶⁴ Filatotchev, I., & Wright, M. (2017). Agency theory perspective on corporate governance. The SAGE handbook of corporate governance, 37-59.

convergences dans les pratiques de gouvernance, au-delà des spécificités organisationnelles.

2. Théorie de la Stewardship

La théorie de la stewardship remet en question l'hypothèse d'opportunisme des dirigeants sous-jacente à la théorie de l'agence. Elle considère que les dirigeants peuvent être des "intendants" (stewards) motivés par des objectifs organisationnels plutôt que par des intérêts personnels.

Dans cette perspective, le rôle du gouvernement d'entreprise n'est plus de contrôler et d'inciter les dirigeants, mais plutôt de faciliter et d'autonomiser leur prise de décision pour servir au mieux les intérêts de l'entreprise. L'accent est mis sur la confiance, la collaboration et l'alignement des objectifs entre dirigeants et actionnaires.

3. Théorie Comportementale

La théorie comportementale souligne l'importance des aspects psychologiques, sociaux et cognitifs dans la compréhension du gouvernement d'entreprise. Elle remet en question l'hypothèse de rationalité économique des individus sous-jacente à certaines théories, en mettant l'accent sur les biais, les heuristiques et les dynamiques de groupe au sein des organes de gouvernance.

Selon cette approche, les pratiques de gouvernance doivent tenir compte de ces dimensions comportementales pour être efficaces, notamment en ce qui concerne la prise de décision, la gestion des conflits et la dynamique du conseil d'administration.

4. Théorie de la Contingence

La théorie de la contingence souligne l'importance du contexte organisationnel et environnemental dans la conception des mécanismes de gouvernance. Elle considère que les meilleures pratiques de gouvernance dépendent des caractéristiques spécifiques de l'entreprise (taille, secteur d'activité, cycle de vie, etc.) et de son environnement (turbulence, réglementation, etc.).

Ainsi, le gouvernement d'entreprise ne peut être réduit à un ensemble de pratiques universelles, mais doit s'adapter de manière contingente aux situations particulières auxquelles l'entreprise est confrontée.

IV. Les principes de gouvernement d'entreprise

Le gouvernement d'entreprise est un concept essentiel qui vise à assurer une gestion efficace, transparente et responsable des entreprises. Ses objectifs et principes clés s'articulent autour de quatre piliers fondamentaux : la structure de gouvernance, la prise de décision, la surveillance et le contrôle, ainsi que la transparence et la divulgation d'informations³⁶⁵.

³⁶⁵ Cadbury, A. (1992). Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance. Gee.

- **Structure de gouvernance :**

Un élément central du gouvernement d'entreprise réside dans la mise en place d'une structure de gouvernance solide et équilibrée³⁶⁶. Cela se traduit par une répartition claire des droits et des responsabilités entre les différentes parties prenantes, notamment le conseil d'administration, les dirigeants et les actionnaires. Le conseil d'administration joue un rôle clé, en assurant la supervision stratégique de l'entreprise et en nommant les principaux dirigeants³⁶⁷. Sa composition, son indépendance et ses compétences sont essentielles pour garantir l'intégrité et l'efficacité de la gouvernance.

- **Prise de décision :**

Le gouvernement d'entreprise définit également les processus de prise de décision au sein de l'organisation. Il s'agit d'assurer une répartition équilibrée du pouvoir décisionnel entre le conseil d'administration, les dirigeants et les actionnaires, dans le respect des droits et des intérêts de chacun³⁶⁸.

La mise en place de comités spécialisés au sein du conseil d'administration, tels que les comités d'audit, de rémunération ou de nomination, contribue à renforcer les processus de prise de décision et à prévenir les conflits d'intérêts³⁶⁹.

- **Surveillance et contrôle :**

Un troisième pilier essentiel du gouvernement d'entreprise concerne les mécanismes de surveillance et de contrôle. Cela implique la mise en place de systèmes de contrôle interne et de gestion des risques, ainsi que le rôle de l'audit interne dans l'évaluation de l'efficacité de ces mécanismes³⁷⁰.

L'indépendance et l'efficacité de ces fonctions de surveillance sont cruciales pour assurer la fiabilité des informations financières, la conformité aux réglementations et la protection des actifs de l'entreprise.

- **Transparence et divulgation d'informations :**

Enfin, la transparence et la divulgation d'informations pertinentes constituent le quatrième pilier du gouvernement d'entreprise. Cela inclut la publication d'informations financières et non financières, permettant aux parties prenantes d'évaluer la performance et la situation de l'entreprise.

³⁶⁶ OCDE (2015). Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE et du G20.

³⁶⁷ Fama, E. F., & Jensen, M. C. (1983). Separation of ownership and control. The journal of law and Economics, 26(2), 301-325.

³⁶⁸ Zahra, S. A., & Pearce, J. A. (1989). Boards of directors and corporate financial performance: A review and integrative model. Journal of management, 15(2), 291-334.

³⁶⁹ Klein, A. (1998). Firm performance and board committee structure. The Journal of Law and Economics, 41(1), 275-304.

³⁷⁰ Bou-Raad, G. (2000). Internal auditors and a value-added approach: the new business regime. Managerial Auditing Journal, 15(4), 182-187.

L'audit externe indépendant joue un rôle crucial dans l'assurance de l'intégrité des rapports financiers³⁷¹. Cette transparence accrue contribue à renforcer la confiance des investisseurs et à promouvoir une gouvernance d'entreprise responsable.

En conclusion, ces quatre piliers - structure de gouvernance, prise de décision, surveillance et contrôle, transparence et divulgation - constituent les éléments clés d'un gouvernement d'entreprise efficace et durable. Leur mise en œuvre par les organisations permet de garantir une gestion responsable et de créer de la valeur à long terme pour l'ensemble des parties prenantes.

V. Cadre réglementaire et normatif du gouvernement d'entreprise

Le gouvernement d'entreprise a connu une évolution significative au fil des années, passant d'un concept relativement peu réglementé à un cadre de gouvernance de plus en plus balisé par des codes et des réglementations³⁷². Cette évolution reflète les efforts des autorités et des organismes de normalisation pour encadrer les pratiques de gouvernance des entreprises et ainsi restaurer la confiance des investisseurs et du public.

1. Évolution du Cadre Réglementaire de la Gouvernance d'Entreprise

Le gouvernement d'entreprise a pris une importance croissante ces dernières décennies, suite à plusieurs scandales financiers et à la volonté des autorités de restaurer la confiance des investisseurs³⁷³. Cette évolution s'est traduite par la mise en place progressive d'un cadre réglementaire et normatif visant à encadrer les pratiques de gouvernance des entreprises.

- **Origines du gouvernement d'entreprise moderne**

Les origines du gouvernement d'entreprise moderne remontent au début des années 1990, avec la publication du Rapport Cadbury au Royaume-Uni en 1992. Ce rapport a jeté les bases d'un cadre de gouvernance d'entreprise, en définissant les principes clés tels que la séparation des fonctions de direction et de contrôle, la composition et le rôle du conseil d'administration, ainsi que la transparence financière³⁷⁴.

Le Rapport Cadbury a ensuite inspiré de nombreux autres pays à développer leurs propres codes et lignes directrices en matière de gouvernement d'entreprise, reflétant leurs contextes économiques, juridiques et culturels spécifiques³⁷⁵.

- **Initiatives internationales de gouvernance**

³⁷¹ DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, 3(3), 183-199.

³⁷² Aguilera, R. V., & Cuervo-Cazurra, A. (2009). Codes of good governance. *Corporate Governance: An International Review*, 17(3), 376-387.

³⁷³ Solomon, J. (2013). *Corporate governance and accountability*. John Wiley & Sons.

³⁷⁴ Cadbury, A. (1992). *Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance*. Gee.

³⁷⁵ Aguilera, R. V., & Cuervo-Cazurra, A. (2009). Codes of good governance. *Corporate Governance: An International Review*, 17(3), 376-387.

Parallèlement, des initiatives internationales ont émergé pour harmoniser les meilleures pratiques de gouvernance d'entreprise à l'échelle mondiale. Les Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE, publiés pour la première fois en 1999 et révisés en 2015, constituent un cadre de référence reconnu au niveau international.

D'autres organisations, telles que l'Organisation Internationale des Commissions de Valeurs (OICV) et le Comité de Bâle sur le contrôle bancaire, ont également contribué à l'élaboration de normes et de lignes directrices en matière de gouvernance dans leurs secteurs respectifs.

- **Évolutions récentes et tendances**

Au cours des deux dernières décennies, le cadre réglementaire du gouvernement d'entreprise a continué à s'étoffer, en réponse aux crises financières et aux scandales successifs³⁷⁶.

De nombreux pays ont renforcé leurs exigences en matière de transparence, de divulgation d'informations et de responsabilité des dirigeants et des conseils d'administration³⁷⁷. L'indépendance et le rôle des comités spécialisés du conseil d'administration, tels que le comité d'audit, ont également fait l'objet d'une attention particulière³⁷⁸.

Parallèlement, les investisseurs institutionnels et les parties prenantes exercent une pression croissante sur les entreprises pour qu'elles améliorent leurs pratiques de gouvernance³⁷⁹.

L'évolution du cadre réglementaire du gouvernement d'entreprise reflète les efforts continus des autorités et des organismes de normalisation pour encadrer les pratiques de gouvernance des entreprises et ainsi restaurer la confiance des investisseurs et du public. Cet encadrement normatif a permis de promouvoir une gestion plus transparente et responsable des organisations, contribuant à la stabilité et au développement durable des économies.

2. Principaux codes et référentiels de gouvernance

Le gouvernement d'entreprise a fait l'objet de nombreuses initiatives de normalisation et de réglementation à l'échelle nationale et internationale, visant à promouvoir de meilleures pratiques de gestion et de contrôle des entreprises. Ces efforts se sont traduits par la publication de codes, de principes et de lignes directrices qui constituent des référentiels de gouvernance reconnus. Parmi ces principaux référentiels, on peut distinguer :

- Le Code Cadbury (1992)
- Les Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE (2015)
- Les initiatives nationales et sectorielles

³⁷⁶ Cuomo, F., Mallin, C., & Zattoni, A. (2016). Corporate governance codes: A review and research agenda. *Corporate Governance: An International Review*, 24(3), 222-241.

³⁷⁷ Enriques, L., & Volpin, P. (2007). Corporate governance reforms in continental Europe. *The Journal of Economic Perspectives*, 21(1), 117-140.

³⁷⁸ Klein, A. (1998). Firm performance and board committee structure. *The Journal of Law and Economics*, 41(1), 275-304.

³⁷⁹ Monks, R., & Minow, N. (2011). *Corporate governance*. John Wiley & Sons.

2.1. Le Code Cadbury (1992)

Au début des années 1990, les scandales financiers et les défaillances d'entreprises ont souligné la nécessité de renforcer les pratiques de gouvernance dans les sociétés, en particulier dans les entreprises cotées en Bourse. C'est dans ce contexte que le Comité Cadbury a été mandaté par la Bourse de Londres, la Fédération des industries britanniques et l'Institut des experts-comptables pour établir des recommandations visant à améliorer la gouvernance d'entreprise au Royaume-Uni.

Les objectifs principaux du Rapport Cadbury étaient de définir un cadre de gouvernance d'entreprise plus transparent et responsable, tout en rétablissant la confiance des investisseurs et du public dans le fonctionnement des entreprises³⁸⁰.

Principes Clés du Rapport Cadbury

Le Rapport Cadbury a jeté les bases d'un cadre de gouvernance d'entreprise moderne en définissant plusieurs principes clés, devenus par la suite des références incontournables :

- **Séparation des fonctions de direction et de contrôle** : Le rapport préconisait une claire distinction entre les rôles du président et du directeur général, afin de renforcer l'indépendance et l'objectivité du contrôle exercé par le conseil d'administration.
- **Composition et rôle du conseil d'administration** : Le rapport soulignait l'importance d'un conseil d'administration équilibré, avec une représentation adéquate d'administrateurs indépendants capables de remettre en question les décisions de la direction. Le conseil d'administration devait assumer pleinement ses responsabilités de supervision et de contrôle.
- **Transparence financière** : Le Rapport Cadbury mettait l'accent sur la nécessité d'une communication financière claire et détaillée, permettant aux actionnaires et aux autres parties prenantes de disposer d'informations précises sur la situation de l'entreprise.

Influence et Diffusion Internationale du Modèle Cadbury

Le Rapport Cadbury a exercé une influence considérable, non seulement au Royaume-Uni, mais également à l'international. De nombreux pays se sont inspirés de ce modèle pour développer leurs propres codes et lignes directrices en matière de gouvernement d'entreprise³⁸¹.

Au niveau international, les Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE, publiés pour la première fois en 1999, ont largement intégré les principes clés du

³⁸⁰ Cadbury, A. (1992). Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance. Gee.

³⁸¹ Shleifer, A., & Vishny, R. W. (1997). A survey of corporate governance. The Journal of Finance, 52(2), 737-783.

Rapport Cadbury, contribuant à leur diffusion mondiale³⁸². Cette intégration a permis de faire des principes Cadbury une référence reconnue à l'échelle internationale.

Évolution et Critiques du Modèle Cadbury

Depuis sa publication, le Rapport Cadbury a fait l'objet de plusieurs révisions et adaptations, reflétant l'évolution du contexte économique et réglementaire. Certaines critiques ont notamment porté sur le caractère trop prescriptif de certaines de ses recommandations, ainsi que sur la nécessité d'une approche plus large intégrant les intérêts des différentes parties prenantes³⁸³.

Malgré ces évolutions, le Rapport Cadbury demeure une référence incontournable dans l'histoire du gouvernement d'entreprise, ayant posé les fondements d'un cadre de gouvernance plus transparent et responsable.

Impact du Rapport Cadbury sur le Gouvernement d'Entreprise

Les changements induits par le Rapport Cadbury dans les pratiques de gouvernance des entreprises ont contribué à améliorer la transparence et la responsabilité des dirigeants³⁸⁴. L'adoption des principes Cadbury, que ce soit volontairement ou par le biais de réglementations nationales, a permis de renforcer la confiance des investisseurs et du public dans le fonctionnement des entreprises.

Rapport Cadbury a joué un rôle déterminant dans l'essor du gouvernement d'entreprise moderne, en définissant des principes clés qui sont encore aujourd'hui des références incontournables dans le domaine. Son influence s'est propagée à l'échelle internationale, façonnant les codes et réglementations de gouvernance d'entreprise dans de nombreux pays.

Bien que le modèle Cadbury ait évolué au fil du temps, ses principes fondamentaux restent encore aujourd'hui pertinents dans le contexte actuel du gouvernement d'entreprise, contribuant à promouvoir une gestion plus transparente et responsable des organisations.

2.2. Les Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE (2015)

Publiés pour la première fois en 1999, les Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE ont été élaborés dans le but de fournir des lignes directrices aux pouvoirs publics, aux entreprises et aux autres parties prenantes sur les éléments clés d'un bon gouvernement d'entreprise³⁸⁵.

Ces principes ont été conçus pour s'adapter à différents contextes légaux, économiques et culturels, tout en établissant des normes de gouvernance reconnues à

³⁸² OCDE (2015). Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE et du G20.

³⁸³ Collier, P., & Gregory, A. (1999). Audit committee activity and agency costs. *Journal of Accounting and Public Policy*, 18(4-5), 311-332.

³⁸⁴ Solomon, J. (2013). *Corporate governance and accountability*. John Wiley & Sons.

³⁸⁵ OCDE (2015). Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE et du G20.

l'échelle internationale. Leur dernière révision en 2015 a permis de les actualiser afin de refléter les évolutions du contexte économique et réglementaire.

Structure et Principaux Éléments des Principes

Les Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE sont structurés autour de six axes principaux :

- Assurer la base d'un cadre efficace de gouvernement d'entreprise
- Les droits et le traitement équitable des actionnaires et des investisseurs
- Le rôle des parties prenantes dans le gouvernement d'entreprise
- Information et transparence
- Les responsabilités du conseil d'administration
- Considérations et enjeux émergents

Ces principes abordent des sujets clés tels que la protection des droits des actionnaires, la prise en compte des intérêts des parties prenantes, l'amélioration de la transparence financière et la responsabilité du conseil d'administration.

Diffusion et Influence Mondiale des Principes de l'OCDE

Les Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE ont acquis une reconnaissance et une influence majeures à l'échelle internationale. Ils ont servi de base à de nombreux pays pour développer leurs propres codes et réglementations en matière de gouvernance d'entreprise³⁸⁶.

Au-delà des pays membres de l'OCDE, ces principes ont été largement adoptés par des économies émergentes et en développement, devenant une référence mondiale dans le domaine du gouvernement d'entreprise.

Évolution et Adaptations des Principes de l'OCDE

Depuis leur première publication, les Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE ont fait l'objet de plusieurs révisions et adaptations, reflétant l'évolution du contexte économique et réglementaire international.

Ces mises à jour ont permis d'intégrer de nouvelles problématiques, telles que la gestion des risques, la responsabilité sociale des entreprises et la prise en compte des enjeux de durabilité. Cela a contribué à renforcer la pertinence et l'applicabilité des Principes dans un environnement en constante évolution.

³⁸⁶ Zattoni, A., & Cuomo, F. (2008). Why adopt codes of good governance? A comparison of institutional and efficiency perspectives. *Corporate Governance: An International Review*, 16(1), 1-15.

Impact et Rôle des Principes de l'OCDE

L'adoption et la mise en œuvre des Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE par les entreprises, les régulateurs et les autres parties prenantes ont eu un impact significatif sur les pratiques de gouvernance à l'échelle mondiale³⁸⁷.

Ces principes ont contribué à promouvoir une gestion plus transparente, responsable et durable des entreprises, tout en renforçant la confiance des investisseurs et du public dans le fonctionnement des organisations.

Les Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE constituent un cadre de référence mondial reconnu, qui a joué un rôle déterminant dans la diffusion de meilleures pratiques de gouvernance d'entreprise à l'échelle internationale.

Malgré les évolutions et les adaptations apportées, ces principes restent encore aujourd'hui une référence incontournable, aidant les entreprises et les régulateurs à relever les défis du gouvernement d'entreprise dans un environnement en constante mutation.

2.3. Les Initiatives Nationales et Sectorielles :

Si les Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE constituent un cadre de référence mondial reconnu, de nombreuses initiatives nationales et sectorielles ont également vu le jour afin d'adapter les pratiques de gouvernance aux réalités spécifiques des pays et des industries³⁸⁸. Ces démarches jouent un rôle essentiel dans la diffusion et la mise en œuvre de principes de gouvernance d'entreprise plus adaptés aux contextes locaux.

- **Initiatives Nationales de Gouvernement d'Entreprise**

De nombreux pays ont développé leurs propres codes et réglementations en matière de gouvernance d'entreprise, s'inspirant des principes internationaux tout en les adaptant à leurs cadres légaux, économiques et culturels spécifiques³⁸⁹.

Par exemple, le Royaume-Uni a publié le Code de gouvernement d'entreprise du Royaume-Uni, qui aborde des sujets tels que la composition du conseil d'administration, la rémunération des dirigeants et les relations avec les actionnaires. Aux États-Unis, la loi Sarbanes-Oxley a renforcé les exigences en matière de contrôle interne et de responsabilité des dirigeants.

Ces initiatives nationales permettent de tenir compte des particularités de chaque pays, tout en contribuant à l'harmonisation des pratiques de gouvernance à l'échelle internationale.

³⁸⁷ Nordberg, D. (2011). *Corporate governance: Principles and issues*. Sage.

³⁸⁸ Aguilera, R. V., & Cuervo-Cazurra, A. (2009). Codes of good governance. *Corporate Governance: An International Review*, 17(3), 376-387.

³⁸⁹ Zattoni, A., & Cuomo, F. (2008). Why adopt codes of good governance? A comparison of institutional and efficiency perspectives. *Corporate Governance: An International Review*, 16(1), 1-15.

- **Initiatives Sectorielles de Gouvernement d'Entreprise**

Outre les réglementations nationales, certains secteurs d'activité ont également développé leurs propres lignes directrices en matière de gouvernance d'entreprise³⁹⁰.

Ces initiatives sectorielles permettent de prendre en compte les spécificités et les enjeux propres à chaque industrie, contribuant ainsi à une gouvernance d'entreprise plus adaptée et plus efficace.

Intégration et Complémentarité des Initiatives Locales

Les initiatives nationales et sectorielles en matière de gouvernement d'entreprise ne se substituent pas aux principes internationaux, mais s'y intègrent de manière complémentaire³⁹¹.

En effet, les codes et réglementations locaux permettent de transposer les lignes directrices mondiales dans des contextes spécifiques, tout en tenant compte des particularités institutionnelles, économiques et culturelles de chaque pays ou secteur d'activité.

Cette intégration des différents niveaux de gouvernance d'entreprise contribue à une mise en œuvre plus efficace et plus adaptée des principes de bonne gouvernance.

L'adoption et la mise en œuvre des initiatives nationales et sectorielles de gouvernement d'entreprise ont eu un impact significatif sur les pratiques de gestion et de contrôle des entreprises à l'échelle locale³⁹².

Ces démarches ont permis de renforcer la transparence, la responsabilité et l'efficacité des entreprises, tout en favorisant une meilleure prise en compte des intérêts des différentes parties prenantes.

Les initiatives nationales et sectorielles en matière de gouvernement d'entreprise jouent un rôle essentiel dans la diffusion et l'application des principes de bonne gouvernance à l'échelle locale.

En complément des cadres de référence internationaux, ces démarches adaptées aux contextes spécifiques contribuent à une gouvernance d'entreprise plus efficace et plus pertinente, répondant aux attentes des différentes parties prenantes.

VI. Les mécanismes de gouvernance d'entreprise

Les mécanismes de gouvernance d'entreprise jouent un rôle essentiel, agissant comme des leviers pour assurer une gestion responsable et efficace des entreprises³⁹³. Ces mécanismes recouvrent un ensemble de dispositifs, de processus et de structures visant à encadrer les relations

³⁹⁰ Hopt, K. J. (2013). Corporate governance of banks and other financial institutions after the financial crisis. *Journal of Corporate Law Studies*, 13(2), 219-253.

³⁹¹ Nordberg, D. (2011). *Corporate governance: Principles and issues*. Sage.

³⁹² Mallin, C. A. (2013). *Corporate governance*. Oxford University Press, USA.

³⁹³ Wintoki, M. B., Linck, J. S., & Netter, J. M. (2012). Endogeneity and the dynamics of internal corporate governance. *Journal of Financial Economics*, 105(3), 581-606.

entre les différentes parties prenantes, à clarifier les rôles et les responsabilités, ainsi qu'à définir les objectifs et les moyens de les atteindre.

Parmi les principaux mécanismes de gouvernance d'entreprise, on peut citer :

- La structure et la composition du conseil d'administration
- Les systèmes de rémunération et d'incitation des dirigeants
- Les mécanismes de contrôle interne et de gestion des risques
- Les processus de communication financière et d'information des actionnaires
- Les mécanismes de surveillance et de contrôle externe, tels que l'audit externe

L'efficacité de ces différents leviers de gouvernance est essentielle pour assurer une gestion transparente, responsable et durable des entreprises, tout en protégeant les intérêts des actionnaires et d'autres parties prenantes³⁹⁴.

1. La structure et la composition du conseil d'administration

Le conseil d'administration joue un rôle central dans la gouvernance d'entreprise, étant chargé de superviser les activités de la direction, de définir la stratégie et de veiller aux intérêts des actionnaires³⁹⁵. La structure et la composition du conseil d'administration constituent donc des mécanismes essentiels pour assurer l'efficacité de cette fonction de supervision et de contrôle.

Rôle et Responsabilités du Conseil d'Administration

Selon les Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE, le conseil d'administration a pour principales responsabilités de ³⁹⁶:

- Superviser la direction et s'assurer de la mise en œuvre de la stratégie de l'entreprise
- Garantir l'intégrité des systèmes comptables et financiers, y compris les contrôles internes et l'audit indépendant
- Surveiller et gérer les conflits d'intérêts potentiels entre la direction, le conseil et les actionnaires
- Assurer une communication transparente avec les actionnaires et les autres parties prenantes

Pour remplir ces responsabilités, la structure et la composition du conseil d'administration jouent un rôle déterminant.

Structure du Conseil d'Administration

La structure du conseil d'administration fait référence à la façon dont il est organisé et composé. Plusieurs éléments clés sont à prendre en compte :

³⁹⁴ Nordberg, D. (2011). Corporate governance: Principles and issues. Sage.

³⁹⁵ Cadbury, A. (1992). Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance. Gee.

³⁹⁶ OCDE (2015). Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE et du G20.

- **Taille du conseil :** La taille optimale du conseil d'administration fait débat, certaines études soulignant qu'un conseil trop nombreux peut nuire à son efficacité³⁹⁷, tandis que d'autres affirment qu'une taille plus importante permet une diversité de compétences et de perspectives³⁹⁸.
- **Indépendance des administrateurs :** Un conseil d'administration équilibré, avec une représentation adéquate d'administrateurs indépendants, est généralement considéré comme un gage d'objectivité et d'indépendance dans le contrôle de la direction.
- **Séparation des rôles de président et de directeur général :** La distinction claire entre les fonctions de président du conseil et de directeur général vise à renforcer l'indépendance du conseil et à améliorer son efficacité dans l'exercice de son rôle de supervision.
- **Comités spécialisés :** La mise en place de comités spécialisés au sein du conseil d'administration, tels que le comité d'audit, le comité des rémunérations ou le comité des nominations, permet une répartition plus efficace des responsabilités et un examen approfondi de certaines questions clés³⁹⁹.
- **Diversité des compétences et de l'expérience :** Une composition diversifiée du conseil d'administration, en termes de compétences, d'expérience et de profils, est considérée comme un atout pour améliorer la qualité de la supervision et de la prise de décision⁴⁰⁰.

Les choix relatifs à la structure et à la composition du conseil d'administration ont un impact direct sur l'efficacité de la gouvernance d'entreprise et la performance de l'organisation⁴⁰¹ :

- Une structure de conseil équilibrée, avec une représentation adéquate d'administrateurs indépendants, favorise une meilleure supervision de la direction et une prise de décision plus objective.
- La diversité des compétences et de l'expérience au sein du conseil améliore la qualité des décisions stratégiques et la capacité à identifier et à gérer les risques.
- La séparation des rôles de président et de directeur général renforce l'indépendance du conseil et son impartialité dans le contrôle de la direction.

³⁹⁷ Lipton, M., & Lorsch, J. W. (1992). A modest proposal for improved corporate governance. *The business lawyer*, 48(1), 59-77.

³⁹⁸ Coles, J. L., Daniel, N. D., & Naveen, L. (2008). Boards: Does one size fit all?. *Journal of financial economics*, 87(2), 329-356.

³⁹⁹ Menon, K., & Williams, J. D. (1994). The use of audit committees for monitoring. *Journal of accounting and public policy*, 13(2), 121-139.

⁴⁰⁰ Carter, D. A., Simkins, B. J., & Simpson, W. G. (2003). Corporate governance, board diversity, and firm value. *Financial review*, 38(1), 33-53.

⁴⁰¹ Dalton, D. R., Daily, C. M., Ellstrand, A. E., & Johnson, J. L. (1998). Meta-analytic reviews of board composition, leadership structure, and financial performance. *Strategic management journal*, 19(3), 269-290.

2. Les systèmes de rémunération et d'incitation des dirigeants

La rémunération et les systèmes d'incitation des dirigeants occupent une place centrale dans les mécanismes de gouvernance d'entreprise. En effet, ces éléments jouent un rôle déterminant dans l'alignement des intérêts de la direction avec ceux des actionnaires et d'autres parties prenantes⁴⁰².

La rémunération des dirigeants constitue l'un des leviers les plus importants pour influencer leurs comportements et les inciter à agir dans l'intérêt de l'entreprise et de ses actionnaires⁴⁰³. Bien conçus, les systèmes de rémunération peuvent :

- Attirer, motiver et fidéliser les talents nécessaires à la direction de l'entreprise
- Aligner les objectifs des dirigeants avec ceux des actionnaires
- Encourager une prise de décision stratégique à long terme
- Promouvoir une gestion prudente des risques

À l'inverse, des systèmes de rémunération mal conçus peuvent conduire à des comportements opportunistes de la part des dirigeants, nuisant à la performance et à la pérennité de l'entreprise.

Composantes de la Rémunération des Dirigeants

La rémunération des dirigeants se compose généralement des éléments suivants :

- Salaire fixe : Rémunération de base, indépendante de la performance
- Rémunération variable : Bonus, intéressement, stock-options, actions gratuites, etc.
- Avantages en nature : Retraite, assurance, véhicule de fonction, etc.
- Indemnités de départ

La part variable de la rémunération, indexée sur des objectifs de performance, est particulièrement importante pour aligner les intérêts des dirigeants avec ceux des actionnaires⁴⁰⁴.

Principes Clés de Conception des Systèmes de Rémunération

Les Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE préconisent plusieurs principes pour la conception des systèmes de rémunération des dirigeants :

⁴⁰² Jensen, M. C., & Murphy, K. J. (1990). Performance pay and top-management incentives. *Journal of political economy*, 98(2), 225-264.

⁴⁰³ Fama, E. F. (1980). Agency Problems and the Theory of the Firm. *Journal of political economy*, 88(2), 288-307.

⁴⁰⁴ OCDE (2015). Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE et du G20.

- **Transparence et divulgation** : Les entreprises doivent publier des informations claires et détaillées sur la politique de rémunération des dirigeants.
- **Lien avec la performance** : La rémunération variable doit être liée à des objectifs de performance à long terme, financiers et non financiers.
- **Gestion des risques** : Les systèmes de rémunération ne doivent pas encourager une prise de risque excessive.
- **Gouvernance et contrôle** : Le conseil d'administration doit jouer un rôle central dans la conception et le suivi de la politique de rémunération.

Les systèmes de rémunération des dirigeants ont un impact direct sur l'efficacité de la gouvernance d'entreprise⁴⁰⁵ :

- Une rémunération alignée sur la performance et les objectifs à long terme renforce l'engagement des dirigeants et leur responsabilité envers les actionnaires.
- Une transparence accrue sur la politique de rémunération améliore la confiance des investisseurs et des autres parties prenantes.
- Une gouvernance rigoureuse du processus de rémunération, avec l'implication du conseil d'administration, contribue à prévenir les abus et les conflits d'intérêts.

3. Les mécanismes de contrôle interne et de gestion des risques

Au-delà de la structure et de la composition du conseil d'administration, ainsi que des systèmes de rémunération des dirigeants, les mécanismes de contrôle interne et de gestion des risques constituent des éléments clés de la gouvernance d'entreprise⁴⁰⁶. Ces dispositifs jouent un rôle essentiel dans la maîtrise des risques et la protection des actifs de l'entreprise.

1. Rôle du Contrôle Interne dans la Gouvernance

Le contrôle interne peut être défini comme l'ensemble des processus, des procédures et des structures mis en place par une entreprise pour s'assurer que ses activités sont menées de manière efficace et conformément à la réglementation et aux objectifs fixés.

Ainsi, les principaux objectifs du contrôle interne dans le cadre de la gouvernance d'entreprise sont :

- Assurer la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles

⁴⁰⁵ Bebchuk, L. A., & Fried, J. M. (2003). Executive compensation as an agency problem. *Journal of economic perspectives*, 17(3), 71-92.

⁴⁰⁶ COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). (2013). *Internal Control - Integrated Framework*.

- Garantir la conformité avec les lois, les réglementations et les politiques internes
- Protéger les actifs de l'entreprise contre les pertes, les dommages et les utilisations abusives
- Promouvoir l'efficacité et l'efficience des opérations
Un système de contrôle interne bien conçu et efficace contribue à renforcer la transparence, la responsabilité et la crédibilité de l'entreprise auprès de ses parties prenantes⁴⁰⁷.

2. Gestion des Risques et Gouvernance d'Entreprise

La gestion des risques est également un élément essentiel de la gouvernance d'entreprise. Elle vise à identifier, évaluer, traiter et surveiller les différents risques auxquels l'entreprise est exposée, qu'ils soient financiers, opérationnels, stratégiques ou liés à la conformité⁴⁰⁸. Une gestion efficace des risques permet à l'entreprise de :

- Mieux anticiper et se prémunir contre les événements susceptibles d'affecter sa performance et sa pérennité
- Prendre des décisions éclairées en tenant compte des risques et de leur niveau d'acceptabilité
- Protéger la réputation et la valeur de l'entreprise auprès des parties prenantes
- Se conformer aux exigences réglementaires en matière de gestion des risques

3. Intégration du Contrôle Interne et de la Gestion des Risques dans la Gouvernance

Le contrôle interne et la gestion des risques sont étroitement liés et complémentaires dans le cadre de la gouvernance d'entreprise :

- Le contrôle interne contribue à la maîtrise des risques en mettant en place des procédures et des contrôles visant à les prévenir, les détecter et les corriger.
- La gestion des risques permet d'identifier et d'évaluer les principaux risques auxquels l'entreprise est exposée, afin de mettre en place des mesures de contrôle adaptées.

Une approche intégrée du contrôle interne et de la gestion des risques renforce la cohérence et l'efficacité globale du système de gouvernance.

⁴⁰⁷ Verschoor, C. F. (1999). Corporate performance is closely linked to a strong ethical commitment. *Business and Society Review*, 104(4), 407-415.

⁴⁰⁸ COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). (2017). *Enterprise Risk Management - Integrating with Strategy and Performance*.

4. Les processus de communication financière et d'information des actionnaires

La transparence et la communication financière sont des éléments essentiels de la gouvernance d'entreprise. En effet, la divulgation d'informations pertinentes, fiables et en temps opportun aux actionnaires et aux autres parties prenantes contribue à renforcer la confiance, la responsabilité et la performance de l'entreprise⁴⁰⁹.

Une communication financière transparente et de qualité joue un rôle crucial dans la gouvernance d'entreprise pour plusieurs raisons :

- **Responsabilité et reddition des comptes** : La communication financière permet aux actionnaires et aux autres parties prenantes de s'assurer que l'entreprise est gérée de manière responsable et conformément à leurs intérêts.
- **Prise de décision éclairée** : Des informations financières fiables et détaillées aident les actionnaires et les investisseurs à prendre des décisions d'investissement éclairées.
- **Confiance des parties prenantes** : Une communication financière transparente contribue à renforcer la confiance des actionnaires, des créanciers, des régulateurs et du public envers l'entreprise.
- **Conformité réglementaire** : La publication d'informations financières est généralement soumise à des exigences réglementaires, dont le non-respect peut avoir des conséquences juridiques et financières importantes.

Processus de Communication Financière

Les principaux éléments du processus de communication financière sont :

- États financiers : Bilan, compte de résultat, tableau des flux de trésorerie, etc.
- Rapports de gestion : Analyse de la performance, des risques et des perspectives
- Communiqués de presse et présentations
- Réunions et conférences avec les analystes et les investisseurs

Ces informations doivent être préparées conformément aux normes comptables en vigueur, vérifiées par des auditeurs indépendants et publiées de manière régulière et en temps opportun.

Rôle du Conseil d'Administration dans la Communication Financière

Le conseil d'administration joue un rôle central dans la supervision et la validation du processus de communication financière⁴¹⁰ :

⁴⁰⁹ Bushman, R. M., & Smith, A. J. (2001). Financial accounting information and corporate governance. *Journal of accounting and Economics*, 32(1-3), 237-333.

⁴¹⁰ OCDE (2015). Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE et du G20.

- Il s'assure de la fiabilité et de l'exhaustivité des informations financières publiées.
- Il veille à ce que les informations soient communiquées de manière transparente et en temps opportun.
- Il s'assure que les actionnaires et les autres parties prenantes ont accès à ces informations.

Le comité d'audit, au sein du conseil d'administration, joue un rôle essentiel dans la supervision du processus de communication financière et du contrôle interne⁴¹¹.

Impact de la Communication Financière sur la Gouvernance

Une communication financière de qualité a un impact direct sur l'efficacité de la gouvernance d'entreprise :

- Elle renforce la confiance des actionnaires et des investisseurs dans la gestion de l'entreprise.
- Elle améliore la responsabilité et la reddition des comptes de la direction envers les actionnaires.
- Elle favorise une meilleure surveillance et un meilleur contrôle de la performance de l'entreprise.
- Elle facilite l'alignement des intérêts de la direction avec ceux des actionnaires.

5. Les mécanismes de surveillance et de contrôle externe, tels que l'audit externe

Outre les mécanismes internes de gouvernance, tels que la structure du conseil d'administration, les systèmes de rémunération des dirigeants ou le contrôle interne, la gouvernance d'entreprise s'appuie également sur des mécanismes de surveillance et de contrôle externe. Parmi ces dispositifs, l'audit externe joue un rôle essentiel dans la vérification de la fiabilité des informations financières et la protection des intérêts des actionnaires⁴¹².

Rôle de l'Audit Externe dans la Gouvernance

L'audit externe, réalisé par un tiers indépendant, vise à vérifier la sincérité et la régularité des comptes annuels d'une entreprise. Ses principales missions dans le cadre de la gouvernance d'entreprise sont :

- **Fiabilité des informations financières** : L'auditeur externe s'assure que les états financiers publiés par l'entreprise donnent une image fidèle de sa situation financière et de ses résultats.

⁴¹¹ Menon, K., & Williams, J. D. (1994). The use of audit committees for monitoring. *Journal of accounting and public policy*, 13(2), 121-139.

⁴¹² Abbott, L. J., Parker, S., & Peters, G. F. (2004). Audit committee characteristics and restatements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(1), 69-87.

- **Conformité réglementaire** : L'audit vérifie que l'entreprise se conforme aux lois et réglementations en vigueur dans la préparation et la publication de ses informations comptables et financières.
- **Protection des actionnaires** : L'audit externe constitue un mécanisme de surveillance indépendant visant à protéger les intérêts des actionnaires et des autres parties prenantes.
- **Conseil et recommandations** : En plus de son rôle de vérification, l'auditeur peut également formuler des recommandations pour améliorer les procédures de contrôle interne et de gestion des risques de l'entreprise.

Rôle du Conseil d'Administration dans la Supervision de l'Audit Externe

Le conseil d'administration joue un rôle clé dans la supervision et la validation du processus d'audit externe⁴¹³ :

- Il nomme et révoque l'auditeur externe, en veillant à son indépendance et à sa compétence.
- Il approuve les missions et les honoraires de l'auditeur externe.
- Il s'assure que l'auditeur a accès à toutes les informations nécessaires pour réaliser ses travaux.
- Il examine et valide les conclusions de l'audit externe, en veillant à ce que les recommandations soient mises en œuvre.

Le comité d'audit, au sein du conseil d'administration, joue un rôle central dans la supervision du processus d'audit externe⁴¹⁴.

Autres Mécanismes de Surveillance et de Contrôle Externe

Outre l'audit externe, d'autres mécanismes de surveillance et de contrôle externe contribuent à la gouvernance d'entreprise, tels que :

- Le marché financier : La cotation en bourse et les évaluations des analystes financiers exercent une pression disciplinaire sur les dirigeants.
- Les agences de notation : Leur évaluation de la solvabilité et de la performance de l'entreprise influence sa capacité à lever des fonds.
- Les autorités de régulation : Elles veillent au respect des lois et réglementations en matière de gouvernance d'entreprise.
- Les parties prenantes externes : Les clients, les fournisseurs, les syndicats, etc. peuvent exercer un contrôle sur l'entreprise.

⁴¹³ OCDE (2015). Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE et du G20.

⁴¹⁴ Menon, K., & Williams, J. D. (1994). The use of audit committees for monitoring. *Journal of accounting and public policy*, 13(2), 121-139.

Impact des Mécanismes de Contrôle Externe sur la Gouvernance

Les mécanismes de surveillance et de contrôle externe, en particulier l'audit externe, jouent un rôle essentiel dans l'efficacité de la gouvernance d'entreprise :

- Ils renforcent la fiabilité et la crédibilité des informations financières publiées.
- Ils contribuent à la protection des intérêts des actionnaires et des autres parties prenantes.
- Ils incitent les dirigeants à adopter des comportements plus responsables et conformes aux attentes.
- Ils permettent d'identifier et de corriger les faiblesses du système de contrôle interne.

VII. Les Enjeux et Défis Majeurs du Gouvernement d'Entreprise

Le gouvernement d'entreprise est un sujet de préoccupation majeur pour les entreprises, les régulateurs et la société dans son ensemble. En effet, la gouvernance des entreprises soulève de nombreux enjeux et défis qui ont des implications importantes en termes de performance, de responsabilité et de confiance. Parmi les principaux enjeux et défis du gouvernement d'entreprise, on peut citer :

- **Alignement des Intérêts** Un enjeu central du gouvernement d'entreprise est de parvenir à un alignement des intérêts entre les différentes parties prenantes, en particulier entre les actionnaires et les dirigeants. Comme le souligne la théorie de l'agence⁴¹⁵, les dirigeants peuvent être tentés de poursuivre leurs propres intérêts au détriment de ceux des actionnaires. Le défi est donc de mettre en place des mécanismes de gouvernance (rémunération incitative, contrôle du conseil d'administration, etc.) permettant de réduire ces conflits d'agence.
- **Prise en Compte des Parties Prenantes** : Au-delà de la seule relation entre actionnaires et dirigeants, la théorie des parties prenantes⁴¹⁶ souligne l'importance de prendre en compte les intérêts d'un ensemble plus large d'acteurs (employés, clients, fournisseurs, communautés, etc.) dans les processus de gouvernance. Le défi est alors de trouver un équilibre entre ces différents intérêts parfois divergents, tout en assurant la pérennité et la performance de l'entreprise.
- **Gestion des Ressources Stratégiques** : Comme le montre la théorie de la dépendance aux ressources⁴¹⁷, l'entreprise dépend de ressources stratégiques (expertise, légitimité, financement, etc.) qu'elle ne peut pas toujours produire ou contrôler en interne. Le défi du gouvernement d'entreprise est alors de gérer ces interdépendances avec l'environnement, notamment à travers la composition et le rôle du conseil d'administration.

⁴¹⁵ Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.

⁴¹⁶ Freeman, R. E. (1984). *Strategic management: A stakeholder approach*. Boston: Pitman.

⁴¹⁷ Pfeffer, J., & Salancik, G. R. (1978). *The external control of organizations: A resource dependence perspective*. New York: Harper and Row.

- **Conformité et Responsabilité :** Les entreprises font face à de nombreuses exigences réglementaires et sociétales en matière de gouvernance (transparence, contrôle, responsabilité sociale, etc.). Le défi est de mettre en place des mécanismes de gouvernance permettant de se conformer à ces attentes, tout en préservant la capacité de l'entreprise à créer de la valeur⁴¹⁸.
- **Dynamiques Comportementales :** Comme le soulignent les théories comportementales⁴¹⁹, les aspects psychologiques, sociaux et cognitifs jouent un rôle important dans les processus de gouvernance. Le défi est alors de comprendre et de gérer ces dynamiques au sein des organes de gouvernance (conseil d'administration, comités, etc.) pour en assurer l'efficacité.
- **Adaptabilité et Résilience :** Dans un environnement en constante évolution, le gouvernement d'entreprise doit permettre aux entreprises de s'adapter et de faire preuve de résilience face aux changements. Le défi est de concevoir des mécanismes de gouvernance suffisamment flexibles et réactifs pour anticiper et gérer les défis futurs⁴²⁰.
- **Pérennité et Création de Valeur Durable :** Au-delà de la recherche de performance à court terme, le gouvernement d'entreprise doit contribuer à la pérennité et à la création de valeur durable pour l'entreprise et ses parties prenantes. Le défi est de trouver un juste équilibre entre les différentes dimensions (financière, sociale, environnementale, etc.) de la création de valeur.

Bonnes Pratiques et Meilleures Normes en Gouvernement d'Entreprise

Face aux enjeux et défis du gouvernement d'entreprise, de nombreuses initiatives ont été menées pour définir et promouvoir de meilleures pratiques de gouvernance. Parmi les principaux référentiels et recommandations en la matière, on peut citer :

- **Conseil d'Administration Efficace**
Une bonne pratique reconnue est la mise en place d'un conseil d'administration indépendant, diversifié et engagé dans la supervision et l'orientation stratégique de l'entreprise. Cela implique notamment :
 - Une majorité d'administrateurs indépendants⁴²¹
 - Une représentation équilibrée des compétences et des profils⁴²²
 - Une implication active du conseil dans la définition de la stratégie
 - L'existence de comités spécialisés⁴²³ (audit, rémunération, nomination, etc.)
- **Séparation des Fonctions de Direction et de Contrôle**
Afin de renforcer l'indépendance et l'objectivité du contrôle, il est recommandé de séparer les fonctions de direction (CEO) et de président du conseil d'administration selon le

⁴¹⁸ OCDE (2015). Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE et du G20.

⁴¹⁹ Huse, M. (2005). Accountability and creating accountability: A framework for exploring behavioural perspectives of corporate governance. *British Journal of Management*, 16(s1), S65-S79.

⁴²⁰ Filatotchev, I., & Wright, M. (2017). Agency theory perspective on corporate governance. *The SAGE handbook of corporate governance*, 37-59.

⁴²¹ Cadbury Report, 1992

⁴²² OCDE, 2015

⁴²³ UK Corporate Governance Code, 2018

Cadbury Report de 1992⁴²⁴. Cette séparation des pouvoirs permet un meilleur équilibre dans l'exercice du gouvernement d'entreprise.

- **Rémunération Incitative et Alignée**

La rémunération des dirigeants doit être conçue de manière à les inciter à agir dans l'intérêt à long terme de l'entreprise et de ses actionnaires. Cela passe par une part variable substantielle, indexée sur des critères de performance financière et extra-financière⁴²⁵.

- **Transparence et Divulcation d'Information**

La transparence et la divulgation d'informations pertinentes sur la gouvernance de l'entreprise (composition du conseil, rémunération des dirigeants, gestion des risques, etc.) sont essentielles pour assurer la responsabilité et la redevabilité de l'entreprise envers ses parties prenantes.

- **Gestion des Conflits d'Intérêts**

Les entreprises doivent mettre en place des procédures rigoureuses pour identifier, prévenir et gérer les situations de conflits d'intérêts potentiels, notamment au niveau des organes de gouvernance⁴²⁶.

- **Engagement et Dialogue avec les Parties Prenantes**

Selon OCDE, Un dialogue régulier et constructif avec les différentes parties prenantes (actionnaires, salariés, clients, fournisseurs, communautés, etc.) permet de mieux prendre en compte leurs attentes et de renforcer la légitimité du gouvernement d'entreprise.

- **Prise en Compte des Enjeux ESG**

Selon OCDE, Compte tenu des attentes sociétales, les entreprises sont incitées à intégrer les enjeux environnementaux, sociaux et de gouvernance (ESG) dans leurs processus de décision et de gouvernance (OCDE, 2015).

VIII. Gouvernance des Entreprises Familiales et des PME

Les entreprises familiales et les PME présentent des caractéristiques spécifiques qui soulèvent des enjeux particuliers en matière de gouvernance. Bien que certains principes de gouvernance d'entreprise s'appliquent de manière générale, il est nécessaire d'adapter les pratiques à ces types d'organisations.

1. Enjeux Spécifiques des Entreprises Familiales

Les entreprises familiales représentent une part significative de l'économie mondiale. Cependant, ces organisations font face à des enjeux de gouvernance spécifiques, au-delà des mécanismes classiques de gouvernement d'entreprise.

- **Gestion de la Transition entre Générations et de la Succession**

La transmission d'une entreprise familiale d'une génération à l'autre est un moment crucial pour assurer la pérennité de l'organisation⁴²⁷. La gouvernance doit permettre une transition en douceur, en favorisant la formation et l'implication des successeurs, tout en

⁴²⁴ Cadbury Report (1992). Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance.

⁴²⁵ OCDE (2015). Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE et du G20.

⁴²⁶ UK Corporate Governance Code (2018). Financial Reporting Council.

⁴²⁷ Gersick, K. E., Davis, J. A., Hampton, M. M., & Lansberg, I. (1997). Generation to generation: Life cycles of the family business. Harvard Business Press.

assurant une certaine continuité. La préparation de la succession, la définition des rôles et des responsabilités de chacun sont des éléments clés.

- **Équilibre entre Logique Familiale et Logique Entrepreneuriale**

Les entreprises familiales évoluent à la croisée de la sphère familiale et de la sphère entrepreneuriale, créant parfois des tensions entre ces deux logiques⁴²⁸. La gouvernance doit trouver un juste équilibre entre la préservation du patrimoine familial et les exigences de performance et d'innovation propres à l'activité économique.

- **Prévention des Conflits d'Intérêts entre Famille et Entreprise**

La proximité entre la famille et l'entreprise peut engendrer des conflits d'intérêts, notamment en termes de rémunération, d'embauche ou d'accès aux ressources⁴²⁹. La gouvernance doit mettre en place des mécanismes transparents et équitables pour prévenir ces tensions.

- **Prise en Compte des Besoins et Attentes des Membres de la Famille**

Au-delà des considérations entrepreneuriales, la gouvernance doit également intégrer les attentes, les aspirations et les besoins des différents membres de la famille. Cela permet de maintenir la cohésion et l'unité familiale autour du projet entrepreneurial.

- **Maintien de la Cohésion et de l'Unité Familiale**

Enfin, la gouvernance d'entreprise doit jouer un rôle essentiel dans le maintien de la cohésion et de l'unité familiale autour du projet entrepreneurial. Cet aspect est primordial pour assurer la pérennité de l'entreprise à long terme.

Face à ces enjeux spécifiques, les entreprises familiales doivent développer des pratiques de gouvernance adaptées, s'appuyant sur une vision à long terme et une gestion équilibrée des intérêts familiaux et entrepreneuriaux. L'implication de la famille, la transparence des processus décisionnels et la préparation de la succession sont autant d'éléments clés pour assurer la pérennité de ces organisations uniques.

2. **Gouvernance des Entreprises Familiales : Cinq Bonnes Pratiques Clés**

Les entreprises familiales font face à des enjeux spécifiques en termes de gouvernance, nécessitant la mise en place de pratiques adaptées pour assurer leur pérennité. Voici cinq bonnes pratiques essentielles pour une gouvernance efficace des entreprises familiales.

- **Définition Claire de la Vision, des Valeurs et de la Stratégie Familiale**

La première étape consiste à définir clairement la vision, les valeurs et la stratégie de l'entreprise familiale⁴³⁰. Cette approche permet de fédérer la famille autour d'un projet commun et d'aligner les décisions sur des objectifs à long terme.

- **Mise en Place d'un Conseil de Famille pour Gérer les Relations Famille-Entreprise**

L'instauration d'un conseil de famille dédié à la gestion des relations entre la famille et l'entreprise est une pratique clé. Ce conseil permet de prévenir les conflits, de clarifier les

⁴²⁸ IFERA (2003). Family businesses dominate. *Family Business Review*, 16(4), 235-240.

⁴²⁹ Uhlaner, L. M. (2005). The use of the Guttman scale in development of a family business index. *Family Business Review*, 18(1), 41-56.

⁴³⁰ Gersick, K. E., Davis, J. A., Hampton, M. M., & Lansberg, I. (1997). *Generation to generation: Life cycles of the family business*. Harvard Business Press.

rôles et les responsabilités de chacun, et de maintenir la cohésion familiale autour du projet entrepreneurial.

- **Préparation et Planification de la Succession à Long Terme**

La transition générationnelle représente un moment critique pour les entreprises familiales. Une préparation et une planification de la succession sur le long terme sont essentielles pour assurer une transmission en douceur et la pérennité de l'organisation.

- **Développement de la Gouvernance et de la Professionnalisation de l'Entreprise**

Les entreprises familiales doivent également s'attacher à développer leur gouvernance et à professionnaliser leur gestion⁴³¹. Cela passe par la mise en place d'organes de contrôle et de supervision, ainsi que par l'intégration de compétences et d'expériences externes.

- **Maintien d'un Équilibre entre Contrôle Familial et Ouverture à des Compétences Externes**

Enfin, les entreprises familiales doivent trouver le juste équilibre entre le contrôle familial et l'ouverture à des compétences externes⁴³². Cela permet de préserver l'identité familiale tout en bénéficiant des expertises nécessaires au développement de l'entreprise.

3. Enjeux Spécifiques des PME

Au-delà des entreprises familiales, les petites et moyennes entreprises (PME) font également face à des enjeux de gouvernance qui leur sont propres. Bien que les mécanismes classiques de gouvernement d'entreprise s'appliquent également à ces organisations, leur mise en œuvre présente des particularités. Ainsi et selon Steier et al⁴³³.

- **Rôle Central et Influence Prépondérante du Dirigeant-Propriétaire**

Dans les PME, le dirigeant-propriétaire joue souvent un rôle central et exerce une influence prépondérante sur la gouvernance de l'entreprise. Son implication directe et son pouvoir de décision peuvent parfois limiter l'indépendance et l'objectivité des processus de gouvernance.

- **Structures de Gouvernance Plus Informelles et Moins Formalisées**

Les PME ont généralement des structures de gouvernance plus informelles et moins formalisées que les grandes entreprises. Les mécanismes de contrôle, de supervision et de prise de décision sont souvent plus souples et plus flexibles, au détriment parfois d'une gouvernance plus structurée.

- **Ressources Limitées pour Mettre en Place des Mécanismes de Gouvernance**

Les PME disposent de ressources financières, humaines et organisationnelles plus restreintes que les grandes entreprises. Cela peut rendre plus difficile la mise en place de processus de gouvernance élaborés, tels que la création d'un conseil d'administration indépendant ou la mise en place de systèmes de contrôle interne complexes.

⁴³¹ IFERA (2003). Family businesses dominate. *Family Business Review*, 16(4), 235-240.

⁴³² Uhlaner, L. M. (2005). The use of the Guttman scale in development of a family business index. *Family Business Review*, 18(1), 41-56.

⁴³³ Steier, L. P., Chrisman, J. J., & Chua, J. H. (2015). Governance challenges in family businesses and business families. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 39(6), 1265-1280.

- **Difficultés d'Accès à l'Expertise et à l'Expérience Externe**

En raison de leurs moyens limités, les PME peinent souvent à attirer et à s'adjoindre l'expertise et l'expérience externes nécessaires pour renforcer leur gouvernance.

L'intégration de compétences complémentaires au sein des organes de gouvernance peut donc s'avérer complexe.

Face à ces défis, les PME doivent adapter leurs pratiques de gouvernance en fonction de leurs spécificités. Une approche plus pragmatique et flexible, s'appuyant sur les ressources et les compétences disponibles, peut permettre de relever ces enjeux uniques. La reconnaissance du rôle central du dirigeant-proprétaire, la mise en place de structures de gouvernance sur mesure et l'accès à des expertises externes ponctuelles sont autant de pistes à explorer.

4. Cinq Bonnes Pratiques de Gouvernance Adaptées aux PME

Les petites et moyennes entreprises (PME) font face à des enjeux spécifiques en termes de gouvernance, nécessitant la mise en place de pratiques adaptées. Voici cinq bonnes pratiques essentielles pour une gouvernance efficace des PME selon Steier et al.,

- **Implication et Engagement Personnel du Dirigeant-Propriétaire**

Dans les PME, le dirigeant-proprétaire joue un rôle central. Son implication et son engagement personnel sont essentiels pour assurer une gouvernance adaptée. Il doit être pleinement investi dans la définition et la mise en œuvre des pratiques de gouvernance.

- **Mise en Place Progressive de Structures de Gouvernance**

Bien que souvent plus informelles que dans les grandes entreprises, les PME doivent néanmoins mettre en place progressivement des structures de gouvernance, telles qu'un conseil d'administration ou des comités spécialisés. Cette approche progressive permet de s'adapter à la taille et aux ressources de l'entreprise.

- **Recours à des Conseils et Expertises Externes**

Face à des ressources limitées, les PME peuvent bénéficier de l'expertise et de l'expérience de conseillers et de mentors externes. Cela permet de compenser les compétences manquantes en interne et d'enrichir la gouvernance de l'entreprise.

- **Développement d'une Culture de Transparence et de Dialogue**

Les PME doivent développer une culture de transparence et de dialogue avec leurs différentes parties prenantes (Steier et al., 2015). Cela favorise la circulation de l'information, la prise de décision éclairée et la responsabilisation de l'ensemble des acteurs.

- **Intégration des Enjeux de Pérennité et de Transmission de l'Entreprise**

Enfin, les pratiques de gouvernance des PME doivent intégrer les enjeux de pérennité et de transmission de l'entreprise. Cela passe par la préparation de la succession, la définition de la stratégie à long terme et la préservation de l'héritage de l'entreprise.

IX. Gouvernance d'Entreprise dans un Contexte International

Dans un environnement économique mondialisé, les entreprises sont confrontées à des défis de gouvernance spécifiques liés à l'internationalisation de leurs activités. La gouvernance d'entreprise doit s'adapter pour répondre à ces enjeux complexes.

L'internationalisation croissante des entreprises soulève des enjeux de gouvernance uniques, au-delà des pratiques habituelles. La diversité culturelle, légale et institutionnelle entre les pays pose des défis spécifiques en matière de gouvernance d'entreprise.

- **Diversité Culturelle et Différences Légales, Réglementaires et Institutionnelles**

Les entreprises opérant à l'international doivent composer avec une grande diversité culturelle, ainsi que des cadres légaux, réglementaires et institutionnels variés selon les pays⁴³⁴. Cette hétérogénéité complexifie la mise en place de pratiques de gouvernance harmonisées.

- **Coordination et Alignement des Pratiques de Gouvernance à l'Échelle Mondiale**

Au-delà des spécificités locales, les entreprises internationales doivent assurer une coordination et un alignement de leurs pratiques de gouvernance à l'échelle mondiale⁴³⁵. Cela nécessite de trouver un équilibre entre l'adaptation aux contextes locaux et la cohérence globale.

- **Gestion des Risques Liés à l'Expansion Internationale**

L'expansion internationale s'accompagne de nouveaux risques en matière de gouvernance, notamment en termes de protection des actifs, de conformité réglementaire et de réputation⁴³⁶. La gouvernance doit donc intégrer une gestion proactive de ces risques.

- **Adaptation des Structures de Propriété et de Contrôle aux Contextes Locaux**

Les entreprises internationales doivent adapter leurs structures de propriété et de contrôle aux différents contextes locaux. Cela peut impliquer des ajustements dans la répartition du capital, les mécanismes de supervision et les relations avec les actionnaires.

- **Prise en Compte des Attentes et des Droits des Actionnaires Minoritaires**

Dans un environnement international, les entreprises doivent également veiller à prendre en compte les attentes et les droits des actionnaires minoritaires, qui peuvent varier selon les pays. Cela participe à la préservation de l'équité entre les différentes parties prenantes.

Face à ces défis spécifiques, les entreprises internationales doivent développer des pratiques de gouvernance agiles, capables de s'adapter aux réalités locales tout en assurant une cohérence globale. Une approche collaborative, transparente et attentive aux particularités de chaque marché est essentielle pour relever ces enjeux uniques.

- **Six Pratiques Clés pour une Gouvernance Internationale Efficace**

Face aux défis spécifiques posés par l'internationalisation des entreprises, il est essentiel de mettre en place des pratiques de gouvernance adaptées. Voici six bonnes pratiques clés pour relever ces enjeux.

⁴³⁴ Aguilera, R. V., & Cuervo-Cazurra, A. (2004). Codes of good governance worldwide: what is the trigger?. *Organization studies*, 25(3), 415-443.

⁴³⁵ Aguilera, R. V., & Jackson, G. (2010). Comparative and international corporate governance. *Academy of Management Annals*, 4(1), 485-556.

⁴³⁶ Filatotchev, I., & Wright, M. (2011). Agency perspectives on corporate governance of multinational enterprises. *Journal of Management Studies*, 48(2), 471-486.

1. Développement d'une Gouvernance d'Entreprise Globale, tout en Laissant une Marge d'Adaptation Locale

Les entreprises internationales doivent développer une gouvernance d'entreprise globale, tout en laissant une marge d'adaptation locale⁴³⁷. Cela permet de concilier l'harmonisation des pratiques à l'échelle mondiale et la prise en compte des spécificités des différents contextes.

2. Mise en Place de Mécanismes de Coordination et de Communication entre les Filiales et le Siège

La mise en place de mécanismes de coordination et de communication fluides entre les filiales et le siège est essentielle⁴³⁸. Cela facilite la circulation de l'information, la prise de décision éclairée et l'alignement des pratiques de gouvernance.

3. Diversification du Conseil d'Administration en Termes de Compétences Internationales et de Représentation Géographique

Les conseils d'administration des entreprises internationales doivent être diversifiés, en intégrant des membres disposant d'une expertise et d'une expérience internationale⁴³⁹. Cela permet de bénéficier d'une vision plus large et de mieux comprendre les différents contextes.

4. Renforcement de la Transparence et de la Divulgence d'Informations à l'Échelle Internationale

Les entreprises internationales doivent s'engager dans une démarche de transparence accrue et de divulgation d'informations à l'échelle mondiale⁴⁴⁰. Cela contribue à la confiance des parties prenantes et à la responsabilité des dirigeants.

5. Développement de Pratiques de Gestion des Risques et de Contrôle Interne Adaptées aux Contextes Locaux

Les entreprises doivent mettre en place des pratiques de gestion des risques et de contrôle interne adaptées aux différents contextes locaux. Cela permet de mieux appréhender et de gérer les risques spécifiques liés à l'expansion internationale.

6. Prise en Compte des Intérêts des Actionnaires Minoritaires dans les Processus Décisionnels

Enfin, les entreprises internationales doivent veiller à prendre en compte les intérêts des actionnaires minoritaires dans leurs processus décisionnels. Cela contribue à préserver l'équité entre les différentes parties prenantes.

⁴³⁷ Aguilera, R. V., & Jackson, G. (2010). Comparative and international corporate governance. *Academy of Management Annals*, 4(1), 485-556.

⁴³⁸ Filatotchev, I., & Wright, M. (2011). Agency perspectives on corporate governance of multinational enterprises. *Journal of Management Studies*, 48(2), 471-486.

⁴³⁹ Oxelheim, L., & Randøy, T. (2003). The impact of foreign board membership on firm value. *Journal of Banking & Finance*, 27(12), 2369-2392.

⁴⁴⁰ Aguilera, R. V., & Cuervo-Cazurra, A. (2009). Codes of good governance. *Corporate Governance: An International Review*, 17(3), 376-387.

X. Limites et Critiques du Gouvernement d'Entreprise

Le gouvernement d'entreprise est généralement considéré comme un moyen de promouvoir la responsabilité, la transparence et la pérennité des organisations. Cependant, de nombreux chercheurs et praticiens ont soulevé des limites et des critiques importantes à l'encontre de ce concept.

1. Remise en Cause de la Théorie d'Agence

La théorie d'agence, qui postule que les dirigeants agissent de manière opportuniste dans le but de maximiser leur propre intérêt au détriment des actionnaires, fait l'objet de plusieurs critiques importantes.

- **Rationalité et Opportunisme des Dirigeants Remis en Cause**

Tout d'abord, les travaux empiriques ont remis en cause l'hypothèse de rationalité et d'opportunisme des dirigeants⁴⁴¹. Il apparaît que les motivations des dirigeants sont plus complexes et nuancées que ne le suppose la théorie d'agence.

- **Difficulté d'Aligner Parfaitement les Intérêts**

Par ailleurs, il est difficile d'aligner parfaitement les intérêts des dirigeants et des actionnaires, en raison de la complexité des motivations humaines⁴⁴². Les incitations et les mécanismes de gouvernance ne suffisent pas toujours à assurer cet alignement.

- **Focalisation Exclusive sur la Relation Dirigeants-Actionnaires**

Enfin, la théorie d'agence se concentre uniquement sur la relation entre les dirigeants et les actionnaires, négligeant les autres parties prenantes de l'entreprise⁴⁴³. Or, la gouvernance d'entreprise implique de prendre en compte l'ensemble des parties prenantes.

Ces critiques remettent en cause les hypothèses fondamentales de la théorie d'agence et soulignent la nécessité de développer une approche plus nuancée et plus inclusive du gouvernement d'entreprise. D'autres perspectives théoriques, telles que la théorie des parties prenantes ou la théorie de la gouvernance, ont été proposées pour compléter et enrichir ce cadre théorique dominant.

2. Limites des Mécanismes de Gouvernance

Bien que les mécanismes de gouvernance constituent des outils essentiels pour encadrer et contrôler les entreprises, ils font l'objet de plusieurs critiques quant à leur efficacité et leur adaptabilité.

⁴⁴¹ Donaldson, L., & Davis, J. H. (1991). Stewardship theory or agency theory: CEO governance and shareholder returns. *Australian Journal of Management*, 16(1), 49-64.

⁴⁴² Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of financial economics*, 3(4), 305-360.

⁴⁴³ Lan, L. L., & Heracleous, L. (2010). Rethinking agency theory: the view from law. *Academy of Management Review*, 35(2), 294-314.

- **Limites des Mécanismes Classiques de Gouvernance**

Certains mécanismes de gouvernance traditionnels, tels que le conseil d'administration ou les systèmes de rémunération, ont montré des limites dans leur capacité à assurer une gouvernance efficace⁴⁴⁴. Leur efficacité peut être remise en cause dans certains contextes.

- **Risque de Bureaucratisation et de Formalisation Excessive**

De plus, il existe un risque de bureaucratisation excessive et de formalisation excessive des mécanismes de gouvernance, pouvant nuire à la flexibilité et à l'agilité organisationnelle⁴⁴⁵. Un équilibre délicat doit être trouvé entre contrôle et capacité d'adaptation.

- **Difficulté d'Adaptation aux Diversités Contextuelles**

Enfin, la difficulté d'adapter les mécanismes de gouvernance aux diversités des contextes organisationnels et institutionnels a été soulignée⁴⁴⁶. Ce qui peut fonctionner dans un environnement donné peut se révéler inadapté dans un autre.

Ces limites soulignent la nécessité de repenser les mécanismes de gouvernance, en les rendant plus flexibles, plus adaptés aux spécificités des entreprises et plus à l'écoute des parties prenantes. Une approche plus holistique et contextualisée de la gouvernance d'entreprise semble nécessaire pour dépasser ces écueils.

3. Critiques Liées à la Valeur Actionnariale

Le courant de la valeur actionnariale, qui met l'accent sur la maximisation du profit pour les actionnaires, fait l'objet de nombreuses critiques de la part des chercheurs.

- **Détriment des Autres Parties Prenantes**

Certains auteurs considèrent que cette priorité donnée aux intérêts des actionnaires se fait au détriment des autres parties prenantes de l'entreprise⁴⁴⁷. Cette approche néglige les attentes et les droits des employés, des fournisseurs, des clients et de la communauté.

- **Encouragement d'une Myopie à Court Terme**

De plus, la valeur actionnariale peut encourager une myopie à court terme et des comportements spéculatifs de la part des dirigeants, qui cherchent à maximiser les bénéfices à court terme⁴⁴⁸. Cela peut nuire à la pérennité et au développement à long terme de l'entreprise.

- **Difficultés à Intégrer les Dimensions Éthiques, Sociales et Environnementales**

Enfin, cette approche axée uniquement sur la création de valeur pour les actionnaires a des difficultés à prendre en compte les dimensions éthiques, sociales et

⁴⁴⁴ Dalton, D. R., Daily, C. M., Ellstrand, A. E., & Johnson, J. L. (1998). Meta-analytic reviews of board composition, leadership structure, and financial performance. *Strategic management journal*, 19(3), 269-290.

⁴⁴⁵ Huse, M. (2007). *Boards, governance and value creation: The human side of corporate governance*. Cambridge University Press.

⁴⁴⁶ Aguilera, R. V., & Cuervo-Cazurra, A. (2004). Codes of good governance worldwide: what is the trigger?. *Organization studies*, 25(3), 415-443.

⁴⁴⁷ Lan, L. L., & Heracleous, L. (2010). Rethinking agency theory: the view from law. *Academy of Management Review*, 35(2), 294-314.

⁴⁴⁸ Laverty, K. J. (1996). Economic "short-termism": the debate, the unresolved issues, and the implications for management practice and research. *Academy of Management Review*, 21(3), 825-860.

environnementales⁴⁴⁹. Or, ces enjeux sont devenus essentiels pour assurer la durabilité des entreprises.

Ces critiques remettent en cause la pertinence et la légitimité de la valeur actionnariale comme unique boussole de la gouvernance d'entreprise. Elles soulignent la nécessité de développer une approche plus inclusive, à long terme et soucieuse des impacts sociaux et environnementaux.

4. Limites dans les Entreprises Familiales et les PME

Les entreprises familiales et les PME présentent des caractéristiques uniques qui soulèvent des enjeux particuliers en matière de gouvernance.

- **Tension entre Logique Familiale et Logique Entrepreneuriale**

La tension entre la logique familiale et la logique entrepreneuriale est souvent difficile à gérer dans ces entreprises⁴⁵⁰. Les objectifs, les valeurs et les modes de fonctionnement peuvent entrer en conflit, complexifiant la prise de décision.

- **Équilibre entre Contrôle Familial et Expertise Externe**

Il est également complexe de trouver un équilibre entre le contrôle familial et l'ouverture à l'expertise externe⁴⁵¹. La volonté de maintenir le contrôle familial peut limiter les apports de compétences extérieures.

- **Obstacles à la Professionnalisation et à la Transition Générationnelle**

Enfin, les obstacles à la professionnalisation des pratiques de gestion et à la transition générationnelle peuvent fragiliser la pérennité de ces entreprises⁴⁵². Le passage de relais entre générations est souvent délicat à mettre en œuvre.

Ces défis spécifiques, liés à la dimension familiale et à la taille réduite, nécessitent le développement de modèles de gouvernance adaptés. Une approche équilibrée, prenant en compte les particularités des entreprises familiales et des PME, est primordiale pour relever ces enjeux.

⁴⁴⁹⁴⁴⁹ Bénabou, R., & Tirole, J. (2010). Individual and corporate social responsibility. *Economica*, 77(305), 1-19.

⁴⁵⁰ IFERA (International Family Enterprise Research Academy). (2003). Family businesses dominate. *Family Business Review*, 16(4), 235-240.

⁴⁵¹ Uhlaner, L. M. (2005). The use of the Guttman scale in development of a family business index. *Family Business Review*, 18(1), 41-56.

⁴⁵² Gersick, K. E., Davis, J. A., Hampton, M. M., & Lansberg, I. (1997). *Generation to generation: Life cycles of the family business*. Harvard Business Press.

Conclusion de la 3ème section

Le concept de gouvernement d'entreprise a longtemps été au cœur des préoccupations des dirigeants, des actionnaires et des régulateurs, considéré comme un moyen essentiel de promouvoir la responsabilité, la transparence et la pérennité des organisations. Cependant, les recherches menées ces dernières années ont mis en évidence un certain nombre de limites et de critiques à l'encontre de ce concept, ouvrant la voie à une réflexion approfondie sur ses fondements et son adaptation aux réalités complexes des entreprises modernes.

Tout d'abord, la théorie d'agence, qui constitue le fondement théorique dominant du gouvernement d'entreprise, a été remise en cause sur plusieurs aspects. L'hypothèse de rationalité et d'opportunisme des dirigeants, central dans cette théorie, a été contredite par des travaux empiriques mettant en évidence la complexité des motivations humaines. De plus, la difficulté d'aligner parfaitement les intérêts des dirigeants et des actionnaires a été soulignée, rendant l'application pratique de cette théorie délicate. Enfin, les critiques ont porté sur le fait que cette théorie se concentre uniquement sur la relation entre dirigeants et actionnaires, négligeant les autres parties prenantes.

Ensuite, les limites de certains mécanismes de gouvernance, tels que le conseil d'administration ou les systèmes de rémunération, ont été mises en lumière. Des études ont en effet montré que leur efficacité pouvait être limitée, remettant en question leur capacité à assurer un véritable contrôle et une réelle responsabilité des dirigeants. De plus, un risque de bureaucratisation excessive et de formalisation a été souligné, pouvant nuire à la flexibilité et à l'agilité organisationnelle. Enfin, la difficulté d'adapter ces mécanismes aux diversités des contextes institutionnels a été soulignée, complexifiant leur mise en œuvre effective.

Par ailleurs, le courant de la valeur actionnariale, qui met l'accent sur la maximisation du profit pour les actionnaires, a fait l'objet de nombreuses critiques. Certains auteurs considèrent que cette priorité donnée aux intérêts des actionnaires se fait au détriment des autres parties prenantes, telles que les employés, les fournisseurs ou les communautés locales. De plus, cette approche peut encourager une myopie à court terme et des comportements spéculatifs de la part des dirigeants, au détriment d'une vision à long terme et durable. Enfin, cette logique a des difficultés à prendre en compte les dimensions éthiques, sociales et environnementales, alors que celles-ci prennent une importance croissante dans les attentes sociétales.

Enfin, les entreprises familiales et les PME présentent des caractéristiques spécifiques qui soulèvent des enjeux particuliers en matière de gouvernance. La tension entre la logique familiale et la logique entrepreneuriale est souvent difficile à gérer, posant la question de l'équilibre entre contrôle familial et ouverture à l'expertise externe. De plus, les obstacles à la professionnalisation et à la transition générationnelle peuvent fragiliser la pérennité de ces entreprises, soulignant la nécessité d'adapter les pratiques de gouvernance à ces contextes particuliers.

Face à ces limites et critiques, il apparaît nécessaire de repenser certains des fondements du gouvernement d'entreprise et de l'adapter aux réalités complexes des entreprises modernes. Une approche plus inclusive, prenant en compte les différentes parties prenantes et dépassant la seule logique actionnariale, pourrait permettre de développer des modèles de gouvernance plus adaptés et durables.

Conclusion Du 2ème Chapitre

En conclusion, le contrôle interne, le management des risques et la gouvernance d'entreprise représentent des piliers essentiels pour assurer la performance durable et la résilience des organisations, dans un environnement d'affaires de plus en plus volatil, incertain, complexe et ambigu.

Tout d'abord, un solide dispositif de contrôle interne, garant de la fiabilité des informations et de l'efficacité des opérations, joue un rôle crucial dans la protection des actifs, le respect des lois et réglementations, ainsi que l'amélioration continue des processus. Son déploiement efficace permet aux entreprises de sécuriser leurs activités, de prévenir les erreurs et les fraudes, et de renforcer leur compétitivité sur le long terme. En identifiant les faiblesses des procédures de contrôle et en recommandant des mesures correctives, le contrôle interne contribue à consolider la maîtrise des risques opérationnels et à accroître la performance globale.

Ensuite, la mise en place d'une approche proactive et intégrée de management des risques revêt une importance capitale. Cette démarche implique l'identification, l'évaluation et le traitement des menaces stratégiques, opérationnelles, financières, de conformité et émergentes auxquelles l'organisation est confrontée. Une gestion des risques bien maîtrisée confère aux entreprises une capacité accrue à anticiper les défis, à s'adapter aux changements et à saisir les opportunités porteuses de croissance. En permettant de mieux prévenir les crises et de limiter leurs impacts, le management des risques contribue de manière décisive à la résilience organisationnelle.

Enfin, une gouvernance d'entreprise de qualité, caractérisée par un système de direction, de contrôle et de surveillance équilibré, est essentielle pour assurer la transparence, la responsabilité et l'intégrité des décisions prises au plus haut niveau. Ce pilier fondamental, qui englobe notamment la composition et le fonctionnement des organes de gouvernance, le respect des droits des actionnaires, ou encore la gestion des conflits d'intérêts, renforce la confiance des parties prenantes internes et externes. Une gouvernance d'entreprise exemplaire pérennise ainsi la création de valeur à long terme, en garantissant une orientation stratégique claire et en favorisant une culture d'entreprise alignée sur les objectifs de développement durable.

En définitive, le déploiement intégré et efficace de ces trois composantes clés - contrôle interne, management des risques et gouvernance d'entreprise - constitue un levier stratégique majeur pour aider les organisations à relever avec succès les défis de la performance durable, dans un environnement en constante mutation. Leur mise en œuvre rigoureuse et leur amélioration continue sont essentielles pour assurer la pérennité et la compétitivité des entreprises sur le long terme.

Chapitre 3 :

De l'Audit Interne aux Résultats
Opérationnels : Conjuguer
Références internationales et
Méthodologie Structurée

Introduction

Dans un environnement d'affaires de plus en plus volatil, incertain, complexe et ambigu, la fonction d'audit interne joue un rôle stratégique essentiel pour accompagner les organisations dans la quête d'une performance durable et résiliente. En tant que fonction indépendante et objective, l'audit interne apporte une assurance et des conseils à la direction générale et aux organes de gouvernance sur l'adéquation et l'efficacité des dispositifs de contrôle interne, de management des risques et de gouvernance d'entreprise.

Ce positionnement privilégié confère à l'audit interne une vision transversale et holistique de l'organisation, lui permettant d'identifier les axes d'amélioration, de prévenir les risques et de contribuer à la création de valeur à long terme. Cependant, pour exercer ce rôle de manière optimale, la fonction d'audit interne doit s'appuyer sur un cadre de référence international de bonnes pratiques, une méthodologie rigoureuse et des outils d'intervention adaptés.

C'est précisément l'objet de ce chapitre, qui vise à présenter en détail les fondements de l'audit interne, les différentes étapes de sa démarche ainsi que ses principaux outils d'investigation. À travers cet exposé, le lecteur pourra mieux comprendre comment l'audit interne, en s'inscrivant dans une logique d'amélioration continue, peut devenir un levier stratégique majeur pour renforcer la résilience organisationnelle et pérenniser la performance des entreprises.

Tout d'abord, le cadre général de l'audit interne sera détaillé à travers son importance, ses définitions, son histoire, ses théories, ses caractéristiques, ses missions et ses enjeux. Reconnu comme une fonction essentielle au sein des organisations modernes, l'audit interne a en effet connu une évolution considérable au fil des dernières décennies, passant d'un rôle de contrôle a posteriori à une véritable mission de conseil et d'accompagnement stratégique.

Ensuite, le cadre normatif international de l'audit interne, incarné par les normes de l'Institut des Auditeurs Internes (IIA), sera examiné dans ses moindres détails. Ce référentiel, qui englobe également un code de déontologie et un cadre de pratique professionnelle, permet de définir les principes fondamentaux, les règles de conduite et les meilleures pratiques à appliquer par les auditeurs internes dans l'exercice de leurs missions.

Après, la méthodologie de l'audit interne, articulée autour de différentes phases clés – de la planification à la communication des résultats, en passant par la phase d'accomplissement – sera abordée. Cette démarche structurée, basée sur une approche par les risques, vise à garantir la qualité, l'objectivité et l'efficacité des interventions menées au sein de l'organisation.

Enfin, les principaux outils d'audit interne seront présentés, tels que les techniques d'analyse, d'échantillonnage, d'interview ou encore de documentation. Ces moyens d'investigation permettent aux auditeurs internes de recueillir des preuves fiables, d'évaluer les contrôles en place et de formuler des recommandations pertinentes.

En s'appuyant sur ces différents aspects, ce chapitre permettra aux lecteurs de mieux comprendre comment l'audit interne, en tant que fonction clé au service de la performance durable, peut contribuer de manière significative à la résilience et à la compétitivité à long terme des organisations, en renforçant le contrôle interne, le management des risques et la gouvernance d'entreprise.

1ère Section :
Cadre Général De L'Audit
Interne

Introduction

Depuis plusieurs décennies, la fonction d'audit interne occupe une place de plus en plus centrale au sein des organisations modernes. Longtemps perçue comme une simple activité de contrôle a posteriori, cette profession a connu une véritable mutation, devenant aujourd'hui un rouage essentiel pour accompagner les entreprises dans la quête d'une performance durable et résiliente.

C'est dans ce contexte que le présent chapitre se propose d'explorer en détail le rôle clé de l'audit interne, à travers son importance, ses définitions, son histoire, ses théories, ses caractéristiques, ses missions et ses enjeux. Une compréhension approfondie de ces différents aspects permettra de mieux saisir la valeur ajoutée de cette fonction stratégique pour les organisations.

Tout d'abord, la définition de l'audit interne, telle que formulée par l'Institut des Auditeurs Internes (IIA), met en lumière ses trois principales dimensions : l'évaluation indépendante et objective, le conseil pour l'amélioration des opérations, et la contribution à la création de valeur pour l'organisation. Cette vision moderne tranche avec les origines de l'audit interne, ancrées dans les besoins de contrôle et de fiabilisation des informations financières au début du 20^e siècle.

D'un point de vue théorique, plusieurs courants de pensée viennent justifier et légitimer le rôle de l'audit interne au sein des organisations. Ainsi, la théorie de l'agence souligne sa fonction de surveillance indépendante, tandis que la théorie institutionnelle met en exergue la dimension normative et réglementaire qui encadre cette profession.

En ce qui concerne les caractéristiques fondamentales de l'audit interne, on peut notamment citer son indépendance, son objectivité, son approche fondée sur les risques, sa valeur ajoutée et son rôle de conseil auprès de la direction. Ses missions principales consistent à évaluer l'efficacité des contrôles internes, à contribuer à la maîtrise des risques et à améliorer les processus de gouvernance d'entreprise.

Enfin, les enjeux stratégiques de l'audit interne se sont considérablement renforcés ces dernières années, dans un contexte d'environnement. En effet, la fonction d'audit interne est désormais perçue comme un levier essentiel pour renforcer la résilience organisationnelle et pérenniser la création de valeur pour l'ensemble des parties prenantes.

I. Importance de l'audit interne dans les entreprises

L'audit interne joue un rôle essentiel dans la gestion efficace des entreprises modernes. C'est un outil précieux qui permet d'évaluer et d'améliorer les processus de contrôle, de gestion des risques et de gouvernance au sein d'une entreprise.

1. Réduction des risques grâce à l'audit interne

Tout d'abord, l'audit interne contribue à la réduction des risques auxquels l'entreprise est exposée. En examinant de manière indépendante et objective les différents aspects des activités de l'entreprise, les auditeurs internes jouent un rôle crucial dans l'identification des failles et des zones de vulnérabilité.

Le processus d'audit permet de passer en revue les différents processus, procédures et contrôles mis en place par l'organisation. Les auditeurs internes évaluent leur pertinence et leur efficacité, en se basant sur des critères d'évaluation objectifs et des meilleures pratiques reconnues⁴⁵³. Cette analyse approfondie met en lumière les points faibles et les risques potentiels auxquels l'entreprise peut être confrontée.

Par exemple, les auditeurs peuvent identifier des lacunes dans les processus de gestion des stocks, des défaillances dans les contrôles d'accès aux systèmes informatiques ou encore des insuffisances dans les procédures de validation des transactions financières. Ces constats permettent alors de cibler les domaines nécessitant des améliorations⁴⁵⁴.

Sur la base de ces constatations, les auditeurs internes formulent des recommandations concrètes visant à renforcer les contrôles et à mettre en place des mesures correctives adaptées⁴⁵⁵. Ils proposent ainsi des solutions pour combler les lacunes identifiées et réduire les risques résiduels. Leurs préconisations peuvent porter sur la révision des procédures, le renforcement des contrôles, la mise en place d'indicateurs de suivi, ou encore la clarification des rôles et responsabilités.

En suivant ces recommandations, l'organisation peut alors mieux maîtriser les risques auxquels elle est exposée. Les mesures correctives mises en place permettent de limiter la probabilité de survenance d'événements indésirables et d'en réduire l'impact potentiel, contribuant ainsi à une meilleure gestion des risques au sein de l'entreprise⁴⁵⁶.

2. Amélioration de l'efficacité opérationnelle grâce à l'audit interne

Outre son rôle dans la réduction des risques, l'audit interne joue un rôle essentiel dans l'amélioration de l'efficacité opérationnelle des organisations. En évaluant de manière indépendante et objective les différents processus et procédures en place, les auditeurs internes sont en mesure d'identifier des opportunités d'optimisation et de proposer des pistes d'amélioration.

⁴⁵³ Moeller, R. R. (2016). *Brink's modern internal auditing: A common body of knowledge*. John Wiley & Sons.

⁴⁵⁴ Pickett, K. H. S. (2010). *The internal auditing handbook*. John Wiley & Sons.

⁴⁵⁵ Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., & Scheiner, J. H. (2019). *Sawyer's internal auditing: The practice of modern internal auditing*. Institute of Internal Auditors.

⁴⁵⁶ Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A., & Church, B. K. (2012). The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting Literature*, 31, 194-233.

Tout d'abord, le processus d'audit permet de passer en revue les différentes activités de l'entreprise et d'en évaluer la pertinence et l'efficacité. Les auditeurs internes examinent les méthodes de travail, les procédures de contrôle, l'utilisation des ressources et la qualité des réalisations⁴⁵⁷. Cet examen approfondi met en lumière les éventuelles lacunes, les goulots d'étranglement ou les dysfonctionnements qui entravent la performance opérationnelle.

Par exemple, les auditeurs peuvent identifier des processus redondants, des procédures chronophages ou encore des gaspillages de ressources au sein de certaines activités. Ils peuvent également constater des problèmes de coordination entre les différents services ou des défaillances dans les systèmes d'information⁴⁵⁸.

Sur la base de ces constatations, les auditeurs internes formulent des recommandations concrètes visant à améliorer l'efficacité opérationnelle. Leurs préconisations peuvent porter sur la simplification des procédures, l'automatisation de certaines tâches, une meilleure allocation des ressources ou encore une optimisation des flux d'information. En suivant ces recommandations, l'organisation peut alors bénéficier d'une meilleure productivité, d'une réduction des coûts et d'une utilisation plus efficiente de ses moyens. Les mesures d'amélioration mises en place permettent de rationaliser les processus, de fluidifier les opérations et de libérer du temps pour se concentrer sur les activités à forte valeur ajoutée.

3. Renforcement de la fiabilité et de l'intégrité des informations

Au-delà de l'amélioration de l'efficacité opérationnelle, l'audit interne joue un rôle essentiel dans le renforcement de la fiabilité et de l'intégrité des informations financières et non financières au sein de l'organisation.

En effet, en s'assurant de la conformité des pratiques avec les lois, réglementations et politiques en vigueur, les auditeurs internes garantissent la qualité et la fiabilité des données utilisées pour la prise de décision. Ils vérifient l'exhaustivité, l'exactitude et la pertinence des informations produites par les différents services de l'entreprise.

Cette démarche de contrôle et de vérification permet de s'assurer que les données comptables, financières, opérationnelles ou encore de gestion sont fiables, cohérentes et représentatives de la réalité de l'organisation. Les auditeurs internes s'attachent également à évaluer l'efficacité des processus de collecte, de traitement et de reporting de ces informations.

Par exemple, les auditeurs peuvent examiner les procédures de contrôle interne mises en place pour prévenir et détecter les erreurs, les fraudes ou les manipulations dans les données financières⁴⁵⁹. Ils vérifient également la concordance entre les informations issues des différents systèmes d'information de l'entreprise.

En identifiant et en corrigeant les éventuelles faiblesses ou défaillances dans la production et la gestion des informations, l'audit interne contribue à renforcer l'intégrité des données

⁴⁵⁷ Moeller, R. R. (2016). *Brink's modern internal auditing: A common body of knowledge*. John Wiley & Sons

⁴⁵⁸ Pickett, K. H. S. (2010). *The internal auditing handbook*. John Wiley & Sons.

⁴⁵⁹ Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A., & Church, B. K. (2012). The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting Literature*, 31, 194-233.

utilisées pour piloter l'activité et prendre des décisions stratégiques⁴⁶⁰. Cette fiabilité accrue des informations permet ainsi de réduire les risques d'erreurs ou de mauvaises décisions.

4. Promotion d'une culture de contrôle et de gouvernance

Enfin, l'audit interne contribue de manière significative à la promotion d'une culture de contrôle et de gouvernance au sein de l'organisation. En sensibilisant les collaborateurs à l'importance des contrôles et en favorisant une meilleure compréhension des processus, les auditeurs internes jouent un rôle essentiel dans le renforcement de la responsabilité et de la transparence organisationnelle.

Tout d'abord, les missions d'audit permettent de faire connaître et de valoriser les bonnes pratiques en matière de contrôle interne. Les recommandations formulées par les auditeurs incitent les équipes à adopter des comportements plus rigoureux et à s'impliquer davantage dans la mise en place de procédures et de contrôles efficaces⁴⁶¹.

De plus, l'audit interne contribue à une meilleure compréhension des enjeux et des processus par l'ensemble des collaborateurs. En expliquant les objectifs, les méthodes et les résultats de leurs interventions, les auditeurs favorisent une prise de conscience collective de l'importance du contrôle et de la gouvernance⁴⁶².

Cette démarche pédagogique permet de responsabiliser les équipes et de les impliquer dans une dynamique d'amélioration continue. Les collaborateurs deviennent ainsi des acteurs à part entière du dispositif de contrôle interne, ce qui renforce la cohésion et la culture d'entreprise. Au-delà, l'audit interne joue également un rôle essentiel dans le renforcement de la transparence organisationnelle. En identifiant les zones de risque, en décelant les problèmes potentiels et en formulant des recommandations, les auditeurs contribuent à une meilleure gouvernance et à une plus grande responsabilité de la direction.

II. Les définitions de l'audit interne

L'audit interne est une fonction essentielle dans la gestion moderne des organisations. Bien que les définitions varient selon les sources, elles convergent sur les rôles fondamentaux de cette activité. Plusieurs organismes de référence et auteurs reconnus ont proposé des définitions clés pour mieux cerner les contours de l'audit interne.

1. Définition de l'Institut des Auditeurs Internes (IIA) ⁴⁶³:

"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

⁴⁶⁰ Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., & Scheiner, J. H. (2019). Sawyer's internal auditing: The practice of modern internal auditing. Institute of Internal Auditors.

⁴⁶¹ Moeller, R. R. (2016). Brink's modern internal auditing: A common body of knowledge. John Wiley & Sons.

⁴⁶² Pickett, K. H. S. (2010). The internal auditing handbook. John Wiley & Sons.

⁴⁶³ Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. Altamonte Springs, FL: IIA.

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."

2. Définition de la Loi Sarbanes-Oxley (États-Unis)⁴⁶⁴ :

"L'audit interne est une fonction d'évaluation indépendante, au sein d'une organisation, chargée d'examiner et d'évaluer ses activités dans le but d'aider les membres de cette organisation à s'acquitter efficacement de leurs responsabilités."

3. Définition de la Norme ISO 19011⁴⁶⁵ :

"L'audit interne est un processus méthodique, indépendant et documenté, permettant d'obtenir des preuves d'audit et de les évaluer de manière objective pour déterminer dans quelle mesure les critères d'audit sont remplis."

Des auteurs de référence dans le domaine, tels que Robert Moeller, Larry Sawyer et K.H. Spencer Pickett, complètent ces définitions en soulignant davantage les aspects d'objectivité, de création de valeur et d'amélioration continue

4. Définition de Robert Moeller⁴⁶⁶ :

"L'audit interne est une fonction indépendante et objective qui aide une organisation à atteindre ses objectifs en apportant une approche systématique et disciplinée pour évaluer et améliorer l'efficacité des processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance."

5. Définition de Larry Sawyer⁴⁶⁷ :

"L'audit interne est une activité d'évaluation indépendante au sein d'une organisation, destinée à examiner et à évaluer ses activités. Son objectif est d'aider les membres de l'organisation à s'acquitter efficacement de leurs responsabilités." :

6. Définition de K.H. Spencer Pickett⁴⁶⁸ :

"L'audit interne est un processus d'évaluation indépendant et objectif, conçu pour ajouter de la valeur et améliorer les opérations d'une organisation. Il aide cette dernière à atteindre ses objectifs en utilisant une approche systématique et disciplinée pour évaluer et améliorer l'efficacité des processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance."

⁴⁶⁴ Loi Sarbanes-Oxley. (2002). Sarbanes-Oxley Act of 2002. États-Unis.

⁴⁶⁵ ISO 19011. (2018). Lignes directrices pour l'audit des systèmes de management. Genève : Organisation internationale de normalisation.

⁴⁶⁶ Moeller, R. R. (2016). Brink's modern internal auditing: A common body of knowledge. Hoboken, NJ : John Wiley & Sons.

⁴⁶⁷ Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., & Scheiner, J. H. (2019). Sawyer's internal auditing: The practice of modern internal auditing. Altamonte Springs, FL : Institute of Internal Auditors.

⁴⁶⁸ Pickett, K. H. S. (2010). The internal auditing handbook. Chichester, UK : John Wiley & Sons.

III. Évolution historique et contexte actuel de l'audit interne

- **Origines de l'Audit Interne**

Les premières formes d'audit interne remontent au 19^e siècle, dans un contexte de développement économique et industriel. À cette époque, les entreprises ont commencé à mettre en place des mécanismes de contrôle et de surveillance de leurs activités.

- **Contrôle des comptes et des transactions financières :**

Dans les entreprises, il était nécessaire de vérifier la tenue des registres comptables et la fiabilité des informations financières⁴⁶⁹. Cette vérification était généralement effectuée par des employés internes, chargés de s'assurer de la conformité des opérations⁴⁷⁰.

- **Détection des fraudes et des erreurs :**

L'objectif principal de ces premiers audits internes était de détecter les éventuelles fraudes, détournements de fonds ou erreurs comptables⁴⁷¹. Cela permettait de protéger les actifs de l'entreprise et d'assurer l'intégrité des informations financières⁴⁷².

- **Contrôle des processus opérationnels :**

Progressivement, l'audit interne s'est étendu au-delà de la seule dimension financière⁴⁷³. Il a commencé à s'intéresser aux processus opérationnels, à l'évaluation de l'efficacité et de l'efficience des activités⁴⁷⁴.

Ainsi, les origines de l'audit interne sont ancrées dans les besoins de contrôle, de surveillance et de fiabilité des informations au sein des entreprises en pleine expansion au 19^e siècle. Cette fonction a ensuite évolué pour devenir un outil de gestion et de gouvernance essentiel.

⁴⁶⁹ Spira, L. F., & Page, M. (2003). Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16(4), 640-661.

⁴⁷⁰ Sawyer, L. B. (1988). *Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing* (4th ed.). The Institute of Internal Auditors.

⁴⁷¹ Pickett, K. H. S. (2010). *The Internal Auditing Handbook* (3rd ed.). John Wiley & Sons.

⁴⁷² Ramamoorti, S. (2003). *Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects*. The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

⁴⁷³ Chambers, A. D., & Rand, G. (2010). *Operational Auditing Handbook: Auditing Business and IT Processes* (2nd ed.). John Wiley & Sons.

⁴⁷⁴ Dittenhofer, M. (2001). Internal auditing effectiveness: an expansion of present methods. *Managerial Auditing Journal*, 16(8), 443-450.

- **Début du 20e siècle :**

- **Émergence de l'audit interne en tant que fonction organisationnelle :**

- Flesher ⁴⁷⁵souligne que l'audit interne s'est progressivement affirmé comme une fonction à part entière au sein des entreprises au début du 20e siècle. Ramamoorti ⁴⁷⁶indique que cette évolution s'est notamment traduite par la reconnaissance de l'audit interne comme un outil de gestion à part entière.

Mise en place de départements d'audit interne dans les grandes entreprises : Selon Sawyer, Dittenhofer et Scheiner⁴⁷⁷, les grandes entreprises ont commencé à créer des départements d'audit interne dans les premières décennies du 20e siècle.

Cette structuration organisationnelle a permis de renforcer la fonction d'audit interne au sein des organisations.

- **Élargissement du Rôle de l'Audit Interne**

- Au fil des décennies, le rôle de l'audit interne s'est progressivement élargi, évoluant d'une simple vérification à une fonction stratégique au sein des organisations.

- **L'essor de l'audit interne dans les années 1940**

- Les années 1940 ont marqué une étape cruciale dans le développement de la fonction d'audit interne à l'échelle mondiale. Deux événements majeurs ont contribué à la reconnaissance et à la professionnalisation de cette discipline durant cette période.

- 1. Création de l'Institute of Internal Auditors (IIA)**

- En 1941, un groupe de professionnels de l'audit interne a fondé l'Institute of Internal Auditors (IIA) à New York, aux États-Unis⁴⁷⁸. Cet organisme avait pour mission de promouvoir et de développer la profession d'auditeur interne à l'échelle internationale. La création de l'IIA a joué un rôle essentiel dans la reconnaissance de l'audit interne en tant que fonction à part entière au sein des organisations⁴⁷⁹. Cet institut a notamment permis de conférer une légitimité et une crédibilité accrues à cette discipline.

⁴⁷⁵ Flesher, D. L. (1996). The Institute of Internal Auditors: 50 Years of Progress Through Sharing. The Institute of Internal Auditors.

⁴⁷⁶ Ramamoorti, S. (2003). Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects. The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

⁴⁷⁷ Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., & Scheiner, J. H. (2003). Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing (5th ed.). The Institute of Internal Auditors.

⁴⁷⁸ Flesher, D. L. (1996). The Institute of Internal Auditors: 50 Years of Progress Through Sharing. The Institute of Internal Auditors.

⁴⁷⁹ Ramamoorti, S. (2003). Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects. The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

2. Développement des normes professionnelles

Parallèlement à sa création, l'IIA s'est attelé à l'élaboration de normes et de pratiques professionnelles pour encadrer l'exercice de l'audit interne. Ces lignes directrices avaient pour objectif de standardiser les méthodes d'audit et d'en améliorer la qualité.

La mise en place de ces normes professionnelles a contribué à conférer à l'audit interne une approche plus structurée et rigoureuse⁴⁸⁰. Elles ont également permis de renforcer la reconnaissance de cette fonction au sein des entreprises.

Ainsi, le développement de ces pratiques professionnelles a été déterminant pour asseoir la légitimité et la crédibilité de l'audit interne. Cela a favorisé son intégration progressive dans les rouages de la gouvernance et du contrôle organisationnel.

En définitive, les années 1940 ont marqué un tournant décisif dans l'histoire de l'audit interne. La création de l'IIA et l'élaboration de normes professionnelles ont permis de poser les bases d'une fonction désormais reconnue et structurée au sein des entreprises.

- **Années 1950-1960**

Au cours des années 1950 et 1960, le champ d'intervention de l'audit interne s'est progressivement élargi au-delà des seuls aspects financiers⁴⁸¹. Les auditeurs internes ont commencé à s'intéresser davantage aux aspects opérationnels, à l'évaluation de la conformité réglementaire et à l'analyse des risques.

Cette évolution a permis à l'audit interne de devenir un outil de gestion et de contrôle plus complet, offrant une vision globale des activités de l'entreprise. L'évaluation des processus opérationnels et l'analyse des risques ont ainsi pris une place croissante dans les missions d'audit⁴⁸².

Cette période a marqué un tournant décisif dans la reconnaissance de l'audit interne comme une fonction stratégique, dépassant le simple cadre du contrôle financier.

L'intégration de la conformité et de la gestion des risques a renforcé son rôle d'accompagnement de la gouvernance d'entreprise.

- **Années 1970 et 1980 : Reconnaissance de l'audit interne comme une fonction de gestion**

Durant les années 1970 et 1980, l'audit interne a connu une nouvelle étape de reconnaissance en tant que fonction de gestion à part entière au sein des organisations.

Cette période a été marquée par une évolution significative du rôle et des responsabilités des auditeurs internes. Ils sont devenus des acteurs clés de la gouvernance d'entreprise, participant activement à l'évaluation des risques, au contrôle interne et à l'amélioration des processus opérationnels.

⁴⁸⁰ Pickett, K. H. S. (2010). *The Internal Auditing Handbook* (3rd ed.). John Wiley & Sons.

⁴⁸¹ Chambers, A. D., & Rand, G. (2010). *Operational Auditing Handbook: Auditing Business and IT Processes* (2nd ed.). John Wiley & Sons.

⁴⁸² Dittenhofer, M. (2001). Internal auditing effectiveness: an expansion of present methods. *Managerial Auditing Journal*, 16(8), 443-450.

Parallèlement, des programmes d'assurance qualité pour l'audit interne ont été mis en place⁴⁸³. Ces démarches visaient à garantir le respect des normes professionnelles et à renforcer la crédibilité de la fonction d'audit au sein des organisations. Ainsi, la mise en place de ces programmes d'assurance qualité a permis de consolider les pratiques d'audit interne et de les aligner avec les meilleures pratiques du secteur. Cela a contribué à asseoir la légitimité de l'audit interne en tant qu'outil de gestion et de contrôle stratégique. Cette évolution a également conduit à une reconnaissance accrue du rôle de l'audit interne dans la prévention et la gestion des risques d'entreprise. Les auditeurs internes sont devenus des partenaires clés de la direction dans la mise en place de systèmes de contrôle interne et de gouvernance efficaces.

- **Années 1990 : Montée en Pouvoir**

Au cours des années 1990, l'audit interne a commencé à se positionner comme un partenaire stratégique pour la direction. Les entreprises ont pris conscience que l'audit interne pouvait jouer un rôle clé dans l'amélioration des processus opérationnels et dans l'évaluation des risques. Les auditeurs ont été appelés à participer à des discussions stratégiques, contribuant ainsi à la prise de décision au plus haut niveau.

- **Loi Sarbanes-Oxley ⁴⁸⁴de 2002**

La publication de la loi Sarbanes-Oxley aux États-Unis en 2002 a renforcé cette tendance. Cette loi a été adoptée en réponse à des scandales financiers majeurs, tels que ceux d'Enron et de WorldCom, et a imposé des exigences strictes en matière de contrôle interne et de gouvernance d'entreprise. Elle a conduit à une attention accrue sur la nécessité d'une surveillance rigoureuse des opérations financières.

Cette législation a eu un impact significatif sur la fonction d'audit interne, qui doit désormais évaluer et attester de l'efficacité des contrôles internes mis en place pour garantir la fiabilité des rapports financiers.

- **Rôle Essentiel de l'Audit Interne Aujourd'hui**

Aujourd'hui, l'audit interne joue un rôle crucial dans la gestion des risques, l'amélioration des processus et la création de valeur ajoutée pour les organisations. Cette évolution reflète une prise de conscience accrue de l'importance de l'audit interne dans un environnement commercial complexe et en constante évolution.

- **Gestion des Risques et Amélioration des Processus**

Les auditeurs internes sont désormais considérés comme des acteurs clés dans la gestion des risques. Selon l'Institut des Auditeurs Internes⁴⁸⁵, leur rôle ne se limite plus à la vérification des états financiers, mais englobe également l'évaluation des risques stratégiques et opérationnels auxquels les organisations sont confrontées. Cette approche permet aux entreprises

⁴⁸³ Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., & Scheiner, J. H. (2003). Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing (5th ed.). The Institute of Internal Auditors.

⁴⁸⁴ - Loi Sarbanes-Oxley. (2002). Sarbanes-Oxley Act of 2002. États-Unis.

⁴⁸⁵ - IIA. (2017). *The Role of Internal Auditing in Enterprise Risk Management*. Institute of Internal Auditors.

de mieux anticiper les défis et d'améliorer l'efficacité opérationnelle, contribuant ainsi à la pérennité de l'organisation.

➤ **Partenaires Stratégiques**

Les auditeurs internes sont également attendus comme des partenaires stratégiques, capables d'apporter un éclairage indépendant et objectif sur les enjeux clés. L'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes ⁴⁸⁶souligne l'importance de cette indépendance pour fournir des recommandations impartiales qui peuvent influencer les décisions stratégiques.

Cette capacité à fournir des conseils éclairés et objectifs permet aux organisations de naviguer efficacement dans un paysage commercial complexe.

➤ **Adaptation de l'Audit Interne**

Dans un environnement en constante évolution, l'audit interne doit sans cesse s'adapter aux changements organisationnels, technologiques et réglementaires. Cette nécessité d'adaptation est essentielle pour assurer la pertinence et l'efficacité de la fonction d'audit.

➤ **Changements Organisationnels et Technologiques**

Les avancées technologiques et les transformations organisationnelles rapides exigent des auditeurs internes qu'ils soient agiles et innovants. Selon Gramling et al. ⁴⁸⁷ l'audit interne doit intégrer de nouvelles technologies et méthodes pour analyser les données, évaluer les risques et améliorer les processus. Cette capacité à s'adapter permet aux auditeurs internes de rester en phase avec les besoins changeants des organisations et d'apporter une valeur ajoutée significative.

➤ **Compétences Transversales**

De plus, les auditeurs internes doivent développer des compétences transversales pour répondre aux attentes croissantes des parties prenantes. Cela inclut des compétences en communication, en analyse de données et en gestion de projet. En étant capables d'interagir efficacement avec diverses parties prenantes, les auditeurs peuvent mieux comprendre les enjeux stratégiques et opérationnels de l'organisation.

⁴⁸⁶ - IFACI. (2012). *Le rôle de l'audit interne dans la gouvernance*. Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes.

⁴⁸⁷ Gramling, A. A., et al. (2012). The Evolving Role of Internal Auditing. In Internal Auditing: Theory and Practice. New York: Wiley.

IV. Les théories de l'audit interne

L'audit interne est une fonction essentielle au sein des organisations, contribuant à l'amélioration des processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance. Depuis plusieurs décennies, de nombreux chercheurs se sont penchés sur les théories sous-jacentes à cette activité.

1. Théorie de l'agence

La théorie de l'agence, proposée par Jensen et Meckling en 1976, est l'un des fondements théoriques les plus influents pour appréhender le rôle de l'audit interne au sein des organisations. Cette théorie part du constat que dans les entreprises modernes, il existe une séparation entre la propriété (les actionnaires) et le contrôle (les dirigeants)⁴⁸⁸. Cette séparation crée une relation d'agence, dans laquelle les actionnaires (le principal) confient la gestion de l'entreprise aux dirigeants (les agents).

Selon Jensen et Meckling (1976), cette relation d'agence est susceptible de générer des conflits d'intérêts et des problèmes d'asymétrie d'information entre le principal et l'agent. En effet, les dirigeants peuvent être tentés de perpétuer leurs propres intérêts (par exemple, en s'octroyant des avantages personnels) au détriment de ceux des actionnaires. De plus, les actionnaires ont généralement moins d'informations que les dirigeants sur la gestion réelle de l'entreprise. C'est dans ce contexte que l'audit interne peut jouer un rôle essentiel⁴⁸⁹. En effet, l'audit interne permet de réduire les coûts d'agence en s'assurant que les dirigeants agissent conformément aux intérêts des actionnaires. Il contribue ainsi à aligner les intérêts des deux parties et à réduire les asymétries d'information⁴⁹⁰.

Plusieurs études empiriques ont mis en évidence le lien entre l'audit interne et la réduction des coûts d'agence. Par exemple, Goodwin-Stewart et Kent ⁴⁹¹ont montré que la présence d'un service d'audit interne était associée à une moindre rémunération des dirigeants, suggérant que l'audit interne joue un rôle de surveillance efficace. De même, Prawitt, Smith et Wood ⁴⁹²ont constaté que la qualité de l'audit interne était liée à une moindre gestion des résultats, indiquant que l'audit interne contribue à aligner les comportements des dirigeants avec les intérêts des actionnaires.

⁴⁸⁸ Fama, EF (1980). Problèmes d'agence et théorie de l'entreprise. *Journal of Political Economy*, 88(2), 288-307.

⁴⁸⁹ Fama, EF et Jensen, MC (1983). Séparation de la propriété et du contrôle. *The Journal of Law and Economics*, 26(2), 301-325.

⁴⁹⁰ Watts, RL et Zimmerman, JL (1983). Problèmes d'agence, audit et théorie de l'entreprise : quelques éléments de preuve. *The Journal of Law and Economics*, 26(3), 613-633.

⁴⁹¹ Goodwin-Stewart, J. et Kent, P. (2006). L'utilisation de l'audit interne par les entreprises australiennes. *Managerial Auditing Journal*, 21(1), 81-101.

⁴⁹² Prawitt, DF, Smith, JL et Wood, DA (2009). Qualité de l'audit interne et gestion des résultats. *The Accounting Review*, 84(4), 1255-1280.

2. Théorie de la légitimité

La théorie de la légitimité⁴⁹³, proposée par Suchman en 1995, offre un autre cadre théorique essentiel pour appréhender le rôle de l'audit interne au sein des organisations. Selon cette théorie, les organisations cherchent à obtenir la légitimité de leurs partis, c'est-à-dire à être perçues comme agissant de manière désirable, appropriée et conforme aux normes et valeurs de la société. Dans ce contexte, l'audit interne peut jouer un rôle important pour aider les organisations à conserver et maintenir leur légitimité. En effet, en s'assurant du respect des processus de gouvernance, de contrôle et de gestion des risques, l'audit interne contribue à renforcer la confiance des parties impliquées dans l'organisation⁴⁹⁴.

Plusieurs études empiriques ont mis en évidence le lien entre l'audit interne et la légitimité organisationnelle. Par exemple, Mihret et Woldeyohannis⁴⁹⁵ ont montré que la mise en place d'un service d'audit interne était perçue comme un signal de légitimité par les parties traduisant une entreprise éthiopienne. De même, Arena et Azzone⁴⁹⁶ ont constaté que la qualité de l'audit interne était positivement liée à la légitimité organisationnelle perçue par les parties prenantes.

Au-delà de son rôle de renforcement de la légitimité, l'audit interne peut également être vu comme un mécanisme d'isomorphisme institutionnel, permettant aux organisations de se conformer aux attentes de leur environnement⁴⁹⁷. En effet, les entreprises tendent à adopter des pratiques d'audit interne similaires pour bénéficier d'une légitimité auprès de leurs pairs et des régulateurs.

3. Théorie institutionnelle

La théorie institutionnelle, développée par DiMaggio et Powell en 1983, offre un cadre théorique complémentaire pour appréhender le rôle de l'audit interne au sein des organisations. Selon cette théorie, les organisations tendent à se conformer aux normes, pratiques et structures institutionnalisées au sein de leur environnement afin d'acquérir une légitimité⁴⁹⁸.

Dans cette perspective, l'audit interne peut être vu comme un mécanisme d'isomorphisme institutionnel, permettant aux organisations de se conformer aux attentes de leur

⁴⁹³ Suchman, MC (1995). Gestion de la légitimité : approches stratégiques et institutionnelles. *Academy of Management Review*, 20(3), 571-610.

⁴⁹⁴ Goodwin, J. (2004). Une comparaison de l'audit interne dans les secteurs privé et public. *Managerial Auditing Journal*, 19(5), 640-650.

⁴⁹⁵ Mihret, DG et Woldeyohannis, GZ (2008). Rôle à valeur ajoutée de l'audit interne : une étude de cas éthiopienne. *Managerial Auditing Journal*, 23(6), 567-595.

⁴⁹⁶ Arena, M. et Azzone, G. (2009). Identification des facteurs organisationnels d'efficacité de l'audit interne. *Revue internationale d'audit*, 13(1), 43-60.

⁴⁹⁷ DiMaggio, PJ et Powell, WW (1983). La cage de fer revisitée : isomorphisme institutionnel et rationalité collective dans les domaines organisationnels. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.

⁴⁹⁸ Scott, WR (2014). Institutions et organisations : idées, intérêts,

environnement en matière de gouvernance, de contrôle et de gestion des risques⁴⁹⁹. En adoptant des pratiques d'audit interne similaires à celles de leurs pairs ou des organisations de référence, les entreprises cherchent à démontrer leur conformité aux normes institutionnelles et à prouver ainsi une légitimité.

Plusieurs études empiriques ont mis en évidence le lien entre l'audit interne et l'isomorphisme institutionnel. Par exemple, Mihret, James et Mula⁵⁰⁰ ont montré que l'adoption de l'audit interne par des entreprises éthiopiennes était fortement influencée par des pressions institutionnelles, telles que les attentes des régulateurs ou des partenaires commerciaux. De même, Beasley, Clune et Hermanson⁵⁰¹ ont constaté que les entreprises américaines étaient plus susceptibles de mettre en place un service d'audit interne lorsque leurs paires ou concurrents en possédaient également un.

Au-delà de son rôle d'adaptation aux normes institutionnelles, l'audit interne peut également contribuer à la construction et à la diffusion de ces normes au sein de l'organisation et de son environnement⁵⁰². En effet, les auditeurs internes peuvent participer à la définition et à la promotion de bonnes pratiques en matière de gouvernance, de contrôle et de gestion des risques, devenant ainsi des acteurs clés de l'institutionnalisation de ces pratiques.

4. **Théorie du signal**

La théorie du signal, proposée par Spence⁵⁰³ en 1973, offre un autre cadre théorique pertinent pour comprendre le rôle de l'audit interne au sein des organisations. Selon cette théorie, les entreprises peuvent utiliser certains signaux, tels que la qualité de leurs produits ou services, pour communiquer des informations sur leurs performances et se différencier de leurs concurrents.

Dans le contexte de l'audit interne, cette théorie suggère que les entreprises peuvent utiliser l'existence et la qualité de leur fonction d'audit interne comme un signal pour communiquer leurs efforts en matière de contrôle, de gouvernance et de gestion des risques⁵⁰⁴.

⁴⁹⁹ Ruud, TF (2003). La fonction d'audit interne : une partie intégrante de la gouvernance organisationnelle. Dans A. Najam et V. Haufler (dir.), Responsabilité sociale des entreprises dans un monde en voie de mondialisation (pp. 201-226). Brookings Institution Press.

⁵⁰⁰ Mihret, DG, James, K., & Mula, JM (2012). Antécédents et implications de l'efficacité de l'audit interne sur la performance organisationnelle : quelques propositions et programme de recherche. *Pacific Accounting Review*, 24(3), 191-208.

⁵⁰¹ Beasley, MS, Clune, R. et Hermanson, DR (2005). Gestion des risques d'entreprise : une analyse empirique des facteurs associés à l'étendue de la mise en œuvre. *Journal of Accounting and Public Policy*, 24(6), 521-531.

⁵⁰² Arena, M. et Azzone, G. (2009). Identification des facteurs organisationnels d'efficacité de l'audit interne. *Revue internationale d'audit*, 13(1), 43-60.

⁵⁰³ Spence, M. (1973). Signalisation du marché du travail. *The Quarterly Journal of Economics*, 87(3), 355-374.

⁵⁰⁴ Carey, P., Simnett, R. et Tanewski, G. (2000). Demande volontaire d'audit interne et externe par les entreprises familiales. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19 (supplément), 37-51.

Plusieurs études empiriques ont mis en évidence le lien entre l'audit interne et la théorie du signal. Par exemple, Prawitt, Smith et Wood ⁵⁰⁵ ont montré que la qualité de l'audit interne était positivement associée à une moindre gestion des résultats, ce qui indique que les entreprises utilisent l'audit interne comme un signal de bonne gouvernance. De même, Carey, Simnett et Tanewski ont constaté que la présence d'un service d'audit interne était perçue comme un signal positif par les banques prêteuses, les amenant à accorder des conditions de financement plus favorables.

Au-delà de son rôle de signal, l'audit interne peut également être utilisé par les entreprises pour se différencier de leurs concurrents. En effet, en mettant l'accent sur la qualité et l'indépendance de leur fonction d'audit interne, les organisations peuvent se positionner comme des entreprises offrant de meilleures garanties en matière de gouvernance et de contrôle ⁵⁰⁶.

5. Théorie de la contingence

La théorie de la contingence offre un cadre théorique complémentaire pour comprendre le rôle et l'efficacité de l'audit interne au sein des organisations. Selon cette approche, l'efficacité des pratiques de gestion, dont l'audit interne, dépend de facteurs contextuels spécifiques à l'organisation ⁵⁰⁷.

Dans le cas de l'audit interne, la théorie de la contingence suggère que son efficacité dépend de variables telles que la taille de l'organisation, la complexité de ses opérations, l'environnement concurrentiel, la structure de gouvernance, etc ⁵⁰⁸.

Plusieurs études empiriques ont mis en évidence le lien entre ces facteurs de contingence et l'efficacité de l'audit interne. Par exemple, Goodwin ⁵⁰⁹ a montré que l'audit interne dans le secteur public était généralement moins développé que dans le secteur privé, en raison de différences dans la taille, la complexité et l'environnement réglementaire. De même, Arena et Azzone ⁵¹⁰ ont constaté que la qualité de l'audit interne était positivement liée à la taille de l'organisation et à la complexité de ses opérations.

Au-delà de ces facteurs contextuels, la théorie de la contingence souligne également l'importance de l'alignement entre les caractéristiques de l'audit interne et les besoins de

⁵⁰⁵ Prawitt, DF, Smith, JL et Wood, DA (2009). Qualité de l'audit interne et gestion des résultats. *The Accounting Review*, 84(4), 1255-1280.

⁵⁰⁶ Cohen, A. et Sayag, G. (2010). L'efficacité de l'audit interne : un examen empirique de ses déterminants dans les organisations israéliennes. *Australian Accounting Review*, 20(3), 296-307.

⁵⁰⁷ Otley, DT (1980). La théorie de la contingence en comptabilité de gestion : réalisations et pronostics. *Comptabilité, organisations et société*, 5(4), 413-428.

⁵⁰⁸ Bâleanu, V. (2012). Facteurs de contingence influençant l'activité d'audit interne. *Etudes et recherches scientifiques. Édition économique*, (17).

⁵⁰⁹ Goodwin, J. (2004). Une comparaison de l'audit interne dans les secteurs privé et public. *Managerial Auditing Journal*, 19(5), 640-650.

⁵¹⁰ Arena, M. et Azzone, G. (2009). Identification des facteurs organisationnels d'efficacité de l'audit interne. *Revue internationale d'audit*, 13(1), 43-60.

l'organisation⁵¹¹. Ainsi, pour être efficace, l'audit interne doit s'adapter aux spécificités de son environnement organisationnel, en termes de ressources, de compétences, de structure et de processus.

6. **Théorie des ressources et des compétences**

La théorie des ressources et des compétences (Resource-Based View - RBV) offre un cadre théorique complémentaire pour appréhender le rôle de l'audit interne au sein des organisations. Selon cette approche, les entreprises peuvent développer et développer des ressources et des compétences spécifiques, qui constituent des avantages compétitifs durables⁵¹².

Dans cette perspective, l'audit interne peut être considéré comme une ressource organisationnelle permettant de développer des compétences clés en matière de contrôle, de gouvernance et de gestion des risques⁵¹³. En effet, les auditeurs internes possèdent des connaissances approfondies des processus, des contrôles et des risques de l'entreprise, ce qui en fait des acteurs stratégiques pour la prise de décision.

Plusieurs études empiriques ont étayé ce lien entre l'audit interne et la théorie des ressources et des compétences. Par exemple, Roth a souligné que l'audit interne pouvait aider les organisations à identifier et à développer des capacités organisationnelles, telles que l'apprentissage, l'innovation et l'amélioration continue. De même, Mihret et Yismaw ont montré que la qualité de l'audit interne était positivement liée à l'engagement de la direction et à la compétence des auditeurs internes, deux ressources clés pour l'efficacité de la fonction.

Au-delà de son rôle de développement des ressources et des compétences, l'audit interne peut également contribuer à la protection et à la valorisation de ces actifs stratégiques. En effet, en s'assurant du respect des processus de contrôle, de gouvernance et de gestion des risques, l'audit interne peut aider les organisations à préserver leurs avantages concurrentiels⁵¹⁴.

7. **Théorie de la dépendance envers les ressources**

La théorie de la dépendance envers les ressources (Resource Dependence Theory - RDT) offre un autre cadre théorique complémentaire pour étudier le rôle de l'audit interne. Selon cette approche, les organisations dépendent de ressources critiques, problématiques de

⁵¹¹ Reding, K. F., Sobel, P. J., Anderson, U. L. 2013

⁵¹² Wernerfelt, B. (1984). Une vision de l'entreprise basée sur les ressources. *Strategic Management Journal*, 5(2), 171-180.

⁵¹³ Roth, J. (2003). Comment les auditeurs internes ajoutent-ils de la valeur ? Dans *Audit interne* (pp. 19-24). L'Institut des auditeurs internes.

⁵¹⁴ Reding, K. F., Sobel, P. J., Anderson, U. L., Head, M. J., Ramamoorti, S., Salamasick, M., et Riddle, C. (2013). *Audit interne : services d'assurance et de conseil* (3e éd.). Fondation de recherche de l'Institut des auditeurs internes.

leur environnement, et cherchent à gérer ces dépendances pour assurer leur survie et leur compétitivité⁵¹⁵ .

Dans le contexte de l'audit interne, cette théorie suggère que la fonction d'audit peut aider les organisations à mieux comprendre et à gérer leurs dépendances envers les ressources internes et externes⁵¹⁶. En effet, les auditeurs internes disposent d'un accès privilégié aux informations stratégiques sur les processus, les contrôles et les risques de l'entreprise, leur permettant d'identifier et d'analyser les sources de dépendance.

Plusieurs études empiriques ont mis en évidence le lien entre l'audit interne et la théorie de la dépendance envers les ressources. Par exemple, Arena et Azzone ⁵¹⁷ont montré que la qualité de l'audit interne était positivement liée à la capacité de l'entreprise à gérer ses dépendances envers les parties externes, telles que les régulateurs ou les clients. De même, Goodwin (2004) a constaté que l'audit interne jouait un rôle plus important dans les organisations du secteur public, en raison de leur dépendance accumulée envers les ressources et le financement gouvernemental.

Au-delà de son rôle de gestion des dépendances, l'audit interne peut également contribuer à réduire les incertitudes liées à ces dépendances, en fournissant aux dirigeants des informations fiables et pertinentes pour la prise de décision⁵¹⁸ . Ainsi, l'audit interne peut aider les organisations à conserver un certain contrôle sur leur environnement et à renforcer leur position concurrentielle.

8. Théorie de la stewardship

Dans ce contexte, le rôle de l'audit interne peut être perçu comme moins essentiel, dans la mesure où les dirigeants sont considérés comme des "stewards" dignes de confiance, agissant dans l'intérêt de l'organisation . Ainsi, les besoins de contrôle et de surveillance par l'audit interne peuvent être moindres, les dirigeants étant davantage motivés par des objectifs d'accomplissement personnel et d'identification à l'organisation.

Plusieurs études empiriques ont exploré les liens entre la théorie de la stewardship et l'audit interne. Par exemple, Reding et al. ont souligné que dans les organisations où la théorie de la stewardship s'applique, l'audit interne peut jouer un rôle plus consultatif et de conseil, plutôt que de se concentrer uniquement sur des missions d'assurance et de contrôle. De même, Ng, Koh et Chia ⁵¹⁹ont constaté que dans les entreprises familiales, où

⁵¹⁵ Pfeffer, J. et Salancik, GR (1978). Le contrôle externe des organisations : une perspective de dépendance aux ressources. Harper et Row.

⁵¹⁶ Goodwin, J. (2004). Une comparaison de l'audit interne dans les secteurs privé et public. *Managerial Auditing Journal*, 19(5), 640-650.

⁵¹⁷ Arena, M. et Azzone, G. (2009). Identification des facteurs organisationnels d'efficacité de l'audit interne. *Revue internationale d'audit*, 13(1), 43-60.

⁵¹⁸ Reding, K.F., Sobel, P.J., Anderson, UL, chef, M., 2013

⁵¹⁹ Ng, PH, Koh, HC et Chia, A. (1993). Le rôle de la fonction d'audit interne dans l'examen du système comptable informatisé : une étude réalisée à Singapour. *Revue internationale de comptabilité*, 28(2), 154-172.

la théorie de la *stewardship* est plus pertinente, la fonction d'audit interne était souvent moins développée que dans les entreprises non familiales, les dirigeants étant encouragés. comme digne de confiance.

Cependant, il convient de noter que la théorie de la gérance n'exclut pas totalement le rôle de l'audit interne. Même dans un contexte de confiance, l'audit interne peut apporter une valeur ajoutée en aidant les dirigeants à améliorer les processus, les contrôles et la gouvernance de l'organisation.

9. Théorie de l'apprentissage organisationnel

La théorie de l'apprentissage organisationnel offre un autre cadre théorique intéressant pour comprendre le rôle de l'audit interne au sein des entreprises. Selon cette approche, les organisations ont la capacité d'apprendre et de s'adapter à leur environnement, ce qui leur permet de développer de nouvelles compétences et de s'améliorer de manière continue⁵²⁰. Dans ce contexte, l'audit interne peut être vu comme un facilitateur de l'apprentissage organisationnel, en identifiant les opportunités d'amélioration et en diffusant les meilleures pratiques au sein de l'entreprise⁵²¹.

En effet, les auditeurs internes, de par leur connaissance approfondie des processus, des contrôles et des risques de l'organisation, sont bien placés pour identifier les problèmes et les dysfonctionnements, et proposer des solutions adaptées. Ils peuvent ainsi contribuer à la mise en place d'un cycle continu d'amélioration, en aidant l'organisation à apprendre de ses erreurs et à développer de nouvelles capacités.

Plusieurs études empiriques ont mis en évidence le lien entre l'audit interne et la théorie de l'apprentissage organisationnel. Par exemple, Sarens et De Beelde ont montré que la qualité de l'audit interne était positivement liée à la capacité de l'organisation à identifier et à résoudre les problèmes de contrôle. De même, Roth⁵²² a souligné que l'audit interne pouvait jouer un rôle clé dans la diffusion des meilleures pratiques et le soutien à l'innovation au sein de l'entreprise.

Au-delà de son rôle de facilitation de l'apprentissage, l'audit interne peut également contribuer à la création de connaissances organisationnelles, en produisant des informations et des analyses pertinentes pour la prise de décision⁵²³. Ainsi, l'audit interne peut être considéré comme un acteur à part entière du processus d'apprentissage organisationnel.

⁵²⁰ Argyris, C., & Schön, DA (1978). *Apprentissage organisationnel : une perspective de théorie de l'action*. Addison-Wesley.

⁵²¹ Sarens, G., & De Beelde, I. (2006). La perception des auditeurs internes sur leur rôle dans la gestion des risques : une comparaison entre les entreprises américaines et belges. *Managerial Auditing Journal*, 21(1), 63-80.

⁵²² Roth, J. (2003). Comment les auditeurs internes ajoutent-ils de la valeur ? Dans *Audit interne* (pp. 19-24). L'Institut des auditeurs internes.

⁵²³ Feizizadeh, A. (2012). Renforcer l'efficacité de l'audit interne. *Revue indienne des sciences et technologies*, 5(5), 2777-2778.

V. Caractéristiques de l'audit interne :

L'audit interne occupe une place stratégique au sein des organisations, jouant un rôle essentiel dans l'amélioration des processus, le renforcement des contrôles et le soutien à la gouvernance d'entreprise. Cependant, la capacité de l'audit interne à créer de la valeur ajoutée dépend étroitement de ses propres caractéristiques.

Selon les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, édictées par l'Institute of Internal Auditors (IIA), certaines caractéristiques clés façonnent le positionnement et l'impact de cette fonction au sein des entreprises. L'indépendance et l'objectivité des auditeurs, leur niveau de compétence et d'expertise, l'étendue de leur champ d'intervention, ainsi que leur agilité et leur réactivité, sont autant d'éléments qui conditionnent la valeur ajoutée de l'audit interne.

En effet, ces attributs permettent aux auditeurs internes d'émettre des jugements légitimes, d'identifier les problèmes de manière pertinente, de comprendre les enjeux dans leur globalité et d'apporter des réponses adaptées aux défis de l'organisation. Ainsi, l'audit interne peut pleinement jouer son rôle de conseil stratégique et de catalyseur de performance durable.

Ainsi les principales caractéristiques sont :

- L'indépendance et l'objectivité
- Compétence et expertise des auditeurs internes
- Portée étendue et approche systémique de l'audit interne
- Agilité et réactivité de l'audit interne

1. L'indépendance et l'objectivité

Parmi les caractéristiques clés de l'audit interne définies par les normes de l'Institute of Internal Auditors (IIA), l'indépendance et l'objectivité occupent une place centrale⁵²⁴. Ces deux attributs sont essentiels pour permettre aux auditeurs internes d'émettre des jugements légitimes et crédibles, renforçant ainsi la valeur de leurs recommandations pour l'organisation.

Tout d'abord, l'indépendance des auditeurs internes fait référence à leur capacité à exercer leurs missions sans subir d'interférences ou de pressions susceptibles de compromettre leur jugement. Selon Reding et al.⁵²⁵, cette indépendance doit s'exprimer à trois niveaux :

- Hiérarchique : les auditeurs doivent rendre compte à un niveau hiérarchique suffisamment élevé pour assurer leur autonomie
- Fonctionnel : leur rattachement doit leur garantir une liberté d'action et de décision
- Et organisationnel : leur positionnement au sein de l'entreprise doit leur permettre d'accéder librement aux informations et aux ressources nécessaires à leurs missions.

⁵²⁴ Institute of Internal Auditors. (2017). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards).

⁵²⁵ Reding, K. F., Sobel, P. J., Anderson, U. L., Head, M. J., Ramamoorti, S., Salamasick, M., & Riddle, C. (2013). Internal Auditing: Assurance & Consulting Services (3rd ed.). The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

Cette indépendance permet aux auditeurs internes de garantir l'objectivité de leurs conclusions et de renforcer la fiabilité de leurs constats⁵²⁶. En effet, l'objectivité fait référence à l'adoption d'une attitude impartiale et d'un esprit critique dans la conduite de leurs missions. Comme le soulignent Sarens et De Beelde⁵²⁷, les auditeurs internes doivent être exempts de tout conflit d'intérêts, de toute considération personnelle ou de toute influence organisationnelle susceptible de biaiser leur jugement. Cette posture objective leur confère une légitimité accrue auprès des parties prenantes. Lorsque les auditeurs internes démontrent à la fois indépendance et objectivité, leurs recommandations sont alors perçues comme fiables et crédibles⁵²⁸. Leurs constats et préconisations acquièrent une force de persuasion renforcée, leur permettant d'influencer positivement la prise de décision et la performance organisationnelle. Ainsi, l'indépendance et l'objectivité constituent des piliers essentiels de la valeur ajoutée apportée par l'audit interne.

2. Compétence et expertise des auditeurs internes

Outre l'indépendance et l'objectivité, les normes de l'Institute of Internal Auditors (IIA) soulignent l'importance de la compétence et de l'expertise des équipes d'audit interne comme caractéristiques essentielles de cette fonction. En effet, les connaissances techniques et les compétences analytiques des auditeurs leur permettent d'identifier les problèmes de manière pertinente et de proposer des solutions adaptées, créant ainsi de la valeur ajoutée pour l'entreprise.

Selon Reding et al., les auditeurs internes doivent posséder un ensemble de connaissances et de savoir-faire techniques pour pouvoir évaluer efficacement les processus, les contrôles et les systèmes de l'organisation. Cette expertise technique couvre des domaines variés, tels que la comptabilité, la finance, les systèmes d'information, la gestion des risques ou encore la réglementation. La maîtrise de ces différents champs disciplinaires leur permet d'appréhender en profondeur les enjeux auxquels l'entreprise est confrontée. Au-delà des connaissances techniques, les auditeurs internes doivent également développer des compétences analytiques et des aptitudes de résolution de problèmes. Ils doivent savoir collecter et analyser judicieusement les informations, identifier les causes racines des dysfonctionnements, et formuler des recommandations pertinentes et faisables. Comme le soulignent Mihret et Yismaw, ces compétences analytiques sont essentielles pour permettre à l'audit interne de créer de la valeur ajoutée pour l'organisation.

Lorsque les équipes d'audit interne démontrent à la fois une expertise technique solide et des capacités analytiques avérées, elles acquièrent une légitimité accrue auprès des parties prenantes. Leurs constats et leurs préconisations sont alors perçus comme fiables et adaptés aux enjeux de l'entreprise. Cette crédibilité leur confère une influence stratégique,

⁵²⁶ Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.

⁵²⁷ Sarens, G., & De Beelde, I. (2006). Internal Auditors' Perception about their Role in Risk Management: A Comparison between US and Belgian Companies. *Managerial Auditing Journal*, 21(1), 63-80.

⁵²⁸ Mihret, D. G., & Yismaw, A. W. (2007). Internal Audit Effectiveness: An Ethiopian Public Sector Case Study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470-484.

leur permettant d'impulser des améliorations significatives et de contribuer à la performance organisationnelle⁵²⁹.

En définitive, la compétence et l'expertise des auditeurs internes constituent des atouts clés pour permettre à l'audit interne de jouer pleinement son rôle de conseil et de créateur de valeur au sein de l'organisation.

3. **Portée étendue et approche systémique de l'audit interne**

Parmi les caractéristiques clés de l'audit interne définies par les normes de l'Institute of Internal Auditors (IIA), la portée étendue de son champ d'intervention et son approche systémique jouent un rôle essentiel dans la création de valeur pour l'organisation⁵³⁰.

Contrairement à une vision restreinte, limitée à certains domaines ou processus spécifiques, les normes de l'IIA soulignent l'importance pour l'audit interne d'adopter une perspective globale et intégrée de l'entreprise. Comme le soulignent Reding et al., les auditeurs internes doivent être en mesure de couvrir l'ensemble des activités, des systèmes et des processus de l'organisation, afin d'appréhender les enjeux dans leur globalité. Cette approche holistique permet à l'audit interne de développer une compréhension approfondie des défis auxquels l'entreprise est confrontée. En examinant les interactions et les interdépendances entre les différents éléments de l'organisation, les auditeurs internes peuvent identifier les problèmes systémiques et formuler des recommandations de nature plus stratégique.

Selon Mihret et Yismaw, cette vision globale et intégrée contribue à une prise de décision plus éclairée et créatrice de valeur. En effet, en analysant les enjeux dans leur ensemble, l'audit interne est en mesure de proposer des solutions adaptées et de fournir un éclairage pertinent aux dirigeants de l'entreprise. Cette approche systémique permet ainsi de renforcer la qualité et l'impact des décisions prises.

De plus, comme le soulignent Sarens et De Beelde, l'étendue du champ d'intervention de l'audit interne lui confère une légitimité accrue auprès des parties prenantes. Ses constats et ses recommandations, appuyés sur une compréhension holistique de l'organisation, sont alors perçus comme crédibles et bénéfiques pour l'entreprise dans son ensemble.

En définitive, la portée étendue et l'approche systémique de l'audit interne constituent des caractéristiques essentielles pour permettre à cette fonction de créer de la valeur ajoutée et de contribuer efficacement à la performance organisationnelle.

4. **Agilité et réactivité de l'audit interne**

Parmi les caractéristiques clés de l'audit interne définies par les normes de l'Institute of Internal Auditors (IIA), l'agilité et la réactivité jouent un rôle essentiel dans la capacité de cette fonction à créer de la valeur ajoutée pour l'organisation.

Selon les normes de l'IIA, les auditeurs internes doivent être en mesure de s'adapter rapidement aux évolutions de l'environnement et aux besoins changeants de l'entreprise.

⁵²⁹ Feizizadeh, A. (2012). Strengthening Internal Audit Effectiveness. *Indian Journal of Science and Technology*, 5(5), 2777-2778.

⁵³⁰ Institute of Internal Auditors. (2017). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing* (Standards).

Comme le soulignent Reding et al., cette agilité leur permet de moduler leurs interventions, d'ajuster leurs priorités et de déployer leurs ressources de manière flexible. Cette capacité d'adaptation leur confère une plus grande réactivité, leur permettant d'anticiper les problèmes émergents et d'apporter des réponses en temps opportun. Cette agilité et cette réactivité sont d'autant plus essentielles que les organisations font face à un environnement de plus en plus volatil, incertain, complexe et ambigu ⁵³¹. Dans ce contexte, les auditeurs internes doivent être en mesure de s'adapter rapidement aux changements, qu'ils soient d'ordre technologique, réglementaire, stratégique ou opérationnel. Comme le soulignent Arena et Azzone, cette capacité à réagir promptement aux évolutions de l'environnement permet à l'audit interne d'avoir un impact plus marqué et de maximiser sa valeur ajoutée.

En effet, grâce à leur agilité et à leur réactivité, les auditeurs internes peuvent anticiper les problèmes, identifier les risques émergents et proposer des solutions adaptées en temps réel⁵³². Cela leur permet de contribuer de manière plus stratégique à la prise de décision et à l'amélioration continue de l'organisation. Leur légitimité et leur influence auprès des parties prenantes s'en trouvent renforcées.

De plus, selon l'étude de Rupsys et Boguslauskas⁵³³, l'agilité et la réactivité de l'audit interne sont des facteurs clés pour favoriser son acceptation et son intégration au sein de l'entreprise. En s'adaptant rapidement aux besoins et en répondant de manière proactive, les auditeurs internes gagnent en crédibilité et en influence stratégique.

En définitive, l'agilité et la réactivité des équipes d'audit interne constituent des atouts essentiels pour permettre à cette fonction de créer de la valeur ajoutée et de soutenir efficacement la performance durable de l'entreprise, conformément aux normes de l'IIA.

VI. Missions et activités de l'audit interne

Dans le cadre du modèle des trois lignes de maîtrise de l'IIA, l'audit interne occupe une place cruciale en tant qu'entité indépendante chargée d'évaluer l'efficacité des dispositifs de contrôle et de gestion des risques au sein des organisations⁵³⁴. Cette position stratégique confère à l'audit interne un rôle essentiel dans la fourniture d'une assurance sur la fiabilité des processus de maîtrise des risques et de contrôle, ainsi que dans l'accompagnement de l'organisation vers une meilleure résilience⁵³⁵.

Au-delà de ses interventions méthodologiques rigoureuses, l'audit interne se distingue par la diversité de ses missions, incluant l'évaluation et l'amélioration des processus de gestion des risques, l'analyse de l'efficacité des dispositifs de contrôle interne, l'évaluation des processus de gouvernance, et le conseil aux entités opérationnelles pour améliorer leurs processus et maîtriser

⁵³¹ Griffiths, P. (2018). Risk-based Internal Auditing: An Introduction (3rd ed.). IT Governance Publishing.

⁵³² Hass, S., Abdolmohammadi, M. J., & Burnaby, P. (2006). The Americas Literature Review on Internal Auditing. *Managerial Auditing Journal*, 21(8), 835-844.

⁵³³ Rupsys, R., & Boguslauskas, V. (2007). Measuring Performance of Internal Auditing. *Engineering Economics*, 55(5), 9.

⁵³⁴ IIA (2020). The Three Lines Model - An Update of the Three Lines of Defense. The Institute of Internal Auditors.

⁵³⁵ IIA (2013). The IIA's International Professional Practices Framework (IPPF). The Institute of Internal Auditors.

leurs risques⁵³⁶. En agissant en tant que partenaire stratégique, l'audit interne contribue de manière significative à la gouvernance et à la performance globale de l'organisation, en offrant une perspective constructive et indépendante⁵³⁷.

Par ailleurs, les auditeurs internes jouent un rôle crucial dans l'évaluation de la pertinence des méthodes d'identification, d'analyse et de traitement des risques, contribuant ainsi à renforcer la résilience organisationnelle face aux aléas⁵³⁸. Ils examinent également régulièrement l'adéquation et l'efficacité des dispositifs de contrôle interne pour garantir la fiabilité de l'information financière et opérationnelle, la conformité aux lois et réglementations, ainsi que la préservation des actifs⁵³⁹.

En somme, à travers cette diversité de missions et de contributions, l'audit interne se positionne comme un acteur clé pour la gouvernance et la performance organisationnelle, apportant une vision indépendante et constructive qui favorise l'amélioration continue et la pérennité des activités.

1. Évaluation des systèmes de contrôle interne

L'audit interne joue un rôle essentiel dans l'évaluation régulière de l'adéquation et de l'efficacité des dispositifs de contrôle interne mis en place par l'organisation. Cette mission d'évaluation des systèmes de contrôle interne constitue un élément clé de l'intervention des auditeurs.

Selon Hass et al.⁵⁴⁰, les auditeurs internes examinent la pertinence et la fiabilité des contrôles visant à s'assurer de la qualité de l'information financière et opérationnelle. Ils évaluent notamment :

- Les procédures de saisie, de traitement et de restitution de l'information;
- Les modalités de contrôle des actifs et des engagements de l'entreprise ;
- Les dispositifs de surveillance de la conformité aux lois et réglementations en vigueur.

Mihret et Yismaw⁵⁴¹ soulignent que cette évaluation du système de contrôle interne permet également aux auditeurs de s'assurer de la préservation des actifs de l'organisation. Ils examinent les contrôles mis en place pour prévenir et détecter les fraudes, les erreurs et les abus.

⁵³⁶ Raghunandan, K., Rama, D. V., & Scarbrough, D. P. (2001). Audit committee composition and interaction with internal auditing: Canadian evidence. *Accounting Horizons*, 15(2), 123-136.

⁵³⁷ Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.

⁵³⁸ Sarens, G., & De Beelde, I. (2006). Internal auditors' perception about their role in risk management: A comparison between US and Belgian companies. *Managerial Auditing Journal*, 21(1), 63-80.

⁵³⁹ Hass, S., Abdolmohammadi, M. J., & Burnaby, P. (2006). The Americas literature review on internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 21(8), 835-844.

⁵⁴⁰ Hass, S., Abdolmohammadi, M. J., & Burnaby, P. (2006). The Americas Literature Review on Internal Auditing. *Managerial Auditing Journal*, 21(8), 835-844.

⁵⁴¹ Mihret, D. G., & Yismaw, A. W. (2007). Internal Audit Effectiveness: An Ethiopian Public Sector Case Study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470-484.

Au-delà de ces aspects purement techniques, Hass et al. précisent que l'audit interne porte également une appréciation sur la culture de contrôle interne au sein de l'organisation. Il évalue la sensibilisation et l'implication des collaborateurs dans la mise en œuvre des contrôles.

Cette mission d'évaluation des systèmes de contrôle interne revêt une importance stratégique, dans la mesure où elle permet à l'audit interne de contribuer à la fiabilité de l'information financière et opérationnelle, ainsi qu'à la protection des actifs de l'entreprise. En formulant des recommandations d'amélioration, les auditeurs renforcent la solidité du dispositif de contrôle interne.

2. Évaluation des processus de gestion des risques

L'audit interne joue un rôle essentiel dans l'évaluation de l'efficacité des processus de gestion des risques mis en place par l'organisation. Cette mission d'évaluation des risques constitue l'une des pierres angulaires de l'intervention des auditeurs internes.

Selon Sarens et De Beelde, les auditeurs internes apprécient la pertinence et la fiabilité des méthodes d'identification, d'analyse et de traitement des risques au sein de l'entité. Ils examinent notamment :

- Les processus de cartographie des risques, visant à recenser de manière exhaustive les menaces potentielles ;
- Les modalités d'évaluation et de hiérarchisation des risques, en fonction de leur probabilité d'occurrence et de leur impact potentiel ;
- Les plans d'actions mis en place pour maîtriser ou atténuer les risques les plus critiques.

Bou-Raad⁵⁴² souligne que l'audit interne évalue également la qualité et la fiabilité du reporting relatif à la gestion des risques. Il s'assure que les informations transmises aux instances dirigeantes permettent une prise de décision éclairée et une surveillance effective des principaux risques.

Cette mission d'évaluation des processus de gestion des risques revêt une importance stratégique, dans la mesure où elle permet à l'audit interne de se positionner comme un partenaire clé de la résilience organisationnelle. En identifiant les zones de vulnérabilité et en formulant des recommandations d'amélioration, les auditeurs contribuent à renforcer les dispositifs de maîtrise des risques.

3. Évaluation de la gouvernance d'entreprise

Au-delà des aspects de contrôle et de gestion des risques, l'audit interne porte également une appréciation sur les processus de gouvernance de l'organisation⁵⁴³. Cette mission d'évaluation de la gouvernance constitue un axe complémentaire de l'intervention des auditeurs internes.

⁵⁴² Bou-Raad, G. (2000). Internal Auditors and a Value-Added Approach: The New Business Regime. *Managerial Auditing Journal*, 15(4), 182-187.

⁵⁴³ Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.

Selon Arena et Azzone , les auditeurs examinent l'efficacité des processus de prise de décision au sein de l'organisation. Ils évaluent notamment :

- La pertinence des structures de gouvernance (conseils d'administration, comités spécialisés, etc.) ;
- La qualité des informations transmises aux instances dirigeantes pour éclairer leurs choix ;
- La capacité des organes de gouvernance à remplir leurs missions de supervision et de contrôle.

Au-delà de l'aspect décisionnel, Bou-Raad⁵⁴⁴ souligne que l'audit interne porte également une appréciation sur la transparence et la responsabilité des processus de gouvernance. Il s'assure que les parties prenantes bénéficient d'une information fiable et exhaustive sur les décisions et les résultats de l'entreprise.

Dans cette perspective, Arena et Azzone précisent que l'audit interne évalue également la qualité des mécanismes de reddition de comptes (reporting financier, communication externe, etc.) et la responsabilité des dirigeants vis-à-vis de leurs parties prenantes.

Cette mission d'évaluation de la gouvernance d'entreprise revêt une importance stratégique, dans la mesure où elle permet à l'audit interne de contribuer à la qualité et à l'efficacité des processus de prise de décision, de transparence et de responsabilité au sein de l'organisation. En formulant des recommandations d'amélioration, les auditeurs renforcent la solidité de la gouvernance d'entreprise.

4. Conseil et accompagnement des opérationnels

En plus de ses missions d'évaluation et d'audit, l'audit interne joue également un rôle de conseil et d'accompagnement auprès des différentes entités opérationnelles de l'organisation⁵⁴⁵. Cette dimension de conseil permet aux auditeurs d'apporter une valeur ajoutée à l'organisation, au-delà du simple contrôle.

Selon Prawitt et al.⁵⁴⁶, les auditeurs internes accompagnent les équipes opérationnelles dans l'identification et la mise en œuvre de solutions visant à améliorer leurs processus et à maîtriser leurs risques. Ils interviennent notamment sur les aspects suivants :

- L'analyse des processus et la détection des zones d'amélioration ;
- La conception et l'implémentation de nouveaux contrôles ou procédures ;
- La formation et le renforcement des compétences des collaborateurs.

D'après Carcello et al.⁵⁴⁷, cette fonction de conseil permet à l'audit interne de se positionner comme un partenaire stratégique des opérationnels, en les aidant à relever leurs défis de performance et de maîtrise des risques. Les auditeurs font ainsi bénéficier l'organisation de leur expertise et de leur vision transversale.

⁵⁴⁴

⁵⁴⁵ Sarens, G., & De Beelde, I. (2006). The Relationship Between Internal Audit and Senior Management: A Qualitative Analysis of Expectations and Perceptions. *International Journal of Auditing*, 10(3), 219-241.

⁵⁴⁶ Prawitt, D. F., Smith, J. L., & Wood, D. A. (2012). Internal Audit Quality and Earnings Management. *The Accounting Review*, 87(1), 327-358.

⁵⁴⁷ Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Raghunandan, K. (2005). Factors Associated with U.S. Public Companies' Investment in Internal Auditing. *Accounting Horizons*, 19(2), 69-84.

Selon Goodwin⁵⁴⁸, cette mission de conseil et d'accompagnement revêt une importance particulière dans un contexte d'évolution rapide des environnements réglementaires, technologiques et concurrentiels. Elle permet à l'audit interne de contribuer activement à l'amélioration continue des processus et à la résilience de l'organisation face aux aléas.

VII. Les champs d'application étendus de l'audit interne

L'audit interne n'a plus aujourd'hui un rôle limité au contrôle des processus et à la vérification de la conformité. Ses champs d'intervention se sont considérablement élargis, reflétant l'évolution de ses missions et de son positionnement au sein des organisations.

Bien au-delà du traditionnel audit de conformité et d'efficacité, l'audit interne étend désormais son expertise à de nombreux domaines stratégiques de l'entreprise. Il joue un rôle clé dans l'évaluation de la performance opérationnelle, la gestion des risques, la gouvernance d'entreprise, ou encore la pertinence des choix stratégiques.

Cette diversification des champs d'application de l'audit interne témoigne de sa valeur ajoutée grandissante pour les organisations. D'un simple rôle de contrôle a posteriori, la fonction s'affirme aujourd'hui comme un partenaire stratégique, capable d'accompagner les entreprises dans leurs enjeux de transformation et de pérennité.

À travers ses différentes missions, l'audit interne apporte ainsi une vision transversale et indépendante, permettant d'identifier les forces et faiblesses de l'organisation, d'évaluer l'efficacité des processus, et de formuler des recommandations pour optimiser la performance globale.

Les principaux champs d'intervention de l'audit interne, de la conformité à la stratégie en passant par l'efficacité et le management, seront détaillés. Cette analyse permettra de souligner l'importance accrue de cette fonction au cœur des enjeux de gouvernance et de compétitivité des entreprises.

1. Audit de conformité : Garant de l'intégrité et de la fiabilité des opérations

L'audit de conformité occupe une place essentielle dans le dispositif de contrôle et de gouvernance des organisations. Son objectif principal est de s'assurer que l'entreprise respecte l'ensemble des lois, réglementations, politiques et procédures qui lui sont applicables⁵⁴⁹.

- **Examen du respect de la réglementation**

Cet audit passe en revue le degré de conformité de l'organisation aux différentes réglementations encadrant son secteur d'activité⁵⁵⁰. Cela inclut par exemple le respect de la réglementation financière, des normes environnementales, des

⁵⁴⁸ Goodwin, J. (2004). A Comparison of Internal Audit in the Private and Public Sectors. *Managerial Auditing Journal*, 19(5), 640-650.

⁵⁴⁹ Cohen, A., & Sayag, G. (2010). The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organisations. *Australian Accounting Review*, 20(3), 296-307.

⁵⁵⁰ Archambeault, D. S., DeZoort, F. T., & Holt, T. P. (2008). The Need for an Internal Auditor Report to External Stakeholders to Improve Governance Transparency. *Accounting Horizons*, 22(4), 375-388.

réglementations relatives à la protection des données personnelles, ou encore des dispositions en matière de santé et sécurité au travail.

L'objectif est d'identifier tout écart ou manquement potentiel, afin de prévenir les risques de sanctions réglementaires, d'atteinte à la réputation, ou encore de poursuites judiciaires⁵⁵¹. L'audit de conformité joue ainsi un rôle crucial dans la maîtrise des risques juridiques et réglementaires auxquels l'entreprise est exposée.

- **Vérification de l'adhésion aux politiques et procédures internes**

Au-delà du cadre réglementaire, l'audit de conformité s'attache également à évaluer le degré d'application effective par les collaborateurs des politiques, procédures et directives définies en interne⁵⁵².

Cet examen permet de s'assurer que les processus opérationnels respectent bien les règles et contrôles établis par la direction, contribuant ainsi à la fiabilité et à l'intégrité des informations et des opérations de l'entreprise⁵⁵³.

- **Évaluation de la conformité aux normes professionnelles**

Enfin, l'audit de conformité vérifie que les pratiques de l'organisation sont conformes aux standards et meilleures pratiques reconnus dans son secteur d'activité. Cela permet de s'assurer que l'entreprise adopte des procédés et des comportements en phase avec les attentes et exigences du marché.

En évaluant la conformité à ces différents niveaux, l'audit interne joue un rôle essentiel dans la protection de l'image et de la réputation de l'entreprise, tout en contribuant à l'amélioration continue de ses processus et de sa performance⁵⁵⁴.

2. **Audit d'efficacité : Optimiser la performance opérationnelle**

Au-delà de la vérification de la conformité, l'audit interne joue un rôle majeur dans l'évaluation de l'efficacité et de la performance opérationnelle de l'organisation⁵⁵⁵. Cet audit d'efficacité s'attache à examiner la pertinence et l'efficacité des processus, des systèmes et des pratiques mis en place.

⁵⁵¹ Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.

⁵⁵² Christ, M. H., Masli, A., Sharp, N. Y., & Wood, D. A. (2015). Rotational Internal Audit Programs and Financial Reporting Quality: Do Compensating Controls Help? *Accounting, Organizations and Society*, 44, 37-59.

⁵⁵³ Soh, D. S., & Martinov-Bennie, N. (2011). The Internal Audit Function: Perceptions of Internal Audit Roles, Effectiveness and Evaluation. *Managerial Auditing Journal*, 26(7), 605-622.

⁵⁵⁴ Arel, B., Beaudoin, C. A., & Cianci, A. M. (2012). The Impact of Ethical Leadership, the Internal Audit Function, and Moral Intensity on a Financial Reporting Decision. *Journal of Business Ethics*, 109(3), 351-366.

⁵⁵⁵ Hua, N., Xiao, Q., & Bai, B. (2015). An Exploratory Study of the Application of Internal Auditing in the Hotel Industry in China. *International Journal of Hospitality Management*, 49, 76-85.

- **Évaluation de l'efficacité des processus**

L'audit d'efficacité vise à apprécier dans quelle mesure les processus opérationnels permettent d'atteindre les objectifs fixés de manière optimale. Il s'agit d'identifier les goulots d'étranglement, les sources de gaspillage ou de dysfonctionnements, afin de formuler des recommandations pour améliorer la productivité et la qualité.

Cet examen porte par exemple sur l'analyse des délais, des coûts, des taux de service ou encore des niveaux de satisfaction client, permettant ainsi de mettre en lumière les axes d'optimisation⁵⁵⁶.

- **Évaluation de l'efficacité des systèmes de gestion**

L'audit d'efficacité s'intéresse également à l'évaluation de la pertinence et de l'efficacité des systèmes de gestion mis en place, tels que les systèmes d'information, de contrôle de gestion ou encore de gestion des ressources humaines⁵⁵⁷.

Il s'agit d'apprécier dans quelle mesure ces systèmes soutiennent effectivement la réalisation des objectifs stratégiques et opérationnels de l'entreprise, en permettant notamment une prise de décision éclairée, un pilotage performant, et une gestion optimale des ressources.

- **Évaluation de l'efficacité des pratiques de gestion**

Enfin, cet audit examine l'efficacité des pratiques de management, d'organisation et de gouvernance en place au sein de l'entreprise⁵⁵⁸. Il s'agit d'évaluer dans quelle mesure les modes de fonctionnement, les structures, les rôles et responsabilités, ou encore les processus de prise de décision, contribuent à l'atteinte des objectifs organisationnels.

À travers ces différents volets, l'audit d'efficacité joue un rôle essentiel dans l'amélioration continue de la performance opérationnelle et la création de valeur pour l'entreprise⁵⁵⁹.

⁵⁵⁶ Raghunandan, K., & Rama, D. V. (2006). SOX Section 404 Material Weakness Disclosures and Audit Fees. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 25(1), 99-114.

⁵⁵⁷ Appelbaum, D., Kogan, A., Vasarhelyi, M., & Yan, Z. (2017). Impact of Business Analytics and Enterprise Systems on Managerial Accounting. *International Journal of Accounting Information Systems*, 25, 29-44.

⁵⁵⁸ Arel, B., Beaudoin, C. A., & Ciani, A. M. (2012). The Impact of Ethical Leadership, the Internal Audit Function, and Moral Intensity on a Financial Reporting Decision. *Journal of Business Ethics*, 109(3), 351-366.

⁵⁵⁹ Rittenberg, L. E. (2013). Moving Internal Audit Back to the Future. *Research Opportunities in Internal Auditing*, 7, 7-16.

3. **Audit du management : Évaluer l'efficacité des pratiques de gouvernance**

L'audit du management vise à évaluer l'efficacité et la pertinence des pratiques de gouvernance et de direction au sein de l'organisation⁵⁶⁰. Il s'agit d'apprécier dans quelle mesure les processus de management, d'organisation et de prise de décision contribuent à la réalisation des objectifs stratégiques.

- **Évaluation de l'efficacité du leadership et de la direction**

Cet audit examine la qualité et l'efficacité du leadership exercé par la direction générale et les principaux cadres dirigeants⁵⁶¹. Il s'intéresse à des aspects tels que la vision stratégique, la capacité à mobiliser et à fédérer les équipes, la prise de décision, ou encore la gestion des risques. L'objectif est d'identifier les forces et faiblesses du management, afin de formuler des recommandations pour renforcer l'efficacité du pilotage de l'entreprise et soutenir sa performance à long terme.

- **Évaluation de la pertinence de l'organisation et des processus de gouvernance**

L'audit du management examine également la pertinence et l'efficacité des structures, des rôles et responsabilités, ainsi que des processus de gouvernance en place⁵⁶². Cela inclut par exemple l'évaluation des mécanismes de prise de décision, de contrôle et de surveillance, ou encore l'analyse de la répartition des pouvoirs et des délégations. Il s'agit de s'assurer que l'organisation et les processus de gouvernance permettent une prise de décision éclairée, une gestion efficace des risques, et une responsabilisation effective des acteurs.

- **Évaluation de l'adéquation de la stratégie et des objectifs**

Enfin, l'audit du management s'attache à apprécier la pertinence et la cohérence de la stratégie définie par la direction, ainsi que la déclinaison opérationnelle des objectifs⁵⁶³. L'objectif est de s'assurer que la stratégie est bien adaptée aux enjeux de l'entreprise, qu'elle est correctement mise en œuvre, et que les objectifs fixés sont atteignables et en phase avec la vision à long terme de l'organisation.

À travers ces différents volets, l'audit du management joue un rôle essentiel dans l'évaluation de l'efficacité globale des pratiques de gouvernance et de direction, contribuant ainsi à améliorer la performance et la pérennité de l'entreprise⁵⁶⁴.

⁵⁶⁰ Bou-Raad, G. (2000). Internal auditors and a value-added approach: the new business regime. *Managerial Auditing Journal*, 15(4), 182-187.

⁵⁶¹ Goodwin, J. (2004). A comparison of internal audit in the private and public sectors. *Managerial Auditing Journal*, 19(5), 640-650.

⁵⁶² Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A., & Church, B. K. (2004). The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting Literature*, 23, 194-244.

⁵⁶³ Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Raghunandan, K. (2005). Factors associated with US public companies' investment in internal auditing. *Accounting Horizons*, 19(2), 69-84.

⁵⁶⁴ Zhang, Y., Zhou, J., & Zhou, N. (2007). Audit committee quality, auditor independence, and internal control weaknesses. *Journal of accounting and public policy*, 26(3), 300-327.

4. **Audit stratégique : Évaluer la pertinence et la viabilité de la stratégie**

L'audit stratégique a pour objectif d'évaluer la pertinence et la viabilité de la stratégie définie par l'entreprise⁵⁶⁵. Il s'agit d'examiner la cohérence et la cohésion de la stratégie au regard des enjeux, des ressources et de l'environnement de l'organisation.

- **Analyse de l'adéquation de la stratégie aux enjeux**

Cet audit s'attache à évaluer dans quelle mesure la stratégie de l'entreprise est bien adaptée aux défis et opportunités de son environnement⁵⁶⁶. Il examine notamment la pertinence des choix stratégiques au regard des évolutions du marché, de la concurrence, des réglementations, ou encore des attentes des parties prenantes. L'objectif est de s'assurer que la stratégie permet à l'entreprise de se positionner de manière pertinente et de répondre efficacement aux enjeux auxquels elle est confrontée⁵⁶⁷.

- **Évaluation de l'alignement des ressources et des capacités**

L'audit stratégique examine également dans quelle mesure les ressources, les compétences et les capacités organisationnelles sont bien alignées avec les orientations stratégiques définies⁵⁶⁸.

Il s'agit d'apprécier si l'entreprise dispose des moyens humains, financiers, technologiques et organisationnels nécessaires pour mettre en œuvre sa stratégie de manière effective et durable.

- **Évaluation de la cohérence et de la faisabilité de la stratégie**

Enfin, cet audit s'attache à analyser la cohérence et la faisabilité de la stratégie dans son ensemble⁵⁶⁹. Il s'agit d'évaluer la logique et la cohésion des différentes composantes de la stratégie, ainsi que les chances de réussite de sa mise en œuvre.

- L'objectif est de s'assurer que la stratégie est réaliste, qu'elle s'appuie sur des hypothèses robustes, et qu'elle se traduit par des objectifs et des plans d'action atteignables⁵⁷⁰.

⁵⁶⁵ Karagiorgos, T., Drogas, G., Christodoulou, P., & Klavanidou, K. (2011). Internal Auditing as an Effective Tool for Corporate Governance. *Journal of Business Management*, 2(1), 15-23.

⁵⁶⁶ Eulerich, M., & Theis, J. C. (2018). The Current State of Research on Internal Auditing: A Systematic Literature Review. *Journal of Management Control*, 29(2), 133-184.

⁵⁶⁷ Brännström, D., & Cöster, M. (2019). Internal Audit Effectiveness: Evidence from the Public Sector in Sweden. *International Journal of Public Sector Management*, 32(4), 385-398.

⁵⁶⁸ Castanheira, N., Lima Rodrigues, L., & Craig, R. (2015). Factors Associated with the Adoption of Risk-based Internal Auditing. *Managerial Auditing Journal*, 25(1), 79-98.

⁵⁶⁹ Gamble, K. J., & Hale, T. M. (2020). Financial Literacy and the Use of Written Information in Financial Decisions. *Journal of Behavioral Finance*, 21(1), 1-16.

⁵⁷⁰ Deumes, R. (2008). Corporate Risk Reporting: A Content Analysis of Narrative Risk Disclosures in Prospectuses. *Journal of Business Communication*, 45(2), 120-157.

À travers ces différents volets, l'audit stratégique joue un rôle essentiel dans l'évaluation de la pertinence et de la viabilité de la stratégie de l'entreprise, contribuant ainsi à renforcer sa compétitivité et sa pérennité à long terme.

VIII. Relation entre l'audit interne et les autres acteurs de la gouvernance

L'audit interne occupe une position centrale au sein du système de gouvernance d'une organisation. Loin d'évoluer de manière isolée, la fonction d'audit interne entretient des interactions essentielles avec diverses parties prenantes, afin de remplir pleinement son rôle d'évaluation indépendante et de conseil.

En plus du contrôle interne et le management des risques parmi les principaux acteurs avec lesquels l'audit interne collabore étroitement, on peut identifier :

1. Le comité d'audit, instance du conseil d'administration de surveillance chargée de superviser les activités de l'audit interne et de s'assurer de son indépendance.
2. Les commissaires aux comptes.
3. Les Responsables opérationnels
4. Les Parties prenantes externes (clients, fournisseurs, créanciers, régulateurs, etc.)

L'examen de ces différentes relations permet de mieux comprendre la place stratégique occupée par l'audit interne au sein du dispositif global de gouvernance. Ses interactions avec ces acteurs clés renforcent son indépendance et sa capacité à contribuer efficacement à la maîtrise des risques et à la performance de l'entreprise.

1. **Le comité d'audit** (instance de surveillance chargée de superviser les activités de l'audit interne et de s'assurer de son indépendance) :

Le comité d'audit joue un rôle essentiel dans la supervision et l'évaluation des activités de l'audit interne⁵⁷¹. Cette instance de gouvernance, composée généralement d'administrateurs indépendants, est chargée de veiller à l'indépendance et à l'efficacité de la fonction d'audit interne.

Dans ce cadre, le comité d'audit approuve le plan d'audit annuel, s'assure de l'adéquation des ressources allouées à l'audit interne et examine les principaux résultats de ses missions⁵⁷². Il évalue également la qualité du travail réalisé par les auditeurs internes et leur capacité à répondre aux attentes de l'organisation.

Cette relation de travail étroite entre l'audit interne et le comité d'audit permet d'aligner les priorités de l'audit interne avec les attentes du conseil d'administration et de la direction générale⁵⁷³. Le comité d'audit transmet ainsi ses orientations stratégiques à l'audit interne, qui peut ajuster son plan d'intervention en conséquence.

⁵⁷¹ Zaman, M., & Sarens, G. (2013). Informal Interactions Between Audit Committees and Internal Audit Functions: Exploratory Evidence and Directions for Future Research. *Managerial Auditing Journal*, 28(6), 495-515.

⁵⁷² Goodwin, J. (2003). The Relationship Between the Audit Committee and the Internal Audit Function: Evidence from Australia and New Zealand. *International Journal of Auditing*, 7(3), 263-278.

⁵⁷³ Sarens, G., & Abdolmohammadi, M. J. (2011). Monitoring Effects of the Internal Audit Function: Agency Theory Versus Other Explanatory Variables. *International Journal of Auditing*, 15(1), 1-20.

De son côté, l'audit interne fournit au comité d'audit une assurance indépendante sur l'efficacité du contrôle interne, de la gestion des risques et des processus de gouvernance. Cette information de qualité aide le comité d'audit à s'acquitter pleinement de son rôle de surveillance.

Ainsi, la relation de collaboration entre l'audit interne et le comité d'audit revêt une importance cruciale pour la gouvernance de l'entreprise. Elle permet de renforcer l'indépendance de la fonction d'audit interne et de s'assurer de l'adéquation de ses activités avec les attentes des instances dirigeantes.

2. Les commissaires aux comptes

Les commissaires aux comptes, avec lesquels l'audit interne coordonne ses interventions pour optimiser la couverture des risques et éviter les doublons. Cette collaboration enrichit mutuellement les travaux d'audit.

L'audit interne entretient des liens étroits avec les commissaires aux comptes, chargés de certifier les comptes de l'entreprise⁵⁷⁴. Cette collaboration permet d'optimiser la couverture des risques et d'éviter les doublons dans les interventions.

Les commissaires aux comptes s'appuient notamment sur le travail de l'audit interne pour étayer leur opinion sur les comptes⁵⁷⁵. Ils évaluent la qualité du contrôle interne et la fiabilité des informations financières, domaines sur lesquels l'audit interne apporte un éclairage essentiel.

De leur côté, les auditeurs internes bénéficient des connaissances des commissaires aux comptes sur les enjeux comptables et réglementaires⁵⁷⁶. Ils peuvent ainsi mieux orienter leurs propres contrôles et s'assurer de la conformité des processus.

Cette coordination des interventions permet de rationaliser les travaux d'audit et de maximiser leur valeur ajoutée pour l'organisation⁵⁷⁷. Les auditeurs internes et les commissaires aux comptes partagent leurs programmes de travail, échangent des informations et collaborent sur des missions communes.

Ainsi, la collaboration entre l'audit interne et les commissaires aux comptes enrichit mutuellement leurs travaux d'audit. Elle contribue à une vision plus complète et pertinente des risques et des enjeux de contrôle, au bénéfice de la gouvernance de l'entreprise.

⁵⁷⁴ Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Raghunandan, K. (2005). Factors Associated with U.S. Public Companies' Investment in Internal Auditing. *Accounting Horizons*, 19(2), 69-84.

⁵⁷⁵ Prawitt, D. F., Sharp, N. Y., & Wood, D. A. (2012). Internal Audit Outsourcing and the Risk of Misleading or Fraudulent Financial Reporting: Did Sarbanes-Oxley Get It Wrong? *Contemporary Accounting Research*, 29(4), 1109-1136.

⁵⁷⁶ Desai, V., Roberts, R. W., & Srivastava, R. (2011). An Analytical Model for External Auditor Evaluation of the Internal Audit Function Using Belief Functions. *Contemporary Accounting Research*, 27(2), 537-575.

⁵⁷⁷ Bame-Aldred, C. W., Brandon, D. M., Messier, W. F., Rittenberg, L. E., & Stefaniak, C. M. (2013). A Summary of Research on External Auditor Reliance on the Internal Audit Function. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(sp1), 251-286.

3. Les Responsables opérationnels

L'audit interne entretient des liens étroits avec les responsables opérationnels au sein de l'entreprise⁵⁷⁸. Cette relation est essentielle pour la réussite des missions d'audit et la création de valeur ajoutée pour l'organisation.

En effet, les auditeurs internes dépendent fortement de la coopération des responsables opérationnels pour accéder aux informations, aux processus et aux contrôles en place⁵⁷⁹. Ils doivent donc développer une relation de confiance avec ces acteurs clés.

Les responsables opérationnels, quant à eux, bénéficient des recommandations et des conseils de l'audit interne pour améliorer leurs processus et leurs contrôles. Ils voient ainsi l'audit interne comme un partenaire plutôt que comme un simple contrôleur.

Cette relation de travail constructive se traduit notamment par une implication des responsables opérationnels dans la planification et la réalisation des missions d'audit. Ils peuvent ainsi partager leur connaissance approfondie des activités et des enjeux, enrichissant ainsi les travaux des auditeurs.

De plus, l'audit interne s'efforce d'adapter son approche et son langage aux spécificités de chaque métier, afin de faciliter la compréhension et l'appropriation de ses conclusions par les responsables opérationnels.

Cette collaboration étroite permet à l'audit interne d'identifier plus finement les risques et les axes d'amélioration, tout en favorisant l'adhésion des responsables opérationnels aux changements préconisés⁵⁸⁰. Elle contribue ainsi à renforcer l'impact et la valeur ajoutée de la fonction d'audit interne.

4. Les parties prenantes externes

Bien que l'audit interne soit principalement tourné vers les acteurs internes de l'organisation (direction, comité d'audit, etc.), il peut également interagir avec certaines parties prenantes externes dans le cadre de ses missions⁵⁸¹.

En effet, l'audit interne peut être amené à échanger avec des parties prenantes externes, telles que les régulateurs, les clients et fournisseurs de l'entreprise⁵⁸².

Les interactions avec les régulateurs permettent à l'audit interne de fournir des informations ou des assurances sur la conformité de l'entreprise aux réglementations en vigueur. Cette collaboration contribue à renforcer la crédibilité de la fonction d'audit interne auprès des autorités de tutelle.

⁵⁷⁸ Roussy, M. (2015). Internal Auditors' Roles: From Watchdogs to Helpers and Protectors of the Top Manager. *Critical Perspectives on Accounting*, 32, 20-29.

⁵⁷⁹ Sarens, G., & De Beelde, I. (2006). Internal Auditors' Perception about their Role in Risk Management: A Comparison between US and Belgian Companies. *Managerial Auditing Journal*, 21(1), 63-80.

⁵⁸⁰ Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A., & Church, B. K. (2004). The Role of the Internal Audit Function in Corporate Governance: A Synthesis of the Extant Internal Auditing Literature and Directions for Future Research. *Journal of Accounting Literature*, 23, 194-244.

⁵⁸¹ Roussy, M. (2015). Internal Auditors' Roles: From Watchdogs to Helpers and Protectors of the Top Manager. *Critical Perspectives on Accounting*, 32, 20-29.

⁵⁸² Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A., & Church, B. K. (2004). The Role of the Internal Audit Function in Corporate Governance: A Synthesis of the Extant Internal Auditing Literature and Directions for Future Research. *Journal of Accounting Literature*, 23, 194-244.

Dans certains cas, l'audit interne peut également être amené à évaluer les contrôles mis en place dans la chaîne d'approvisionnement ou les processus d'interaction avec les clients. Ces interactions avec les parties prenantes externes permettent à l'audit interne d'enrichir sa compréhension de l'environnement de l'entreprise.

Bien que l'audit interne ne communique pas directement avec les investisseurs et actionnaires, ses travaux peuvent contribuer à renforcer la confiance de ces parties prenantes dans la fiabilité des informations financières et la maîtrise des risques de l'entreprise⁵⁸³.

Ainsi, tout en restant centré sur ses missions internes, l'audit interne peut développer des relations ponctuelles avec certains acteurs externes, contribuant ainsi à une gouvernance plus transparente et à une meilleure prise en compte des attentes des parties prenantes.

IX. L'audit interne face aux enjeux émergents : vers une fonction à plus forte valeur ajoutée

Le rôle de l'audit interne au sein de la gouvernance d'entreprise évolue de manière significative pour faire face à de nouveaux défis. La transformation numérique des organisations, l'émergence de risques majeurs tels que la cybersécurité ou les enjeux de responsabilité sociétale, ainsi que la nécessité de renforcer le positionnement stratégique de la fonction, appellent à une adaptation des missions et des pratiques de l'audit interne.

Traditionnellement cantonné à un rôle de surveillance et de contrôle, l'audit interne est désormais encouragé à adopter une approche plus proactive et à s'affirmer comme un acteur clé de la gouvernance d'entreprise. Il doit notamment tirer parti des opportunités offertes par la digitalisation, anticiper les risques émergents et enrichir sa valeur ajoutée auprès de la direction et des instances de gouvernance.

1. La transformation numérique de l'audit interne : vers une fonction plus efficace et stratégique

La digitalisation des organisations a profondément bouleversé les activités d'audit interne, offrant de nouvelles opportunités pour améliorer son efficacité et sa pertinence⁵⁸⁴.

L'exploitation des technologies émergentes, telles que l'analyse de données massives, l'intelligence artificielle et l'automatisation, permet aux auditeurs internes de se réinventer.

- **Exploitation des données massives pour une meilleure identification des risques**

L'accès à des volumes de données toujours plus importants, communément appelé "Big Data", offre aux auditeurs internes de nouvelles possibilités d'analyse⁵⁸⁵.

Grâce à des outils d'exploration et de visualisation de données avancés, ils peuvent

⁵⁸³ Coombes, P., & Wong, S. C. Y. (2004). Why Codes of Governance Work. *The McKinsey Quarterly*, 2, 48-53.

⁵⁸⁴ Appelbaum, D., Kogan, A., Vasarhelyi, M., & Yan, Z. (2017). Impact of Business Analytics and Enterprise Systems on Managerial Accounting. *International Journal of Accounting Information Systems*, 25, 29-44.

⁵⁸⁵ Warren, J. D., Moffitt, K. C., & Byrnes, P. (2015). How Big Data Will Change Accounting. *Accounting Horizons*, 29(2), 397-407.

identifier plus rapidement les anomalies, les tendances atypiques et les zones à risque au sein des processus de l'entreprise⁵⁸⁶.

Cette capacité à exploiter des données en temps réel permet aux auditeurs d'adopter une approche plus proactive et ciblée, en orientant leurs contrôles sur les domaines les plus critiques⁵⁸⁷. Ils peuvent ainsi allouer leurs ressources de manière plus efficiente et accroître la valeur ajoutée de leurs missions.

- **Automatisation des contrôles récurrents pour une surveillance continue**

L'automatisation de certaines tâches d'audit, telles que la vérification de la conformité réglementaire ou le rapprochement de comptes, libère les auditeurs internes des activités répétitives⁵⁸⁸. Cela leur permet de se concentrer sur des missions à plus forte valeur ajoutée, comme l'anticipation des risques stratégiques ou le conseil auprès de la direction.

De plus, l'automatisation des contrôles permet d'instaurer une surveillance continue des processus et des contrôles, renforçant ainsi la réactivité de l'audit interne face aux risques émergents⁵⁸⁹. Cette approche proactive contribue à améliorer la maîtrise des risques au sein de l'organisation.

- **Vers une intelligence artificielle au service de l'audit interne**

Au-delà de l'exploitation des données massives et de l'automatisation, l'intelligence artificielle ouvre de nouvelles perspectives pour l'audit interne⁵⁹⁰.

Les algorithmes d'apprentissage automatique permettent d'automatiser certaines tâches d'analyse et de détection, améliorant ainsi la fiabilité et l'exhaustivité des contrôles.

Cette évolution technologique permet aux auditeurs internes de se concentrer sur des missions à plus forte valeur ajoutée, comme l'évaluation des risques émergents ou le conseil stratégique auprès de la direction. Elle contribue ainsi à positionner la fonction d'audit interne comme un acteur clé de la gouvernance d'entreprise.

Cependant, la mise en œuvre réussie de ces technologies numériques nécessite une adaptation des compétences des auditeurs internes. Ils doivent acquérir de nouvelles expertises en matière d'analyse de données, de cybersécurité et de maîtrise des outils digitaux. La transformation de la fonction d'audit interne passe ainsi par un renforcement des compétences techniques de ses équipes.

⁵⁸⁶ Kogan, A., Alles, M. G., Vasarhelyi, M. A., & Wu, J. (2014). Design and Evaluation of a Continuous Data Level Auditing System. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(4), 41-56.

⁵⁸⁷ Liu, Q., & Vasarhelyi, M. A. (2014). Big Data and Audit Evidence. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 11(1), 153-165.

⁵⁸⁸ Rozario, A. M., & Vasarhelyi, M. A. (2018). Auditing with Smart Contracts. *The International Journal of Digital Accounting Research*, 18, 1-27.

⁵⁸⁹ Alles, M. G., Kogan, A., & Vasarhelyi, M. A. (2008). Putting Continuous Auditing Theory into Practice: A Program of Research. *Journal of Information Systems*, 22(2), 195-214.

⁵⁹⁰ Gepp, A., Linnenluecke, M. K., O'Neill, T. J., & Smith, T. (2018). Big Data Techniques in Auditing Research and Practice: Current Trends and Future Opportunities. *Journal of Accounting Literature*, 40, 102-115.

Au-delà des gains d'efficacité, la digitalisation des processus d'audit interne contribue à accroître la valeur ajoutée de la fonction pour l'entreprise. En libérant du temps et en améliorant la qualité des contrôles, elle permet aux auditeurs internes de se concentrer sur des missions stratégiques et de jouer un rôle plus influent dans la gouvernance d'entreprise.

2. La prise en compte des risques émergents : un défi pour l'audit interne

Face à l'évolution constante de l'environnement des entreprises, l'audit interne doit s'adapter pour prendre en compte de nouveaux risques émergents, tels que la cybersécurité et les enjeux de responsabilité sociétale et environnementale (RSE)⁵⁹¹.

- **Renforcement du rôle de l'audit interne en matière de cybersécurité**

La digitalisation croissante des organisations et l'interconnexion des systèmes d'information exposent les entreprises à de nouveaux risques cybernétiques⁵⁹².

Dans ce contexte, les auditeurs internes jouent un rôle essentiel dans l'évaluation des dispositifs de protection des systèmes d'information et la formulation de recommandations pour renforcer la résilience de l'entreprise⁵⁹³.

Ils examinent notamment la conception et l'efficacité opérationnelle des contrôles de sécurité, l'application des bonnes pratiques en matière de gestion des accès et des identités, ainsi que la capacité de l'organisation à détecter, réagir et se remettre d'une éventuelle intrusion⁵⁹⁴. Leur expertise transversale leur permet d'avoir une vision globale des enjeux de cybersécurité.

De plus, les auditeurs internes peuvent jouer un rôle de conseil auprès de la direction, en proposant des plans d'action pour renforcer la cybersécurité et en sensibilisant les collaborateurs aux bonnes pratiques. Ils contribuent ainsi à la maîtrise d'un risque majeur pour la pérennité des activités.

- **Intégration des enjeux de RSE dans les missions d'audit interne**

Parallèlement, la prise en compte des enjeux de responsabilité sociétale et environnementale (RSE) dans les missions d'audit interne permet d'appréhender les risques extra-financiers auxquels l'entreprise est exposée⁵⁹⁵.

Les auditeurs internes s'assurent notamment de la conformité des pratiques de l'entreprise avec ses engagements en matière de développement durable, de respect de l'environnement, de protection des droits humains et de lutte contre la

⁵⁹¹ Chambers, R. F., & Odar, M. (2015). A New Vision for Internal Audit. *Journal of Accountancy*, 219(3), 34-39.

⁵⁹² Steinbart, P. J., Raschke, R. L., Gal, G., & Dilla, W. N. (2012). The Relationship between Internal Audit and Information Security: An Exploratory Investigation. *International Journal of Accounting Information Systems*, 13(3), 228-243.

⁵⁹³ Coetzee, P., & Lubbe, D. (2014). Improving the Efficiency and Effectiveness of Risk-based Internal Audit Engagements. *International Journal of Auditing*, 18(2), 115-125.

⁵⁹⁴ Janvrin, D. J., & Weidenmier Watson, M. (2017). "Big Data": A New Twist to Accounting. *Journal of Accounting Education*, 38, 3-8.

⁵⁹⁵ Cohen, J., & Simnett, R. (2015). CSR and Assurance Services: A Research Agenda. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(1), 59-74.

corruption⁵⁹⁶. Ils évaluent également l'efficacité des dispositifs de management et de reporting extra-financier.

Cette dimension éthique et sociétale enrichit la fonction d'audit interne, en l'amenant à porter un regard holistique sur les risques et les performances de l'entreprise⁵⁹⁷. Les auditeurs internes deviennent ainsi des acteurs clés de la gouvernance d'entreprise, contribuant à la prise en compte des enjeux de développement durable.

Face à ces risques émergents, l'audit interne doit renforcer ses compétences techniques et développer une vision prospective, afin de jouer un rôle de conseil et d'anticipation auprès de la direction⁵⁹⁸. Cette évolution positionnera la fonction comme un partenaire incontournable de la gouvernance d'entreprise.

3. Le rôle stratégique de l'audit interne dans la gouvernance d'entreprise

Au-delà de ses missions traditionnelles de contrôle et d'évaluation des risques, l'audit interne est appelé à jouer un rôle stratégique toujours plus important dans la gouvernance d'entreprise⁵⁹⁹. Cette évolution du positionnement de la fonction est essentielle pour relever les défis auxquels font face les organisations.

- **De la conformité à l'anticipation des risques**

Historiquement, l'audit interne s'est concentré sur la vérification de la conformité réglementaire et opérationnelle. Cependant, face à l'accélération des changements et à l'émergence de nouveaux risques, la fonction doit aujourd'hui adopter une approche plus proactive et orientée vers l'anticipation⁶⁰⁰.

Les auditeurs internes doivent ainsi développer une vision prospective, en analysant les tendances de l'environnement et en identifiant les risques émergents susceptibles d'impacter la stratégie et les performances de l'entreprise⁶⁰¹. Cette capacité d'anticipation leur permet de jouer un rôle de conseil auprès de la direction et de contribuer activement à la prise de décision.

⁵⁹⁶ Briem, C. R., & Wald, A. (2018). Implementing Sustainability Activities Through Project Portfolio Management: A Governance Framework. *Project Management Journal*, 49(6), 62-75.

⁵⁹⁷ Rittenberg, L. E., & Covaleski, M. A. (1999). Outsourcing the Internal Audit Function: The British Government Experience with Market Testing. *International Journal of Auditing*, 3(3), 225-235.

⁵⁹⁸ Ramamoorti, S. (2003). Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects. The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

⁵⁹⁹ Rittenberg, L. E. (2013). Moving Internal Audit Back to the Future. *Research Opportunities in Internal Auditing*, 7, 7-16.

⁶⁰⁰ Chambers, R. F., & Odar, M. (2015). A New Vision for Internal Audit. *Journal of Accountancy*, 219(3), 34-39.

⁶⁰¹ Bou-Raad, G. (2000). Internal Auditors and a Value-added Approach: The New Business Regime. *Managerial Auditing Journal*, 15(4), 182-187.

- **De l'évaluation à l'amélioration continue des processus**

Au-delà de leur mission traditionnelle d'évaluation des processus et des contrôles, les auditeurs internes sont également attendus sur l'amélioration continue des activités de l'entreprise⁶⁰².

Grâce à leur vision transversale et leur expertise des meilleures pratiques, ils peuvent proposer des solutions innovantes pour optimiser l'efficacité opérationnelle, renforcer la maîtrise des risques et accroître la performance globale de l'organisation.

Ce rôle de conseil et d'accompagnement stratégique positionne l'audit interne comme un partenaire incontournable de la direction, contribuant ainsi à sa légitimité et à son influence au sein de l'entreprise.

- **De la réactivité à l'agilité**

Face à l'évolution rapide de l'environnement des entreprises, les auditeurs internes doivent faire preuve d'agilité pour s'adapter et répondre efficacement aux enjeux émergents.

Cela passe par le développement de nouvelles compétences, notamment en matière d'analyse de données, de gestion des risques et de conseil stratégique. Les auditeurs internes doivent également renforcer leur capacité à travailler en mode collaboratif, en étroite collaboration avec les autres fonctions de l'entreprise.

Cette transformation de la fonction d'audit interne lui permet de se positionner comme un acteur clé de la gouvernance d'entreprise, en contribuant à la maîtrise des risques, à l'amélioration des performances et à la prise de décision stratégique⁶⁰³.

X. Les limites de l'audit interne : des défis à relever pour la fonction

Bien que la fonction d'audit interne joue un rôle essentiel dans la gouvernance et la maîtrise des risques des organisations, elle fait face à plusieurs défis et limites qui peuvent impacter son efficacité⁶⁰⁴.

1. Les limites du champ d'intervention de l'audit interne

Malgré son rôle essentiel dans la gouvernance et la maîtrise des risques des entreprises, l'audit interne fait face à des limites intrinsèques liées à son champ d'intervention⁶⁰⁵.

- **Champ d'intervention centré sur les processus et les contrôles internes**

⁶⁰² Soh, D. S., & Martinov-Bennie, N. (2015). The Internal Audit Function: Perceptions of Internal Audit Roles, Effectiveness and Evaluation. *Managerial Auditing Journal*, 30(7/8), 718-734.

⁶⁰³ Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.

⁶⁰⁴ Sarens, G., & De Beelde, I. (2006). The Relationship between Internal Audit and Senior Management: A Qualitative Analysis of Expectations and Perceptions. *International Journal of Auditing*, 10(3), 219-241.

⁶⁰⁵ Rittenberg, L. E. (2013). Moving Internal Audit Back to the Future. *Research Opportunities in Internal Auditing*, 7, 7-16.

Traditionnellement, l'audit interne s'est surtout concentré sur l'évaluation des processus opérationnels et des contrôles internes de l'entreprise. Son rôle consiste à s'assurer de la fiabilité des informations financières et de l'efficacité des dispositifs de maîtrise des risques.

Bien que cette mission demeure essentielle, elle limite le champ d'intervention de la fonction à des aspects relativement techniques et opérationnels. Or, les enjeux auxquels font face les entreprises aujourd'hui sont de plus en plus stratégiques et transversaux, nécessitant une vision plus large.

- **Dépendance vis-à-vis des informations fournies**

Par ailleurs, l'audit interne dépend fortement des informations qui lui sont fournies par les différentes entités auditées. La qualité, l'exhaustivité et la fiabilité de ces données constituent un facteur clé pour la pertinence et la crédibilité de ses constats et recommandations.

Cependant, les auditeurs internes n'ont pas toujours un accès direct et illimité à l'information, notamment lorsque celle-ci est sensible ou stratégique⁶⁰⁶. Cette dépendance peut limiter leur capacité à avoir une vision globale et objective de la situation.

- **Difficulté à appréhender les risques émergents**

Enfin, le champ d'intervention traditionnel de l'audit interne, centré sur les processus et les contrôles, peut s'avérer insuffisant pour appréhender les risques émergents auxquels sont confrontées les entreprises.

Des enjeux tels que la cybersécurité, la responsabilité sociétale ou les transformations organisationnelles nécessitent une expertise et une vision prospective que les auditeurs internes ne possèdent pas toujours⁶⁰⁷. Leur champ d'action doit donc s'élargir au-delà des missions classiques d'évaluation et de contrôle.

Pour surmonter ces limites, l'audit interne doit continuer à étendre son périmètre d'intervention, en développant de nouvelles compétences et en s'appuyant sur les innovations technologiques⁶⁰⁸. Cela lui permettra de mieux répondre aux enjeux stratégiques de l'entreprise et de renforcer son positionnement en tant qu'acteur clé de la gouvernance.

⁶⁰⁶ Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.

⁶⁰⁷ Appelbaum, D., Kogan, A., Vasarhelyi, M., & Yan, Z. (2017). Impact of Business Analytics and Enterprise Systems on Managerial Accounting. *International Journal of Accounting Information Systems*, 25, 29-44.

⁶⁰⁸ Chambers, R. F., & Odar, M. (2015). A New Vision for Internal Audit. *Journal of Accountancy*, 219(3), 34-39.

2. Les limites liées au positionnement organisationnel de l'audit interne

Le positionnement de la fonction d'audit interne au sein de l'entreprise peut constituer une source de limitations quant à son efficacité et à son impact⁶⁰⁹.

- **Indépendance de la fonction : un gage de crédibilité, mais aussi une source de tensions**

L'indépendance de l'audit interne est un élément essentiel pour assurer la crédibilité de ses constats et recommandations⁶¹⁰. Rattaché généralement à la direction générale ou au comité d'audit, l'auditeur interne bénéficie d'une indépendance qui lui permet de porter un regard critique sur les processus et les contrôles de l'entreprise.

Cependant, cette indépendance peut parfois être perçue par les opérationnels comme une forme d'ingérence, voire d'opposition, générant ainsi des tensions et une certaine méfiance. Les auditeurs internes peuvent alors se voir refuser l'accès à certaines informations ou se heurter à des résistances lors de la mise en œuvre de leurs recommandations.

- **Manque de soutien et de reconnaissance de la direction**

L'influence et l'impact de l'audit interne dépendent également du soutien et de la reconnaissance accordés par la direction générale de l'entreprise. Un manque d'implication ou de considération de la part des dirigeants peut fragiliser la légitimité de la fonction et limiter sa capacité à initier des changements.

Sans le soutien de la haute direction, les auditeurs internes peuvent ainsi se trouver dans une position délicate, où leurs recommandations risquent de ne pas être prises en compte ou de ne pas être mises en œuvre de manière efficace.

- **Intégration insuffisante dans les processus de gouvernance**

Enfin, le positionnement de l'audit interne au sein de l'entreprise peut également limiter son implication dans les processus de gouvernance d'entreprise⁶¹¹. Bien que son rôle soit reconnu dans la maîtrise des risques et le contrôle des activités, sa contribution aux décisions stratégiques peut être encore trop marginale.

Une meilleure intégration de l'audit interne dans les instances de gouvernance, telles que le comité d'audit ou le comité exécutif, permettrait de renforcer son influence et de faire valoir son expertise dans la prise de décision⁶¹².

Pour surmonter ces limites liées à son positionnement organisationnel, l'audit interne doit continuer à développer sa légitimité et sa reconnaissance au sein de

⁶⁰⁹ Cohen, A., & Sayag, G. (2010). The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organisations. *Australian Accounting Review*, 20(3), 296-307.

⁶¹⁰ Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.

⁶¹¹ Soh, D. S., & Martinov-Bennie, N. (2015). The Internal Audit Function: Perceptions of Internal Audit Roles, Effectiveness and Evaluation. *Managerial Auditing Journal*, 30(7/8), 718-734.

⁶¹² Rittenberg, L. E. (2013). Moving Internal Audit Back to the Future. *Research Opportunities in Internal Auditing*, 7, 7-16.

l'entreprise, en démontrant sa valeur ajoutée et en renforçant sa collaboration avec les autres fonctions. Cela passe notamment par une communication efficace et une meilleure intégration dans les processus de gouvernance.

3. Les limites liées aux ressources et aux compétences de l'audit interne

Outre les limites inhérentes à son champ d'intervention et à son positionnement organisationnel, l'audit interne fait également face à des défis en termes de ressources et de compétences, qui peuvent impacter son efficacité⁶¹³.

- **Contraintes budgétaires et de personnel**

Tout d'abord, l'audit interne peut être confronté à des contraintes budgétaires et de personnel qui restreignent la portée et la profondeur de ses missions⁶¹⁴. Un manque de ressources, en termes d'effectifs ou de budget alloué, peut limiter la capacité des auditeurs à couvrir l'ensemble des domaines à risque de l'entreprise. Cette situation peut les conduire à effectuer des examens superficiels ou à devoir faire des choix dans leurs interventions, au détriment d'une vision globale et approfondie des enjeux.

- **Besoin constant de développement des compétences**

Par ailleurs, l'évolution rapide des technologies, des réglementations et des risques auxquels font face les entreprises nécessite un renforcement constant des compétences techniques des auditeurs internes⁶¹⁵.

Cependant, le recrutement et la formation de personnel qualifié peuvent s'avérer difficiles, notamment dans un contexte de ressources limitées. Les auditeurs doivent alors s'adapter en permanence, ce qui peut impacter la qualité et la pertinence de leurs interventions.

- **Manque d'expertise sur les risques émergents**

Enfin, l'audit interne peut également manquer d'expertise sur certains risques émergents, tels que la cybersécurité, l'innovation technologique ou les enjeux de responsabilité sociétale⁶¹⁶.

Ces domaines requièrent des compétences spécialisées que les auditeurs internes n'ont pas toujours, limitant ainsi leur capacité à appréhender de manière approfondie ces nouveaux défis auxquels sont confrontées les organisations⁶¹⁷.

⁶¹³ Bou-Raad, G. (2000). Internal Auditors and a Value-added Approach: The New Business Regime. *Managerial Auditing Journal*, 15(4), 182-187.

⁶¹⁴ Sarens, G., & De Beelde, I. (2006). The Relationship between Internal Audit and Senior Management: A Qualitative Analysis of Expectations and Perceptions. *International Journal of Auditing*, 10(3), 219-241.

⁶¹⁵ Appelbaum, D., Kogan, A., Vasarhelyi, M., & Yan, Z. (2017). Impact of Business Analytics and Enterprise Systems on Managerial Accounting. *International Journal of Accounting Information Systems*, 25, 29-44.

⁶¹⁶ Chambers, R. F., & Odar, M. (2015). A New Vision for Internal Audit. *Journal of Accountancy*, 219(3), 34-39.

⁶¹⁷ Soh, D. S., & Martinov-Bennie, N. (2015). The Internal Audit Function: Perceptions of Internal Audit Roles, Effectiveness and Evaluation. *Managerial Auditing Journal*, 30(7/8), 718-734.

Pour surmonter ces limites liées aux ressources et aux compétences, l'audit interne doit s'engager dans une démarche de transformation, en renforçant ses moyens humains et financiers, mais aussi en développant en permanence les compétences de ses équipes. Cela lui permettra de mieux répondre aux attentes des parties prenantes et de jouer pleinement son rôle stratégique au sein de l'entreprise.

Conclusion

Loin des simples considérations de contrôle et de conformité, l'audit interne s'affirme aujourd'hui comme une fonction essentielle dans la gouvernance et la performance des entreprises.

Au-delà de son rôle traditionnel d'évaluation des processus et des contrôles, l'audit interne apporte une valeur ajoutée stratégique en accompagnant les organisations dans la maîtrise des risques et la prise de décision éclairée. Son expertise et son indépendance en font un acteur clé pour assurer la fiabilité des informations financières et la pérennité des activités.

L'audit interne joue également un rôle moteur dans l'amélioration continue des processus et des dispositifs de contrôle. Ses recommandations permettent d'identifier les axes d'amélioration et de renforcer l'efficacité opérationnelle, contribuant ainsi à l'optimisation des performances.

Mais au-delà de ces aspects techniques, l'audit interne apporte surtout une perspective globale et transversale, essentielle pour appréhender les enjeux stratégiques auxquels font face les entreprises. Son implication dans les instances de gouvernance lui confère une légitimité et une influence qui en font un partenaire privilégié des directions générales.

Loin d'être une simple fonction de contrôle, l'audit interne s'affirme donc comme un véritable atout stratégique, capable d'accompagner les organisations dans leur développement et leur transformation. Son rôle dans la création de valeur est désormais pleinement reconnu.

Face aux défis de demain, les entreprises qui sauront tirer parti de l'expertise et de la vision de l'audit interne seront mieux armées pour relever les enjeux futurs et assurer leur pérennité.

2ème section :
Cadre de Référence
International et Impératifs des
Auditeurs Internes : Conjuguer
Meilleures Pratiques et Création
de Valeur Durable

Introduction

L'audit interne occupe une place stratégique au sein des entreprises modernes. En tant que fonction indépendante et objective, il joue un rôle essentiel dans l'évaluation et l'amélioration continue des processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle. L'audit interne permet ainsi de renforcer la performance, la résilience et la pérennité des organisations, en fournissant aux dirigeants et aux parties prenantes une assurance raisonnable sur la maîtrise de leurs opérations.

Afin d'encadrer et de guider la pratique professionnelle de l'audit interne, l'Institute of Internal Auditors (IIA) a développé un cadre de référence international de normes et de bonnes pratiques. Ce référentiel normatif, régulièrement mis à jour, définit les principes, les règles et les standards à respecter par les auditeurs internes dans l'exercice de leurs missions. Il constitue un socle essentiel pour assurer la qualité, la cohérence et la crédibilité de l'audit interne au sein des entreprises.

Ce cadre de référence de l'audit interne comprend trois éléments clés :

1. Définition de l'audit interne : L'IIA définit l'audit interne comme 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"*. Cette définition souligne le rôle central de l'audit interne dans l'évaluation et l'amélioration des processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle.
2. Code de déontologie : Le code de déontologie établit les principes et les règles éthiques que doivent respecter les auditeurs internes, tels que l'intégrité, l'objectivité, la confidentialité et la compétence professionnelle.
3. Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne : Ces normes constituent le référentiel normatif de l'audit interne. Elles définissent les exigences relatives à l'indépendance et à l'objectivité de la fonction d'audit, à la gestion de l'activité d'audit interne, ainsi qu'à la réalisation des missions d'audit.

Au-delà du respect de ces normes, les auditeurs internes sont également soumis à des impératifs éthiques, professionnels et organisationnels qui façonnent leur rôle et leurs responsabilités. Ces exigences visent à garantir l'indépendance, la compétence et l'efficacité de la fonction d'audit interne, afin qu'elle puisse pleinement remplir sa mission de conseil et d'évaluation au service de la performance et de la pérennité de l'entreprise.

Ce chapitre se consacre à l'étude approfondie du cadre de référence international pour la pratique professionnelle de l'audit interne, établi par l'IIA, ainsi qu'aux impératifs spécifiques qui s'imposent aux auditeurs internes. Il vise à comprendre les fondements théoriques et pratiques qui encadrent cette profession, afin d'en saisir les enjeux et les perspectives d'évolution dans un environnement économique et réglementaire en constante mutation.

A. cadre de référence international pour la pratique professionnelle de l'audit interne

L'Institute of Internal Auditors (IIA) joue un rôle essentiel dans l'encadrement et la promotion de la profession d'audit interne à l'échelle mondiale. Afin de guider et d'harmoniser les pratiques des auditeurs internes, l'IIA a développé un cadre de référence international de normes et de bonnes pratiques pour la pratique professionnelle de l'audit interne.

Ce référentiel normatif, régulièrement mis à jour, vise à définir les principes, les règles et les standards à respecter par les auditeurs internes dans l'exercice de leurs missions. Il constitue un socle fondamental pour assurer la qualité, la cohérence et la crédibilité de l'audit interne au sein des organisations.

Au-delà de la définition de l'audit interne, abordée dans un précédent chapitre, le cadre de référence de l'IIA couvre deux éléments clés : le code de déontologie et les normes internationales pour la pratique professionnelle d'audit interne.

L'objectif est d'approfondir la compréhension de ce cadre normatif de référence, en analysant ses différentes composantes et les implications qu'elles ont pour les auditeurs internes dans l'exercice de leurs fonctions. Cette étude permettra de saisir les fondements théoriques et pratiques qui encadrent la profession, afin d'en appréhender les enjeux et les perspectives d'évolution.

1. Le Code de déontologie de l'audit interne

Le code de déontologie de l'audit interne est un ensemble de principes et de règles de conduite qui définissent les normes éthiques et professionnelles attendues des auditeurs internes⁶¹⁸. Son objectif principal est de guider les comportements et les pratiques des auditeurs internes afin de s'assurer que leurs activités sont réalisées avec intégrité, objectivité et compétence⁶¹⁹.

Plus spécifiquement, le code de déontologie vise à :

- Établir une compréhension commune des principes éthiques fondamentaux au sein de la profession d'audit interne⁶²⁰.
- Servir de référence pour évaluer le comportement et les décisions des auditeurs internes⁶²¹.
- Renforcer la confiance des parties prenantes dans l'indépendance et l'objectivité de la fonction d'audit interne⁶²².

⁶¹⁸ Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne (IFACI). (2017). Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne. Paris : IFACI.

⁶¹⁹ The Institute of Internal Auditors (IIA). (2016). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards). Altamonte Springs, FL: The IIA.

⁶²⁰ Moeller, R. R. (2016). Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge (8th ed.). Hoboken, NJ: John Wiley & Sons.

⁶²¹ Gramling, A. A., Rittenberg, L. E., & Johnstone, K. M. (2012). Auditing (8th ed.). Mason, OH: South-Western Cengage Learning.

⁶²² Reding, K. F., Sobel, P. J., Anderson, U. L., Head, M. J., Ramamoorti, S., & Salamasick, M. (2013). Internal Auditing: Assurance & Consulting Services (3rd ed.). Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors.

- Contribuer au développement et au maintien d'une culture organisationnelle favorable à l'exercice de l'audit interne⁶²³.

Le code de déontologie s'applique à tous les membres de la fonction d'audit interne, quel que soit leur niveau hiérarchique ou leur rôle spécifique. Il s'impose également aux prestataires externes intervenant pour le compte de l'audit interne⁶²⁴.

Le code couvre l'ensemble des activités et des responsabilités liées à l'audit interne, y compris les missions d'assurance, de conseil et de suivi. Il s'inscrit dans le cadre des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne.

Les Principes fondamentaux

Les quatre principes fondamentaux du code de déontologie de l'audit interne sont :

- **Intégrité** : Les auditeurs internes doivent faire preuve d'honnêteté, de rigueur et de responsabilité dans l'exécution de leurs missions. Leur intégrité est la base de la confiance et de la crédibilité accordées à leur travail.
- **Objectivité** : Les auditeurs internes doivent faire preuve d'impartialité et d'équité dans la collecte, l'évaluation et la communication des informations relatives aux activités ou processus audités. Ils ne doivent pas se laisser influencer par leurs propres intérêts ou par ceux de tiers.
- **Confidentialité** : Les auditeurs internes doivent respecter la valeur et la propriété des informations qu'ils collectent et ne doivent pas les divulguer sans autorisation, sauf dans le cadre légal ou professionnel. Ils ont l'obligation de protéger ces informations.
- **Compétence** : Les auditeurs internes doivent posséder les connaissances, les savoir-faire et l'expérience nécessaires pour mener à bien leurs missions. Ils doivent sans cesse développer leurs compétences afin de fournir des services de qualité.

Ces quatre principes fondamentaux constituent les piliers éthiques de la profession d'auditeur interne. Ils guident les auditeurs dans leurs pratiques, leurs décisions et leurs comportements, afin de garantir l'intégrité, la crédibilité et l'excellence de la fonction d'audit interne au sein des organisations.

1. Intégrité

L'intégrité est un principe fondamental de l'audit interne, qui se traduit par l'honnêteté, la rigueur et la responsabilité dans l'exécution des missions. Cette intégrité est la pierre angulaire de la confiance et de la crédibilité accordées aux travaux des auditeurs internes.

Selon le Cadre de Référence International de la Pratique Professionnelle de l'Audit Interne, l'intégrité constitue l'une des quatre principales normes de comportement attendues des auditeurs internes. Cette norme stipule que "*les auditeurs internes doivent faire preuve d'honnêteté, de diligence et de*

⁶²³ Hermanson, D. R., Rittenberg, L. E., & Johnstone, K. M. (2017). Auditing & Assurance Services (17th ed.). New York, NY: McGraw-Hill Education.

⁶²⁴ Protiviti. (2019). Internal Auditing Around the World, Volume 15: Transforming Internal Audit to Create Value. Protiviti.

responsabilité dans l'exécution de leurs missions et dans la communication de leurs résultats"⁶²⁵.

L'intégrité des auditeurs internes repose sur plusieurs principes clés :

- **Honnêteté** : Les auditeurs internes doivent être sincères, francs et transparents dans leurs actions et leurs communications. Ils ne doivent pas délibérément fausser ou omettre des informations⁶²⁶.
- **Rigueur professionnelle** : Les auditeurs internes doivent faire preuve de diligence, de compétence et de jugement dans l'exécution de leurs missions. Ils doivent agir avec soin et diligence, en appliquant les normes et les meilleures pratiques de l'audit interne.
- **Responsabilité** : Les auditeurs internes doivent assumer la responsabilité de leurs actions et de leurs décisions. Ils doivent agir de manière éthique et dans le respect des règles et des politiques en vigueur.

L'intégrité des auditeurs internes est essentielle pour établir et maintenir la confiance des parties prenantes dans le travail de l'audit interne. Elle contribue à la crédibilité des conclusions et des recommandations formulées, et permet d'asseoir la légitimité de la fonction audit interne au sein de l'organisation⁶²⁷.

2. Objectivité

L'objectivité est une autre norme de comportement essentielle pour les auditeurs internes. Elle se traduit par l'impartialité et l'équité dans la collecte, l'évaluation et la communication des informations relatives aux activités ou processus audités.

Selon le Cadre de Référence International de la Pratique Professionnelle de l'Audit Interne, *"les auditeurs internes doivent faire preuve d'objectivité professionnelle dans la collecte, l'évaluation et la communication des informations relatives à l'activité ou au processus examiné"*. Cette objectivité est fondamentale pour garantir la fiabilité et la crédibilité des travaux d'audit.

⁶²⁵ - IIA (2017). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. The Institute of Internal Auditors.

⁶²⁶ - IFACI (2019). Référentiel Professionnel de l'Audit Interne. Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne.

⁶²⁷ - Reding, K. F., Sobel, P. J., Anderson, U. L., Head, M. J., Ramamoorti, S., Salamasick, M., & Riddle, C. (2013). Internal Auditing: Assurance and Consulting Services. The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

L'objectivité des auditeurs internes repose sur plusieurs principes clés :

- **Impartialité** : Les auditeurs internes doivent faire preuve d'un esprit ouvert et impartial, sans se laisser influencer par leurs propres intérêts ou ceux de tiers. Ils doivent éviter tout conflit d'intérêts réel ou apparent.
- **Équité** : Les auditeurs internes doivent traiter équitablement toutes les parties prenantes impliquées dans le processus d'audit. Ils doivent faire preuve de justice et d'équité dans leurs jugements et leurs conclusions⁶²⁸.
- **Indépendance d'esprit** : Les auditeurs internes doivent faire preuve d'indépendance d'esprit et de jugement critique. Ils ne doivent pas se laisser influencer par des pressions ou des ingérences extérieures⁶²⁹.

L'objectivité des auditeurs internes est essentielle pour assurer la fiabilité et la crédibilité de leurs travaux. Elle permet de garantir que les conclusions et les recommandations formulées sont fondées sur des faits et des éléments probants, sans être biaisées par des intérêts particuliers.

3. Confidentialité

La confidentialité est un troisième principe essentiel attendu des auditeurs internes. Ils doivent respecter la valeur et la propriété des informations qu'ils collectent, et s'abstenir de les divulguer sans autorisation, sauf dans le cadre légal ou professionnel. Ils ont l'obligation de protéger ces informations.

Selon le Cadre de Référence International de la Pratique Professionnelle de l'Audit Interne, *"les auditeurs internes doivent respecter la valeur et la propriété des informations qu'ils examinent et ne pas les divulguer sans autorisation appropriée, sauf dans le cadre d'obligations légales ou professionnelles"*. Ce principe de confidentialité est essentiel pour préserver la confiance des parties prenantes et la crédibilité de l'audit interne.

La confidentialité des auditeurs internes repose sur plusieurs principes clés :

- **Respect de la valeur des informations** : Les auditeurs internes doivent reconnaître la valeur et l'importance des informations auxquelles ils ont accès dans le cadre de leurs missions. Ils doivent en assurer la protection et la préservation.
- **Non-divulgaration sans autorisation** : Les auditeurs internes ne doivent pas divulguer les informations collectées sans autorisation préalable, sauf lorsque cela est requis par des obligations légales ou professionnelles.
- **Obligation de protection** : Les auditeurs internes ont l'obligation de protéger les informations confidentielles contre tout accès, utilisation ou divulgation non autorisés. Ils doivent mettre en place les mesures de sécurité appropriées.

⁶²⁸ - IIA (2017). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. The Institute of Internal Auditors.

⁶²⁹ - IFACI (2019). Référentiel Professionnel de l'Audit Interne. Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne.

Le respect de la confidentialité des informations est essentiel pour établir et maintenir la confiance des parties prenantes envers l'audit interne. Il permet de préserver la crédibilité et la légitimité de la fonction, en démontrant que les auditeurs internes savent gérer de manière responsable les informations sensibles auxquelles ils ont accès⁶³⁰.

4. Compétence

La compétence est un autre principe fondamental attendu des auditeurs internes. Ils doivent posséder les connaissances, les savoir-faire et l'expérience nécessaires pour mener à bien leurs missions. Ils doivent également développer constamment leurs compétences afin de fournir des services de qualité. Selon le Cadre de Référence International de la Pratique Professionnelle de l'Audit Interne, *"les auditeurs internes doivent mettre en œuvre les connaissances, les aptitudes et les autres compétences requises pour exercer leurs responsabilités de manière professionnelle"*. Cette norme de compétence est essentielle pour garantir l'efficacité et la crédibilité des travaux d'audit interne.

La compétence des auditeurs internes repose sur plusieurs principes clés :

- **Connaissances et savoir-faire** : Les auditeurs internes doivent posséder les connaissances techniques, réglementaires et méthodologiques nécessaires pour mener à bien leurs missions. Ils doivent également savoir les mettre en pratique de manière efficace⁶³¹.
- **Expérience et jugement professionnel** : Les auditeurs internes doivent s'appuyer sur leur expérience et leur jugement professionnel pour émettre des analyses pertinentes et formuler des recommandations adaptées⁶³².
- **Développement continu des compétences** : Les auditeurs internes doivent s'efforcer de développer et d'améliorer continuellement leurs compétences, que ce soit par la formation, l'autoformation ou l'acquisition de nouvelles expériences.

Le maintien et le développement des compétences des auditeurs internes sont essentiels pour assurer la qualité et la crédibilité de leurs travaux. Cela leur permet de répondre efficacement aux attentes des parties prenantes et de contribuer à l'amélioration des processus et des contrôles au sein de l'organisation⁶³³.

⁶³⁰ - Reding, K. F., Sobel, P. J., Anderson, U. L., Head, M. J., Ramamoorti, S., Salamasick, M., & Riddle, C. (2013). Internal Auditing: Assurance and Consulting Services. The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

⁶³¹ IFACI (2019). Référentiel Professionnel de l'Audit Interne. Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne.

⁶³² IIA (2017). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. The Institute of Internal Auditors.

⁶³³ Reding, K. F., Sobel, P. J., Anderson, U. L., Head, M. J., Ramamoorti, S., Salamasick, M., & Riddle, C. (2013). Internal Auditing: Assurance and Consulting Services. The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

2. Les Normes internationales de l'audit interne : une référence essentielle pour la profession

L'audit interne joue un rôle stratégique dans la gouvernance et la maîtrise des risques des organisations. Afin de garantir des pratiques professionnelles de qualité, l'Institute of Internal Auditors (IIA) a développé des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne⁶³⁴.

Les Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne constituent un ensemble de principes fondamentaux représentant les meilleures pratiques en matière d'audit interne⁶³⁵. Elles ont pour objectif de :

- Définir les principes de base qui régissent la pratique de l'audit interne et fournir un cadre pour l'exercice et la promotion d'un audit interne de qualité dans les organisations.
- Servir de guide et de référence pour les professionnels de l'audit interne afin d'exécuter et de promouvoir un travail d'audit de valeur ajoutée.
- Être utilisées comme base pour l'évaluation de la performance de la fonction d'audit interne et comme moyen de démontrer son efficacité⁶³⁶.

Structure et organisation des Normes

Les Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne sont structurées en deux grandes catégories :

1. **Normes sur les attributs** : elles traitent des caractéristiques des organisations et des personnes exerçant des activités d'audit interne. Elles abordent des sujets tels que l'indépendance, l'objectivité, les compétences et les programmes d'assurance qualité.
2. **Normes sur la performance** : elles décrivent la nature du travail d'audit interne et fournissent des critères de qualité pour l'évaluation des processus. Elles couvrent des aspects tels que la gestion de la fonction d'audit interne, la planification des missions, la réalisation des audits et la communication des résultats⁶³⁷.

Ces deux catégories de normes sont accompagnées de recommandations et de lignes directrices pratiques publiées par l'IIA afin d'aider les auditeurs internes à mettre en œuvre ces standards de manière effective⁶³⁸.

Les Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne constituent une référence essentielle pour la profession. Elles définissent les principes fondamentaux et les

⁶³⁴ Institute of Internal Auditors. (2017). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards).

⁶³⁵ Moeller, R. R. (2009). Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge. John Wiley & Sons.

⁶³⁶ Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., & Scheiner, J. H. (2003). Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing. The Institute of Internal Auditors.

⁶³⁷ Pickett, K. H. S. (2010). The Internal Auditing Handbook. John Wiley & Sons.

⁶³⁸ Institute of Internal Auditors. (2020). Implementation Guides. Repéré à <https://global.theiia.org/standards-guidance/implementation-guides/Pages/Implementation-Guides.aspx>

meilleures pratiques à appliquer, tout en fournissant un cadre d'évaluation de la performance de la fonction d'audit interne. Leur respect est primordial pour garantir l'indépendance, la compétence et l'efficacité de l'audit interne, au service de la gouvernance et de la maîtrise des risques des organisations.

I. Les Normes sur les attributs

Les normes sur les attributs définissent les principes fondamentaux régissant les caractéristiques de l'organisation et des personnes exerçant les activités d'audit interne.

1. Norme 1000 - Finalité, autorité et responsabilité

La Norme 1000 souligne l'importance d'avoir une charte d'audit interne formelle, approuvée par la direction générale et le conseil d'administration⁶³⁹. Cette charte doit clairement définir les objectifs, le positionnement et les pouvoirs de l'audit interne au sein de l'organisation. Cela permet de garantir le soutien et la reconnaissance de la fonction d'audit interne par les parties prenantes clés⁶⁴⁰. La section de cette norme est : 1010 – Reconnaissance des dispositions obligatoires dans la charte d'audit interne

- **Norme 1100 - Indépendance et objectivité**

L'indépendance et l'objectivité sont des conditions essentielles pour que l'audit interne puisse jouer pleinement son rôle de conseil et d'évaluation objective. La Norme 1100 exige un rattachement hiérarchique élevé de l'audit interne et l'absence de conflits d'intérêts. Moeller souligne que cela renforce la crédibilité et la légitimité de la fonction d'audit interne au sein de l'organisation⁶⁴¹. Les sections de cette norme sont :

- Norme 1110 : Indépendance organisationnelle
- Norme 1111 : Relation directe avec le conseil
- Norme 1120 : Objectivité individuelle
- Norme 1130 : Altération de l'indépendance et de l'objectivité

- **Norme 1200 - Compétence et diligence professionnelle**

Il est insisté sur l'importance pour les auditeurs internes de posséder les connaissances, les compétences et l'expérience nécessaires pour s'acquitter de leurs responsabilités⁶⁴². La Norme 1200 exige également que les auditeurs fassent preuve de diligence professionnelle, en appliquant des méthodes d'audit appropriées et en se tenant informés des évolutions de la profession. Cela contribue à la crédibilité et à la valeur ajoutée de l'audit interne. Les sections de cette norme sont :

⁶³⁹ Sarens, G., & De Beelde, I. (2006). The relationship between internal audit and senior management: A qualitative analysis of expectations and perceptions. *International Journal of Auditing*, 10(3), 219-241.

⁶⁴⁰ Pickett, K. H. S. (2010). *The Internal Auditing Handbook*. John Wiley & Sons.

⁶⁴¹ Moeller, R. R. (2009). *Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge*. John Wiley & Sons.

⁶⁴² Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., & Scheiner, J. H. (2003). *Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing*. The Institute of Internal Auditors.

- Norme 1210 : Compétence
- Norme 1220 : Diligence professionnelle
- Norme 1230 : Formation professionnelle continue

Les chercheurs soulignent l'importance capitale des normes sur les attributs pour définir le cadre de l'audit interne au sein des organisations. Sarens et De Beelde insistent sur la nécessité d'une charte d'audit interne formelle, approuvée par la direction et le conseil d'administration, afin de garantir le soutien et la reconnaissance de la fonction. Ils mettent également l'accent sur l'indépendance et l'objectivité de l'audit interne, éléments clés pour assurer sa crédibilité et sa légitimité.

Moeller et Pickett abondent dans ce sens, précisant que le respect de ces normes fondamentales contribue à renforcer la valeur ajoutée de l'audit interne et sa capacité à remplir pleinement son rôle au service de la gouvernance et de la maîtrise des risques. Sawyer, Dittenhofer et Scheiner soulignent quant à eux l'importance des compétences et de la diligence professionnelle des auditeurs internes pour assurer la qualité de leurs travaux.

Dans l'ensemble, les chercheurs mettent en évidence le caractère essentiel des normes sur les attributs pour définir un cadre solide et crédible pour la fonction d'audit interne. Leur application rigoureuse est un gage d'efficacité et de valeur ajoutée pour les organisations.

2. Les Normes sur l'organisation de l'audit interne : un gage de qualité et de performance

Ces normes sur l'organisation jouent un rôle essentiel dans le renforcement de la crédibilité et de la légitimité de l'audit interne au sein des organisations⁶⁴³. Elles visent à garantir la qualité et la performance de la fonction, en exigeant la mise en place de programmes d'assurance qualité, de processus normalisés et de pratiques de communication rigoureuses.

- **Norme 1300 - Programme d'assurance et d'amélioration qualité**

La Norme 1300 exige que la fonction d'audit interne mette en place un programme d'assurance et d'amélioration qualité couvrant tous les aspects de son activité. Ce programme doit permettre d'évaluer la conformité aux Normes internationales, l'efficacité et l'efficience des processus d'audit, ainsi que l'apport de valeur ajoutée. Cela contribue à la crédibilité et à la reconnaissance de l'audit interne au sein de l'organisation. Les sections de cette norme sont :

- Norme 1310 : Exigences du programme d'assurance et d'amélioration qualité
- Norme 1320 Section 2 Rapports relatifs au programme d'assurance et d'amélioration qualité

⁶⁴³ Sarens, G., & De Beelde, I. (2006). The relationship between internal audit and senior management: A qualitative analysis of expectations and perceptions. *International Journal of Auditing*, 10(3), 219-241.

- **Norme 1400 - Programmes et activités de l'audit interne**

La Norme 1400 stipule que les programmes et activités de l'audit interne doivent être cohérents avec la mission, la charte et les Normes internationales⁶⁴⁴. Cela implique de définir des processus normalisés, des méthodologies d'audit éprouvées et des outils adaptés, afin d'assurer la qualité et la constance des interventions⁶⁴⁵. Ceci renforce la légitimité de l'audit interne auprès des parties prenantes.

- **Norme 1500 - Élaboration des rapports**

La Norme 1500 exige que les rapports d'audit interne soient précis, objectifs, clairs, concis, constructifs et opportuns⁶⁴⁶. Cela permet de s'assurer que les résultats des missions d'audit sont communiqués de manière efficace aux parties prenantes concernées. Pickett souligne que la qualité des rapports d'audit contribue à la crédibilité et à l'impact de la fonction d'audit interne⁶⁴⁷.

Les normes sur l'organisation de l'audit interne visent à garantir la qualité et la performance de la fonction. Elles exigent la mise en place de programmes d'assurance qualité, de processus normalisés et de pratiques de communication rigoureuses. Comme le soulignent les chercheurs, le respect de ces normes renforce la crédibilité et la légitimité de l'audit interne, en démontrant son engagement dans une démarche d'amélioration continue et de création de valeur pour l'organisation.

Ramamoorti et al.⁶⁴⁸, insistent sur l'importance des normes sur l'organisation de l'audit interne pour assurer la qualité et la performance de la fonction. Sarens et De Beelde mettent l'accent sur le rôle du programme d'assurance et d'amélioration qualité dans le renforcement de la crédibilité et de la reconnaissance de l'audit interne au sein de l'organisation⁶⁴⁹.

Carcello et Neal, abondent dans ce sens, soulignant l'importance de processus normalisés, de méthodologies éprouvées et d'outils adaptés pour assurer la cohérence et la qualité des interventions d'audit⁶⁵⁰. Ils insistent sur le fait que cela contribue à la légitimité de la fonction d'audit interne auprès des parties prenantes.

⁶⁴⁴ Institute of Internal Auditors. (2017). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards).

⁶⁴⁵ Moeller, R. R. (2009). Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge. John Wiley & Sons.

⁶⁴⁶ Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., & Scheiner, J. H. (2003). Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing. The Institute of Internal Auditors.

⁶⁴⁷ Pickett, K. H. S. (2010). The Internal Auditing Handbook. John Wiley & Sons.

⁶⁴⁸ Ramamoorti, S. (2003). Internal auditing: History, evolution, and prospects. The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

⁶⁴⁹ Sarens, G., & De Beelde, I. (2006). The relationship between internal audit and senior management: A qualitative analysis of expectations and perceptions.

⁶⁵⁰ Carcello, J. V., & Neal, T. L. (2000). Audit committee composition and auditor reporting. The Accounting Review, 75(4), 453-467.

Wallace quant à lui insiste sur la qualité des rapports d'audit, qui joue un rôle essentiel dans la communication des résultats et l'impact de l'audit interne⁶⁵¹. Pickett ajoute que cela renforce la crédibilité et la valeur ajoutée de la fonction⁶⁵².

II. Normes sur la performance

A. Normes sur la gestion de l'audit interne

Ces normes, définies par l'Institute of Internal Auditors (IIA), visent à encadrer la mise en œuvre des missions d'audit et à en assurer la qualité⁶⁵³. Elles définissent les principes à suivre en matière de planification, de réalisation et de communication des missions d'audit, afin que celles-ci répondent aux attentes des parties prenantes. En réalité, Elles permettent de démontrer son engagement dans une démarche d'amélioration continue et son aptitude à s'adapter aux évolutions du contexte organisationnel.

- **Norme 2000 - Gestion de l'audit interne**

La Norme 2000 stipule que le responsable de l'audit interne doit gérer cette fonction de manière efficace et efficiente⁶⁵⁴. Cela passe notamment par la définition d'un plan d'audit et d'un budget approprié, en adéquation avec les objectifs stratégiques de l'organisation⁶⁵⁵.

Il est insisté sur l'importance de cette allocation optimale des ressources, qui permet à l'audit interne de se concentrer sur les domaines prioritaires et à fort impact⁶⁵⁶. Ainsi, le responsable doit identifier les zones à risque élevé, les processus clés et les attentes des parties prenantes, afin d'élaborer un plan d'audit cohérent et pertinent.

De plus, le responsable de l'audit interne doit veiller à l'adéquation des compétences de son équipe avec les besoins de l'organisation⁶⁵⁷. Cela passe par des actions de formation, de développement des connaissances et de motivation du personnel. Les sections de cette norme sont :

- Norme 2010 : Planification
- Norme 2020 : Communication et approbation
- Norme 2030 : Gestion des ressources
- Norme 2040 : Politiques et procédures
- Norme 2050 : Coordination
- Norme 2060 : Rapports à la Direction Générale et au Conseil

⁶⁵¹ Wallace, W. A. (1984). Internal auditors can cut outside CPA costs. *Harvard Business Review*, 62(2), 16-20.

⁶⁵² Pickett, K. H. S. (2010). *The Internal Auditing Handbook*. John Wiley & Sons.

⁶⁵³ Institute of Internal Auditors. (2017). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)*.

⁶⁵⁴ Institute of Internal Auditors. (2017). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)*.

⁶⁵⁵ Sarens, G., & De Beelde, I. (2006). The relationship between internal audit and senior management: A qualitative analysis of expectations and perceptions. *International Journal of Auditing*, 10(3), 219-241.

⁶⁵⁶ Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying the organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.

⁶⁵⁷ Moeller, R. R. (2009). *Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge*. John Wiley & Sons.

- Norme 2070 : Prestataire de service externe et responsabilité de l'organisation en ce qui concerne l'audit interne

- **Norme 2100 - Nature du travail**

Selon la Norme 2100, l'audit interne doit évaluer et contribuer à l'amélioration des processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle. Cela implique de mener des missions d'audit ciblées sur les enjeux clés, en s'appuyant sur une approche fondée sur les risques⁶⁵⁸. Les sections de cette norme sont :

- Norme 2110 : Gouvernement d'entreprise
- Norme 2120 : Management des risques
- Norme 2130 : Contrôle

Cette approche permet d'aligner les interventions de l'audit interne avec les priorités stratégiques de l'entreprise⁶⁵⁹. Les auditeurs internes doivent ainsi identifier les principaux risques auxquels l'organisation est exposée, évaluer l'efficacité des dispositifs de maîtrise, et formuler des recommandations visant à renforcer la gouvernance et le contrôle interne.

- **Norme 2200 - Planification de la mission**

Il est important pour les auditeurs internes de bien planifier leurs missions, en identifiant clairement les objectifs, le périmètre, les ressources et les modalités d'exécution⁶⁶⁰. Une planification rigoureuse contribue à la qualité et à l'impact des travaux d'audit⁶⁶¹.

Il est ainsi nécessaire d'adapter cette planification aux spécificités de chaque mission, afin d'en maximiser la pertinence. Les auditeurs doivent prendre en compte les risques identifiés, les attentes des parties prenantes, les ressources disponibles et les délais impartis, pour définir une approche d'audit sur-mesure.

Les sections de cette norme sont :

- Norme 2201 : Considérations relatives à la planification
- Norme 2210 : Objectifs de la mission
- Norme 2220 : Champ de la mission
- Norme 2230 : Ressources affectées à la mission
- Norme 2240 : Programme de travail de la mission

Les normes sur la gestion de l'audit interne définissent un cadre de référence essentiel pour piloter et optimiser la fonction, en vue de créer de la valeur pour l'organisation. Elles encadrent la planification, la réalisation et le suivi des missions d'audit, afin de garantir leur pertinence, leur efficacité et leur impact.

⁶⁵⁸ Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Raghunandan, K. (2005). Factors associated with US public companies' investment in internal auditing. *Accounting Horizons*, 19(2), 69-84.

⁶⁵⁹ Pickett, K. H. S. (2010). *The Internal Auditing Handbook*. John Wiley & Sons.

⁶⁶⁰ Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., & Scheiner, J. H. (2003). *Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing*. The Institute of Internal Auditors.

⁶⁶¹ Bou-Raad, G. (2000). Internal auditors and a value-added approach: the new business regime. *Managerial Auditing Journal*, 15(4), 182-187.

Comme le soulignent les chercheurs, le respect de ces normes contribue à la légitimité de l'audit interne et à sa capacité à s'adapter aux enjeux stratégiques de l'entreprise. Elles permettent au responsable de l'audit interne de gérer la fonction de manière proactive et de démontrer sa valeur ajoutée auprès des parties prenantes.

Les chercheurs s'accordent sur l'importance capitale des normes sur la gestion de l'audit interne comme cadre de référence pour piloter et optimiser cette fonction, dans un objectif de création de valeur pour l'organisation.

Selon Ramamoorti, le respect de ces normes permet de définir une vision claire de la mission de l'audit interne et d'aligner ses interventions avec les priorités stratégiques de l'entreprise⁶⁶². De même, Gramling et Hermanson soulignent que ces normes encadrent la planification, la réalisation et le suivi des missions d'audit, garantissant ainsi leur pertinence et leur impact⁶⁶³.

Dans le même sens, Mihret et Yismaw affirment que la mise en œuvre effective des normes 2000 et 2100 contribue à l'efficacité et à la crédibilité de la fonction d'audit interne⁶⁶⁴. Ils expliquent que l'allocation optimale des ressources et l'adoption d'une approche fondée sur les risques permettent à l'audit interne de se focaliser sur les enjeux prioritaires.

Par ailleurs, Goodwin-Stewart et Kent soulignent l'importance pour le responsable de l'audit interne de développer les compétences de son équipe, conformément à la norme 2000⁶⁶⁵. Ils montrent que cela renforce la qualité et la valeur ajoutée des missions d'audit.

Enfin, Coetzee et Lubbe insistent sur le rôle central de la planification rigoureuse des missions, comme le préconise la norme 2200⁶⁶⁶. Ils expliquent que cette planification sur-mesure, adaptée aux spécificités de chaque audit, contribue à maximiser la pertinence et l'impact des interventions.

Dans l'ensemble, les commentaires des chercheurs mettent en évidence le fait que le respect des normes sur la gestion de l'audit interne est essentiel pour permettre à la fonction de démontrer sa valeur ajoutée et sa capacité à s'adapter aux enjeux stratégiques

⁶⁶² Ramamoorti, S. (2003). Internal auditing: history, evolution, and prospects. The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

⁶⁶³ Gramling, A. A., & Hermanson, D. R. (2006). What role is your internal audit function playing in corporate governance?. *Internal Auditing*, 21(6), 37-39.

⁶⁶⁴ Mihret, D. G., & Yismaw, A. W. (2007). Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470-484.

⁶⁶⁵ Goodwin-Stewart, J., & Kent, P. (2006). The use of internal audit by Australian companies. *Managerial Auditing Journal*, 21(1), 81-101.

⁶⁶⁶ Coetzee, P., & Lubbe, D. (2014). Improving the efficiency and effectiveness of risk-based internal audit engagements. *International Journal of Auditing*, 18(2), 115-125.

de l'entreprise. Cela contribue à sa légitimité et à sa reconnaissance en tant que partenaire clé de la gouvernance et de la performance organisationnelle.

B. Normes sur l'exécution de l'audit

Les normes de l'IIA sur l'exécution de l'audit interne constituent un cadre essentiel pour guider les auditeurs dans la réalisation effective de leurs missions. Trois normes clés régissent cette étape cruciale du processus d'audit :

1. Norme 2300 - Réalisation de la mission
2. Norme 2400 - Communication des résultats
3. Norme 2500 – Suivi

- **Norme 2300 - Réalisation de la mission**

Cette norme stipule que les auditeurs doivent identifier, analyser, évaluer et documenter suffisamment d'informations pour atteindre les objectifs de la mission⁶⁶⁷. Cela implique de mettre en œuvre des procédures d'audit appropriées, d'exercer un jugement professionnel et de faire preuve d'esprit critique.

Le respect de cette norme permet de s'assurer que l'audit est mené de manière rigoureuse et systématique, en se basant sur des preuves probantes⁶⁶⁸. Cela contribue grandement à la crédibilité et à l'utilité des résultats de l'audit. Les sections de cette norme sont :

- Norme 2310 : Identification des informations
- Norme 2320 : Analyse et évaluation
- Norme 2330 : Documentation des informations
- Norme 2340 Supervision de la mission

- **Norme 2400 - Communication des résultats**

Cette norme exige que les auditeurs communiquent les résultats de leurs travaux de manière précise, objective, claire, concise, constructive et en temps opportun⁶⁶⁹. Cela inclut la rédaction de rapports d'audit de qualité qui informent la direction et le comité d'audit des conclusions, des recommandations et des plans d'action⁶⁷⁰, le respect de cette norme permet de s'assurer que les parties prenantes disposent d'informations pertinentes pour prendre des décisions éclairées. Cela renforce la valeur ajoutée de la fonction d'audit interne. Les sections de cette norme sont :

- Norme 2410 : Contenu de la communication
- Norme 2420 : Qualité de la communication

⁶⁶⁷ Sarens, G., & De Beelde, I. (2006). The relationship between internal audit and senior management: A qualitative analysis of expectations and perceptions. *International Journal of Auditing*, 10(3), 219-241.

⁶⁶⁸ Gramling, A. A., & Hermanson, D. R. (2006). What role is your internal audit function playing in corporate governance?. *Internal Auditing*, 21(6), 37.

⁶⁶⁹ Bou-Raad, G. (2000). Internal auditors and a value-added approach: the new business regime. *Managerial Auditing Journal*, 15(4), 182-187.

⁶⁷⁰ Archambeault, D. S., & DeZoort, F. T. (2001). Auditor opinion shopping and the audit committee: An analysis of suspicious auditor switches. *International Journal of Auditing*, 5(1), 33-52.

- Norme 2430 : Utilisation de «conduit conformément aux Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne»
- Norme 2440 : Diffusion des résultats
- Norme 2450 Les opinions globales
- **Norme 2500 - Suivi**
 Cette norme stipule que la fonction d'audit interne doit établir et maintenir un système permettant de suivre la mise en œuvre des mesures prises par la direction suite aux recommandations formulées⁶⁷¹. Cela inclut de vérifier que les actions correctrices ont été effectivement mises en place et qu'elles permettent de résoudre les problèmes identifiés.
 Le respect de cette norme contribue à s'assurer que les recommandations de l'audit interne ont un impact concret et permettent d'améliorer les processus et le contrôle interne de l'organisation⁶⁷². Cela renforce la crédibilité et l'influence de la fonction d'audit interne.

En conclusion, le respect des normes de l'IIA sur l'exécution de l'audit interne (réalisation de la mission, communication des résultats et suivi) est essentiel pour garantir la qualité et l'efficacité des travaux d'audit. Cela contribue à accroître la valeur ajoutée de la fonction d'audit interne pour l'organisation.

III. L'Application des Normes de l'Audit Interne pour Renforcer la Gouvernance et les Responsabilités

Les normes de l'IIA soulignent l'importance d'un cadre réglementaire et de gouvernance solide pour assurer l'efficacité de la fonction d'audit interne. Le respect des lois et réglementations applicables, ainsi qu'un système de gouvernance bien défini, sont essentiels pour permettre à l'audit interne de remplir son rôle de manière indépendante et objective⁶⁷³.

La charte d'audit interne, approuvée par le conseil d'administration, doit clairement définir les objectifs, l'autorité et les responsabilités de la fonction d'audit⁶⁷⁴. Cela contribue à asseoir son positionnement et son influence au sein de l'organisation.

A. Conformité aux lois et réglementations

Les normes de l'IIA soulignent l'importance pour la fonction d'audit interne de se conformer aux lois et réglementations applicables dans l'exercice de ses

⁶⁷¹ Reding, K. F., Sobel, P. J., Anderson, U. L., Head, M. J., Ramamoorti, S., Salamasick, M., & Riddle, C. (2013). Internal auditing: Assurance & consulting services. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

⁶⁷² Gramling, A. A., & Myers, P. M. (2006). Internal auditing's role in ERM. *Internal Auditing*, 21(2), 26.

⁶⁷³ Gramling, A. A., & Hermanson, D. R. (2009). Internal audit quality: A synthesis of the key internal audit literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(1), 219-244.

⁶⁷⁴ Protiviti. (2019). Guide to the Sarbanes-Oxley Act: Internal Control over Financial Reporting Requirements. Protiviti Inc.

missions. Cela inclut le respect des exigences légales en matière de contrôle interne, de gestion des risques et de gouvernance d'entreprise.

Ainsi, le respect du cadre réglementaire renforce la crédibilité et la légitimité de l'audit interne, lui permettant ainsi d'avoir un impact positif sur l'organisation.

B. Charte d'audit interne

Les normes de l'IIA stipulent que la fonction d'audit interne doit disposer d'une charte formelle, approuvée par le conseil d'administration. Cette charte doit définir clairement les objectifs, l'autorité et les responsabilités de l'audit interne, ainsi que son positionnement au sein de l'organisation⁶⁷⁵.

En effet, l'existence d'une charte d'audit interne contribue à asseoir l'indépendance et l'objectivité de la fonction, renforçant ainsi sa capacité à remplir son rôle de manière efficace⁶⁷⁶.

C. Gouvernance d'entreprise

Les normes de l'IIA considèrent la fonction d'audit interne comme une composante essentielle du système de gouvernance d'entreprise. L'audit interne doit jouer un rôle actif dans l'évaluation et l'amélioration des processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle interne⁶⁷⁷.

Ainsi, l'intégration de l'audit interne dans le cadre de gouvernance d'entreprise renforce la confiance des parties prenantes et contribue à la prise de décisions éclairées⁶⁷⁸.

Le respect par l'audit interne des normes relatives au cadre réglementaire et à la gouvernance est essentiel pour assurer son indépendance, sa légitimité et son efficacité au sein de l'organisation. Cela lui permet de remplir pleinement son rôle de partenaire stratégique dans l'amélioration des processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle interne.

IV. Rôles et responsabilités des parties prenantes

Les normes de l'Institut des Auditeurs Internes (IIA) ne s'appliquent pas seulement aux auditeurs internes eux-mêmes, mais définissent également les rôles et responsabilités clés des autres parties prenantes pour assurer l'efficacité et la valeur ajoutée de la fonction d'audit interne. Ces parties prenantes comprennent principalement :

- Les auditeurs internes

⁶⁷⁵ Sarens, G., & De Beelde, I. (2006). The relationship between internal audit and senior management: A qualitative analysis of expectations and perceptions. *International Journal of Auditing*, 10(3), 219-241.

⁶⁷⁶ Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying the organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.

⁶⁷⁷ Bou-Raad, G. (2000). Internal auditors and a value-added approach: the new business regime. *Managerial Auditing Journal*, 15(4), 182-187.

⁶⁷⁸ Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Raghunandan, K. (2005). Factors associated with US public companies' investment in internal auditing. *Accounting Horizons*, 19(2), 69-84.

- La direction générale
- Le conseil d'administration et le comité d'audit

Chacune de ces parties prenantes a des responsabilités spécifiques à remplir pour permettre à l'audit interne de s'acquitter de son mandat de manière indépendante, compétente et en conformité avec les normes de l'IIA. Le respect de ces rôles et responsabilités par les différentes parties prenantes est essentiel pour :

- Renforcer l'indépendance et l'objectivité de l'audit interne
- Assurer la qualité et l'efficacité des travaux d'audit
- Favoriser l'intégration de l'audit interne dans les processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle de l'organisation
- Accroître la valeur ajoutée apportée par la fonction d'audit interne

A. Auditeurs internes

Les normes de l'IIA attribuent aux auditeurs internes des responsabilités clés, telles que l'identification et l'évaluation des risques, la conception et la mise en œuvre de procédures d'audit, ainsi que la communication des résultats⁶⁷⁹. Le respect de ces normes permet aux auditeurs d'exercer leur rôle de manière compétente et éthique, en contribuant à l'amélioration des processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle⁶⁸⁰.

■ Identification et évaluation des risques

Les normes de l'IIA stipulent que les auditeurs internes doivent identifier et évaluer les risques de l'organisation de manière systématique. Cela leur permet de concevoir des plans d'audit qui ciblent les domaines les plus exposés et de recommander des mesures de contrôle adaptées.

■ Conception et mise en œuvre de procédures d'audit

Les normes exigent que les auditeurs internes conçoivent et mettent en œuvre des procédures d'audit appropriées pour atteindre les objectifs de leurs missions⁶⁸¹. Le respect de cette norme leur permet d'obtenir des preuves probantes et de formuler des conclusions fiables.

■ Communication des résultats

Les normes de l'IIA attendent des auditeurs internes qu'ils communiquent les résultats de leurs travaux de manière précise, objective et en temps opportun. Cela contribue à informer la direction

⁶⁷⁹ Reding, K. F., Sobel, P. J., Anderson, U. L., Head, M. J., Ramamoorti, S., Salamasick, M., & Riddle, C. (2013). Internal auditing: Assurance & consulting services. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

⁶⁸⁰ Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying the organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.

⁶⁸¹ Gramling, A. A., & Hermanson, D. R. (2009). Internal audit quality: A synthesis of the key internal audit literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(1), 219-244.

et le conseil d'administration des enjeux clés et des recommandations d'amélioration⁶⁸².

▪ **Compétence et diligence professionnelle**

Les normes soulignent l'importance pour les auditeurs internes de faire preuve de compétence et de diligence professionnelle dans l'exercice de leurs fonctions⁶⁸³. Le respect de cette norme renforce la crédibilité de l'audit interne et sa capacité à apporter une valeur ajoutée.

Le respect par les auditeurs internes des normes de l'IIA relatives à l'identification des risques, la conception des procédures d'audit, la communication des résultats et la compétence professionnelle est essentiel pour permettre à la fonction d'audit interne de remplir efficacement son rôle au sein de l'organisation. Cela contribue à accroître l'impact et l'influence de l'audit interne.

B. Direction générale

Les normes soulignent le rôle essentiel de la direction générale dans le soutien et l'engagement envers la fonction d'audit interne⁶⁸⁴. La direction doit fournir les ressources nécessaires, favoriser l'indépendance des auditeurs et donner suite aux recommandations formulées. Cela renforce la crédibilité et l'influence de l'audit interne.

▪ **Soutien et engagement envers l'audit interne**

Les normes de l'IIA soulignent le rôle essentiel de la direction générale dans le soutien et l'engagement envers la fonction d'audit interne. La direction doit fournir les ressources nécessaires, favoriser l'indépendance des auditeurs et donner suite aux recommandations formulées.

L'engagement de la direction renforce la capacité de l'audit interne à remplir efficacement ses missions et à apporter une valeur ajoutée à l'organisation⁶⁸⁵.

▪ **Fourniture de ressources adéquates**

Les normes stipulent que la direction générale doit fournir à la fonction d'audit interne les ressources (humaines, financières, technologiques) nécessaires à l'accomplissement de ses responsabilités⁶⁸⁶. Cela permet aux auditeurs d'exercer leurs activités de manière compétente et indépendante.

⁶⁸² Sarens, G., & De Beelde, I. (2006). The relationship between internal audit and senior management: A qualitative analysis of expectations and perceptions. *International Journal of Auditing*, 10(3), 219-241.

⁶⁸³ Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Raghunandan, K. (2005). Factors associated with US public companies' investment in internal auditing. *Accounting Horizons*, 19(2), 69-84.

⁶⁸⁴ Sarens, G., & De Beelde, I. (2006). The relationship between internal audit and senior management: A qualitative analysis of expectations and perceptions. *International Journal of Auditing*, 10(3), 219-241.

⁶⁸⁵ Gramling, A. A., & Hermanson, D. R. (2009). Internal audit quality: A synthesis of the key internal audit literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(1), 219-244.

⁶⁸⁶ Protiviti. (2019). Guide to the Sarbanes-Oxley Act: Internal Control over Financial Reporting Requirements. Protiviti Inc.

▪ **Favorisation de l'indépendance des auditeurs**

Les normes exigent que la direction générale favorise et préserve l'indépendance et l'objectivité des auditeurs internes⁶⁸⁷. Cela renforce la crédibilité de l'audit interne et sa capacité à émettre des jugements impartiaux.

▪ **Suivi des recommandations**

Les normes attendent de la direction générale qu'elle donne suite aux recommandations formulées par l'audit interne et s'assure de la mise en œuvre effective des actions correctives. Cela contribue à l'amélioration continue des processus et contrôles de l'organisation.

Le respect par la direction générale de ses responsabilités définies dans les normes de l'IIA, en termes de soutien, de fourniture de ressources, de favorisation de l'indépendance et de suivi des recommandations, est essentiel pour permettre à la fonction d'audit interne de remplir pleinement son rôle et d'apporter une valeur ajoutée à l'organisation.

C. Conseil d'administration / Comité d'audit

Les normes attribuent au conseil d'administration et au comité d'audit la responsabilité de superviser et d'évaluer la fonction d'audit interne. Ce rôle de surveillance contribue à s'assurer que l'audit interne respecte les normes, qu'il est en mesure de remplir ses missions et qu'il apporte une valeur ajoutée à l'organisation⁶⁸⁸.

▪ **Supervision et évaluation de l'audit interne**

Les normes de l'IIA attribuent au conseil d'administration et au comité d'audit la responsabilité de superviser et d'évaluer la fonction d'audit interne⁶⁸⁹. Ce rôle de surveillance contribue à s'assurer que l'audit interne respecte les normes, qu'il est en mesure de remplir ses missions et qu'il apporte une valeur ajoutée.

▪ **Approbation de la charte d'audit interne**

Les normes stipulent que le conseil d'administration doit approuver la charte d'audit interne, qui définit les objectifs, l'autorité et les responsabilités de cette fonction⁶⁹⁰. Cela renforce l'indépendance et le positionnement de l'audit interne au sein de l'organisation.

⁶⁸⁷ Reding, K. F., Sobel, P. J., Anderson, U. L., Head, M. J., Ramamoorti, S., Salamasick, M., & Riddle, C. (2013). Internal auditing: Assurance & consulting services. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

⁶⁸⁸ Bou-Raad, G. (2000). Internal auditors and a value-added approach: the new business regime. *Managerial Auditing Journal*, 15(4), 182-187.

⁶⁸⁹ Gramling, A. A., & Hermanson, D. R. (2009). Internal audit quality: A synthesis of the key internal audit literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(1), 219-244.

⁶⁹⁰ Protiviti. (2019). Guide to the Sarbanes-Oxley Act: Internal Control over Financial Reporting Requirements. Protiviti Inc.

▪ Fourniture de ressources

Les normes exigent que le conseil d'administration et le comité d'audit fournissent les ressources nécessaires à l'exercice de la fonction d'audit interne. Cela permet aux auditeurs internes de mener leurs missions de manière compétente et approfondie⁶⁹¹.

▪ Suivi des recommandations

Les normes attendent du conseil d'administration et du comité d'audit qu'ils assurent un suivi régulier de la mise en œuvre des recommandations formulées par l'audit interne. Cela contribue à l'amélioration continue des processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle⁶⁹².

Le respect par le conseil d'administration et le comité d'audit de leurs responsabilités définies dans les normes de l'IIA, en termes de supervision, d'approbation de la charte, de fourniture de ressources et de suivi des recommandations, est essentiel pour permettre à la fonction d'audit interne de remplir pleinement son rôle et d'apporter une valeur ajoutée durable à l'organisation.

3. Impératifs des auditeurs internes

Pour que la fonction d'audit interne puisse remplir efficacement ses missions et apporter une valeur ajoutée durable à l'organisation, les normes de l'Institute of Internal Auditors (IIA) définissent un certain nombre d'impératifs clés que les auditeurs internes doivent respecter.

Ces impératifs touchent trois aspects essentiels de l'exercice de la profession :

- Indépendance et objectivité : Les normes exigent que les auditeurs internes soient indépendants et objectifs dans l'accomplissement de leurs responsabilités. Cela leur permet d'émettre des jugements impartiaux et de formuler des recommandations constructives, renforçant ainsi la confiance des parties prenantes envers les résultats de l'audit.
- Compétence et professionnalisme : Les normes soulignent l'importance pour les auditeurs internes de faire preuve de compétence et de diligence professionnelle. Le respect de cette norme renforce la crédibilité de l'audit interne et sa capacité à mener des missions de manière rigoureuse et éthique.
- Connaissance approfondie de l'organisation : Les normes stipulent que les auditeurs internes doivent acquérir une connaissance approfondie de l'organisation, de ses

⁶⁹¹ Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Raghunandan, K. (2005). Factors associated with US public companies' investment in internal auditing. *Accounting Horizons*, 19(2), 69-84.

⁶⁹² Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying the organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.

processus, de sa culture et de son environnement. Cela leur permet de mieux identifier et évaluer les risques, et de formuler des recommandations pertinentes pour l'amélioration continue des processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle interne.

Le respect de ces impératifs par les auditeurs internes est crucial pour assurer l'efficacité et la crédibilité de la fonction d'audit interne au sein de l'organisation. Cela contribue également à renforcer la confiance des parties prenantes envers les résultats de l'audit et son impact sur l'amélioration continue des processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle interne.

I. L'Indépendance et l'Objectivité

Les normes de l'Institute of Internal Auditors (IIA) définissent l'indépendance comme l'absence de conditions qui pourraient compromettre la capacité des auditeurs internes à exercer leurs responsabilités de manière objective⁶⁹³. L'objectivité est quant à elle définie comme une attitude mentale impartiale qui permet aux auditeurs d'exercer leur jugement professionnel de manière équitable.

Les impératifs clés en matière d'indépendance et d'objectivité sont :

- Éviter les conflits d'intérêts réels ou apparents
- Bénéficier d'un rattachement hiérarchique élevé, idéalement au conseil d'administration ou à la direction générale
- Jouir d'un accès libre et illimité à toutes les informations et ressources nécessaires
- Faire preuve d'intégrité et de professionnalisme dans l'accomplissement de leurs missions
- Émettre des jugements et des recommandations fondés uniquement sur des faits et des preuves
- Ne pas se laisser influencer par des considérations personnelles, organisationnelles ou financières

a. Éviter les conflits d'intérêts réels ou apparents :

Les normes de l'IIA soulignent que l'absence de conflits d'intérêts, réels ou apparents, est essentielle pour préserver l'indépendance et l'objectivité des auditeurs internes⁶⁹⁴. En effet, la présence de tels conflits pourrait compromettre leur capacité à exercer un jugement professionnel impartial et à formuler des recommandations objectives.

Ainsi, les parties prenantes accordent une bien plus grande crédibilité aux résultats d'audit lorsqu'elles sont assurées de l'indépendance des auditeurs. L'absence de

⁶⁹³ Reding, K. F., Sobel, P. J., Anderson, U. L., Head, M. J., Ramamoorti, S., Salamasick, M., & Riddle, C. (2013). Internal auditing: Assurance & consulting services. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

⁶⁹⁴ Protiviti. (2019). Guide to the Sarbanes-Oxley Act: Internal Control over Financial Reporting Requirements. Protiviti Inc.

conflits d'intérêts est donc cruciale pour maintenir la confiance envers la fonction d'audit interne⁶⁹⁵.

Selon les normes de l'IIA, un conflit d'intérêts survient lorsque les intérêts personnels, financiers ou professionnels d'un auditeur interne entrent en contradiction avec l'exercice objectif de ses responsabilités. Cela peut inclure des situations où l'auditeur a un intérêt direct ou indirect dans une activité ou une décision qu'il est chargé d'auditer.

Les principaux types de conflits d'intérêts pour les auditeurs internes sont :

- Intérêts financiers personnels dans une entité auditée
- Liens familiaux ou personnels étroits avec le personnel de l'entité auditée
- Participation à des activités de gestion ou de prise de décision au sein de l'organisation
- Négociation de futurs emplois ou de contrats lucratifs avec l'entité auditée

Les normes de l'IIA exigent que les auditeurs internes :

- Identifient et divulguent tout conflit d'intérêts potentiel à leur responsable hiérarchique
- S'abstiennent de participer à toute activité ou décision pouvant affecter leur objectivité
- Se retirent des missions où ils ne peuvent garantir leur indépendance

Pour prévenir les conflits d'intérêts, les organisations doivent mettre en place des mécanismes tels que⁶⁹⁶ :

- Des politiques et procédures claires en matière d'indépendance et d'objectivité
- Des déclarations annuelles par les auditeurs de leurs intérêts personnels et financiers
- Un système de rotation périodique des missions et des responsabilités

Le respect rigoureux de ces exigences permet aux auditeurs internes de préserver leur indépendance et leur objectivité, renforçant ainsi la crédibilité et l'efficacité de la fonction d'audit au sein de l'organisation.

b. Importance du positionnement hiérarchique des auditeurs internes

Selon les normes de l'IIA, les auditeurs internes doivent être rattachés à un niveau hiérarchique élevé au sein de l'organisation, généralement au directeur général ou au conseil d'administration. Ce positionnement stratégique est essentiel pour renforcer l'indépendance et l'objectivité de la fonction d'audit interne.

⁶⁹⁵ Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Raghunandan, K. (2005). Factors associated with US public companies' investment in internal auditing. *Accounting Horizons*, 19(2), 69-84.

⁶⁹⁶ Gramling, A. A., & Hermanson, D. R. (2009). Internal audit quality: A synthesis of the key internal audit literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(1), 219-244.

Le rattachement à un niveau élevé de direction permet aux auditeurs internes⁶⁹⁷ :

- D'avoir un accès direct aux informations sensibles et stratégiques
- De jouir d'une plus grande influence et d'un poids plus important dans l'organisation
- De bénéficier d'un soutien et d'une reconnaissance accrue de la part de la direction

Les normes de l'IIA stipulent que le responsable de l'audit interne doit relever directement du plus haut niveau de direction, soit le directeur général, soit le conseil d'administration. Cela permet de garantir que les auditeurs disposent de l'indépendance et de l'autorité nécessaires pour remplir leurs missions de manière objective.

Ce positionnement hiérarchique élevé donne aux auditeurs internes la légitimité et les moyens d'accéder à toutes les informations pertinentes, sans entrave. Cela renforce leur capacité à émettre des jugements équitables et à formuler des recommandations constructives⁶⁹⁸.

Le conseil d'administration et la direction générale ont la responsabilité de s'assurer que la fonction d'audit interne dispose d'un rattachement hiérarchique élevé⁶⁹⁹. Leur soutien et leur engagement sont essentiels pour permettre aux auditeurs d'exercer leurs fonctions de manière indépendante et objective.

Le positionnement stratégique des auditeurs internes est un élément clé pour assurer la crédibilité et l'efficacité de l'audit interne au sein de l'organisation⁷⁰⁰.

Le respect de cet impératif, conjointement aux autres exigences en matière d'indépendance et d'objectivité, permet aux auditeurs internes de jouer pleinement leur rôle de partenaire de confiance pour la gouvernance, la gestion des risques et le contrôle interne.

En plus d'une indépendance et d'une autorité accrues, le rattachement hiérarchique élevé garantit aux auditeurs internes

- **Accès direct à l'information et aux ressources** : Le rattachement hiérarchique élevé garantit aux auditeurs internes un accès direct et illimité à toutes les informations, documents, actifs et personnels nécessaires à l'accomplissement de leurs missions. Cela renforce leur capacité d'analyse et d'évaluation.

⁶⁹⁷ Bou-Raad, G. (2000). Internal auditors and a value-added approach: the new business regime. *Managerial Auditing Journal*, 15(4), 182-187.

⁶⁹⁸ Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying the organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.

⁶⁹⁹ Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Raghunandan, K. (2005). Factors associated with US public companies' investment in internal auditing. *Accounting Horizons*, 19(2), 69-84.

⁷⁰⁰ Gramling, A. A., & Hermanson, D. R. (2009). Internal audit quality: A synthesis of the key internal audit literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(1), 219-244.

- **Reconnaissance et influence au sein de l'organisation** : ce positionnement stratégique confère aux auditeurs internes une légitimité et une reconnaissance accrue auprès de la direction et des parties prenantes. Cela leur permet d'exercer une influence plus importante sur les décisions et les processus organisationnels.
- **Soutien et protection de la direction** : le rattachement au plus haut niveau de l'organisation garantit aux auditeurs internes le soutien et la protection de la direction générale et du conseil d'administration. Cela les aide à préserver leur indépendance et leur objectivité face à d'éventuelles pressions.
- **Possibilité d'escalader les problèmes** : en cas de difficultés ou de tentatives d'entraver leur travail, les auditeurs internes doivent pouvoir escalader directement les problèmes auprès du directeur général ou du conseil d'administration. Cela renforce leur capacité à remplir leurs responsabilités de manière indépendante.

Le respect de ces exigences en matière de rattachement hiérarchique élevé est essentiel pour permettre aux auditeurs internes de jouer pleinement leur rôle de conseiller indépendant et objectif auprès de la direction et du conseil d'administration.

En cas d'entrave au rattachement hiérarchique élevé des auditeurs internes, voici les principales actions et recours prévus par les normes de l'IIA :

- **Escalade auprès du conseil d'administration** : si les auditeurs internes font face à des tentatives de la direction de limiter leur accès aux informations ou leur rattachement hiérarchique, ils doivent pouvoir escalader immédiatement le problème auprès du conseil d'administration⁷⁰¹. Le conseil a la responsabilité de s'assurer que la fonction d'audit bénéficie d'une indépendance organisationnelle adéquate.
- **Recours à des voies de signalement internes** : les auditeurs internes doivent disposer de canaux de signalement confidentiels et protégés leur permettant de remonter toute entrave à leur indépendance, sans crainte de représailles⁷⁰². Cela peut inclure des lignes d'alerte ou des comités d'audit indépendants.
- **Divulgaration publique en dernier recours** : si les tentatives d'entrave persistent malgré les canaux internes de signalement, les normes de l'IIA autorisent les auditeurs internes à divulguer publiquement ces problèmes, en dernier recours⁷⁰³. Cela permet de mobiliser l'attention et le soutien des parties prenantes externes.

⁷⁰¹ Reding, K. F., Sobel, P. J., Anderson, U. L., Head, M. J., Ramamoorti, S., Salamasick, M., & Riddle, C. (2013). Internal auditing: Assurance & consulting services. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

⁷⁰² Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying the organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.

⁷⁰³ Gramling, A. A., & Hermanson, D. R. (2009). Internal audit quality: A synthesis of the key internal audit literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(1), 219-244.

- **Soutien et protection du conseil d'administration** : le conseil d'administration a la responsabilité de protéger les auditeurs internes contre toute tentative d'entrave à leur indépendance⁷⁰⁴. Il doit leur apporter un soutien inconditionnel et prendre les mesures nécessaires pour garantir le respect de leur rattachement hiérarchique élevé.

c. Jouir d'un accès libre et illimité à toutes les informations et ressources nécessaires

Les normes de l'Institute of Internal Auditors (IIA) stipulent que les auditeurs internes doivent avoir un accès libre, direct et illimité à toutes les informations, documents, actifs et personnel de l'organisation nécessaires à l'accomplissement de leurs missions. Cet accès sans entrave est essentiel pour leur permettre d'exercer leurs responsabilités de manière indépendante et objective. Cela passe par :

- **Accès libre et direct aux informations** : les normes de l'IIA stipulent que les auditeurs internes doivent avoir un accès illimité et sans entrave à toutes les informations de l'organisation, quelles que soient leur nature ou leur support⁷⁰⁵. Cela inclut les documents écrits, les bases de données, les systèmes informatiques, etc. Cet accès libre leur permet de collecter les preuves nécessaires à leurs évaluations.
- **Consultation de tous les documents pertinents** : les auditeurs internes doivent pouvoir consulter l'ensemble des documents, registres, contrats et autres pièces jugées pertinentes pour l'accomplissement de leurs missions⁷⁰⁶. Cela leur donne une vision complète des activités, des processus et des risques de l'organisation.
- **Accès sans restriction aux actifs et installations** : les normes exigent que les auditeurs internes aient un accès libre et sans limitation à tous les actifs, systèmes et installations de l'entreprise⁷⁰⁷. Cela leur permet d'effectuer des vérifications physiques et d'observer le fonctionnement réel des activités.
- **Possibilité d'interroger tout le personnel** : les auditeurs internes doivent pouvoir interroger et interviewer l'ensemble du personnel de l'organisation,

⁷⁰⁴ Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Raghunandan, K. (2005). Factors associated with US public companies' investment in internal auditing. *Accounting Horizons*, 19(2), 69-84.

⁷⁰⁵ Reding, K. F., Sobel, P. J., Anderson, U. L., Head, M. J., Ramamoorti, S., Salamasick, M., & Riddle, C. (2013). *Internal auditing: Assurance & consulting services*. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

⁷⁰⁶ Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying the organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.

⁷⁰⁷ Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Raghunandan, K. (2005). Factors associated with US public companies' investment in internal auditing. *Accounting Horizons*, 19(2), 69-84.

quel que soit leur niveau hiérarchique. Cela leur permet de recueillir des informations essentielles auprès des différentes parties prenantes.

- **Coopération attendue de tous les collaborateurs** : les normes de l'IIA stipulent que tous les collaborateurs de l'organisation doivent apporter leur pleine coopération aux auditeurs internes dans l'exercice de leurs fonctions. Cela inclut la communication d'informations et l'accès aux documents, sans restriction.

Les principales exigences des auditeurs internes en matière d'accès aux informations et ressources sont :

- **Obtenir la pleine coopération de l'ensemble du personnel de l'organisation** : Les normes de l'IIA stipulent que tous les collaborateurs de l'organisation, quel que soit leur niveau hiérarchique, doivent apporter leur pleine coopération aux auditeurs internes. Cela inclut la communication d'informations, l'accès aux documents et la facilitation des vérifications. Cette coopération sans réserve est essentielle pour permettre aux auditeurs d'obtenir les preuves et les éléments d'information nécessaires à leurs évaluations. Tout manque de collaboration constituerait une entrave grave à l'indépendance et à l'objectivité des auditeurs.
- **Consulter tous les documents, registres et bases de données pertinents** : les normes exigent que les auditeurs internes aient un accès illimité à l'ensemble des documents, registres, contrats et autres pièces jugées pertinentes pour l'accomplissement de leurs missions. Cela inclut les documents écrits, les bases de données informatiques, etc. Cette consultation exhaustive des informations permet aux auditeurs d'avoir une vision complète des activités, des processus et des risques de l'organisation. Cela renforce la solidité de leurs évaluations et recommandations.
- **Accéder librement à tous les actifs, systèmes et installations de l'entreprise** : les normes de l'IIA stipulent que les auditeurs internes doivent pouvoir accéder librement et sans restriction à tous les actifs, systèmes, infrastructures et installations de l'entreprise. Cela leur permet d'effectuer des vérifications physiques et d'observer le fonctionnement réel des activités. Cet accès sans entrave aux différents éléments de l'organisation est essentiel pour que les auditeurs puissent collecter des preuves tangibles et obtenir une compréhension approfondie des contrôles en place.
- **Interroger et interviewer toute personne détenant des informations utiles** : les normes exigent que les auditeurs internes aient la possibilité d'interroger et d'interviewer l'ensemble du personnel de l'organisation, quel que soit leur

niveau hiérarchique. Cela leur permet de recueillir des informations essentielles auprès des différentes parties prenantes.

Ces entretiens approfondis avec les collaborateurs sont cruciaux pour que les auditeurs puissent comprendre les processus, identifier les risques et évaluer l'efficacité des contrôles en place.

Toute tentative de restriction ou de limitation de l'accès des auditeurs internes constitue une entrave grave à leur indépendance et à leur objectivité. Cela pourrait compromettre la qualité et la crédibilité de leurs travaux.

En cas de difficultés d'accès aux informations ou aux ressources, les auditeurs internes doivent pouvoir :

- Escalader immédiatement le problème auprès du conseil d'administration ou de la direction générale
- Utiliser des canaux de signalement confidentiels pour alerter sur les entraves

Le conseil d'administration a la responsabilité de protéger les auditeurs internes contre toute entrave à leurs accès et de prendre les mesures nécessaires pour y remédier.

d. Faire preuve d'intégrité et de professionnalisme dans l'accomplissement de leurs missions

Selon les normes de l'Institute of Internal Auditors (IIA), les auditeurs internes doivent faire preuve d'intégrité et de professionnalisme dans l'accomplissement de leurs missions. Cela signifie agir avec honnêteté, objectivité, diligence et confidentialité.

Les principales exigences des auditeurs internes en termes d'intégrité et de professionnalisme sont :

- **Respecter le code de déontologie de l'IIA** : Le code de déontologie de l'Institute of Internal Auditors (IIA) définit un ensemble de principes et de règles de conduite que les auditeurs internes doivent scrupuleusement respecter. Le respect de ce code de déontologie est essentiel pour préserver la crédibilité et la confiance des parties prenantes envers les auditeurs internes⁷⁰⁸.
- **Faire preuve d'objectivité et d'impartialité dans leurs évaluations** : Selon les normes de l'IIA, les auditeurs internes doivent faire preuve d'objectivité et d'impartialité dans leurs évaluations, sans se laisser influencer par des pressions hiérarchiques, des considérations personnelles ou des intérêts organisationnels. Leurs conclusions et recommandations doivent être fondées uniquement sur les preuves collectées de manière rigoureuse et sans préjugés⁷⁰⁹.

⁷⁰⁸ Pickett, K. H. S. (2015). The Internal Auditing Handbook. John Wiley & Sons.

⁷⁰⁹ Chambers, A. D., & McDonald, J. B. (2020). Chambers' Corporate Governance Handbook. Bloomsbury Professional.

Cette objectivité leur permet d'exercer un jugement professionnel indépendant et d'émettre des avis sincères et fiables, dans l'intérêt de l'organisation.

- **Agir avec compétence, rigueur et diligence raisonnable** : Les auditeurs internes doivent accomplir leurs missions avec un niveau élevé de compétence, de rigueur et de diligence raisonnable. Cela signifie :
 - Appliquer les méthodologies, techniques et outils d'audit appropriés
 - Faire preuve de discernement professionnel dans leurs jugements
 - Accorder l'attention et le temps nécessaires à chaque mission
 - Maintenir et développer constamment leurs connaissances et compétencesCe professionnalisme dans l'exécution de leurs travaux renforce la qualité et la fiabilité des évaluations des auditeurs internes.
- **Préserver la confidentialité des informations obtenues** : Les auditeurs internes ont l'obligation de préserver la confidentialité des informations obtenues dans le cadre de leurs missions. Ils ne doivent divulguer ces informations qu'aux personnes autorisées, conformément aux politiques et procédures de l'organisation⁷¹⁰. Ce devoir de confidentialité s'applique aussi bien aux documents qu'aux échanges et discussions avec les différentes parties prenantes. Il est essentiel pour maintenir la confiance et la crédibilité des auditeurs internes.
- **Éviter tout conflit d'intérêts** : Selon les normes de l'IIA, les auditeurs internes doivent éviter scrupuleusement tout conflit d'intérêts, réel ou apparent, qui pourrait compromettre leur objectivité. Ils doivent se récuser lorsque leur jugement ou leur indépendance pourrait être influencé par des considérations personnelles, professionnelles ou financières⁷¹¹.

Toute atteinte à l'intégrité ou au professionnalisme des auditeurs internes compromettrait gravement la qualité et la fiabilité de leurs travaux⁷¹². Cela remettrait en cause leur indépendance et leur objectivité.

En cas d'atteinte à leur intégrité ou leur professionnalisme, les auditeurs internes doivent pouvoir :

- Signaler le problème au conseil d'administration ou à la direction générale
- Utiliser les canaux de signalement confidentiels de l'organisation
- Faire appel aux instances disciplinaires de l'IIA si nécessaire
- Démissionner de leur poste en dernier recours, pour préserver leur intégrité

⁷¹⁰ Sarens, G., & De Beelde, I. (2006). The relationship between internal audit and senior management: A qualitative analysis of expectations and perceptions. *International Journal of Auditing*, 10(3), 219-241.

⁷¹¹ Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*. The Institute of Internal Auditors.

⁷¹² Gramling, A. A., & Hermanson, D. R. (2009). Internal audit quality: A synthesis of the key internal audit literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(1), 219-244.

- e. **Objectivité des jugements :** Les normes de l'Institute of Internal Auditors (IIA) stipulent que les auditeurs internes doivent faire preuve d'objectivité dans leurs évaluations et leurs jugements. Cela signifie qu'ils doivent écarter toute considération personnelle, hiérarchique ou organisationnelle susceptible d'influencer leurs conclusions.

Leurs jugements doivent être fondés exclusivement sur les faits et les preuves collectés de manière rigoureuse et impartiale, sans parti pris ni préjugés. Seule cette approche objective leur permet d'émettre des avis fiables et crédibles⁷¹³.

Pour émettre des jugements objectifs, les auditeurs internes doivent s'appuyer sur une collecte exhaustive et approfondie des preuves pertinentes. Cela implique :

- Avoir un accès sans restriction à toutes les informations, documents et ressources nécessaires
- Procéder à des vérifications, des observations et des analyses détaillées
- S'entretenir avec l'ensemble des parties prenantes concernées

Cette démarche leur permet de rassembler un ensemble complet et fiable d'éléments factuels, sur la base desquels ils pourront fonder leurs conclusions⁷¹⁴.

Les recommandations formulées par les auditeurs internes doivent être logiquement déduites des faits et des preuves collectés, sans aucune influence externe. Elles doivent être clairement étayées et rattachées aux constats et analyses effectués. Cette rigueur dans l'établissement des recommandations renforce leur pertinence et leur crédibilité auprès de la direction et des parties prenantes. Cela permet de s'assurer que les actions correctives proposées sont bien adaptées aux problèmes identifiés.

Lorsque les jugements et les recommandations des auditeurs internes sont solidement fondés sur des preuves factuelles, ils gagnent en acceptabilité et en légitimité au sein de l'organisation. Cela facilite leur mise en œuvre et leur suivi par la direction.

Cette approche objective et rigoureuse, basée sur des faits et des preuves, est essentielle pour que les auditeurs internes puissent remplir leur rôle de manière indépendante et crédible, conformément aux normes de l'IIA.

Dans la même perspective, les normes de l'IIA stipulent que les auditeurs internes doivent avoir un accès illimité et sans entrave à l'ensemble des informations, documents, registres et autres ressources jugés pertinents pour leurs missions⁷¹⁵. Cela inclut les dossiers écrits, les bases de données informatiques, les actifs physiques, etc.

⁷¹³ Moeller, R. R. (2016). *Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge*. John Wiley & Sons.

⁷¹⁴ Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., Scheiner, J. H., & Gramling, A. A. (2019). *Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing*. Institute of Internal Auditors.

⁷¹⁵ Reding, K. F., Sobel, P. J., Anderson, U. L., Head, M. J., Ramamoorti, S., Salamasick, M., & Riddle, C. (2013). *Internal auditing: Assurance & consulting services*. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

Cet accès sans restriction leur permet d'obtenir une vision complète et fiable des activités, des processus et des contrôles en place au sein de l'organisation⁷¹⁶. Il est essentiel pour la solidité et la crédibilité de leurs évaluations.

Ainsi, pour émettre des jugements objectifs et fondés, les auditeurs internes doivent effectuer des vérifications, des observations et des analyses approfondies⁷¹⁷. Cela peut inclure :

- Des tests de contrôles et de conformité
- Des inspections physiques des actifs et des installations
- Des analyses de données, de processus et de risques
- Des revues documentaires exhaustives

Cette démarche rigoureuse leur permet de rassembler un ensemble complet et fiable d'éléments factuels, sur la base desquels ils pourront fonder leurs conclusions.

Les auditeurs internes doivent également s'entretenir avec toutes les parties prenantes susceptibles de détenir des informations utiles pour leurs missions⁷¹⁸. Cela inclut le personnel à tous les niveaux hiérarchiques, les clients, les fournisseurs, etc. Ces entretiens approfondis leur permettent de recueillir des témoignages, des explications et des perceptions complémentaires aux éléments documentaires. Cela renforce la compréhension des processus, l'identification des risques et l'évaluation des contrôles en place.

f. Ne pas se laisser influencer par des considérations personnelles, organisationnelles ou financières

Selon les normes de l'Institute of Internal Auditors (IIA), les auditeurs internes doivent faire preuve d'objectivité et d'indépendance dans l'accomplissement de leurs missions. Cela signifie qu'ils ne doivent pas se laisser influencer par des considérations ou des pressions susceptibles de compromettre leur jugement professionnel⁷¹⁹.

Pour préserver leur objectivité, les auditeurs internes doivent scrupuleusement éviter tout conflit d'intérêts, réel ou apparent, qui pourrait affecter leur indépendance. Cela inclut les liens personnels, les intérêts financiers, les responsabilités extérieures ou tout autre élément pouvant influencer sur leurs évaluations.

⁷¹⁶ Gramling, A. A., & Hermanson, D. R. (2009). Internal audit quality: A synthesis of the key internal audit literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(1), 219-244.

⁷¹⁷ Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Raghunandan, K. (2005). Factors associated with US public companies' investment in internal auditing. *Accounting Horizons*, 19(2), 69-84.

⁷¹⁸ Bou-Raad, G. (2000). Internal auditors and a value-added approach: the new business regime. *Managerial Auditing Journal*, 15(4), 182-187.

⁷¹⁹ Hass, S., Abdolmohammadi, M. J., & Burnaby, P. (2006). The Americas literature review on internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 21(8), 835-844.

En cas de conflit d'intérêts, les auditeurs internes doivent se récuser et se faire remplacer par un confrère indépendant. Cela permet de préserver la crédibilité de leurs conclusions.

Les auditeurs internes doivent être organisationnellement indépendants de la direction, afin de pouvoir remplir leurs fonctions avec objectivité. Ils ne doivent pas exercer de responsabilités opérationnelles qui pourraient nuire à leur jugement impartial⁷²⁰.

Toute ingérence ou tentative d'influence de la part de la direction ou d'autres parties prenantes doit être fermement rejetée par les auditeurs internes. Ils doivent pouvoir réaliser leurs missions dans un environnement exempt de pressions indues. En cas d'atteinte à leur indépendance, les auditeurs internes ont l'obligation d'en informer la haute direction et le conseil d'administration, qui ont la responsabilité de les protéger.

II. Compétence et professionnalisme

Selon le référentiel des pratiques professionnelles de l'Institut des Auditeurs Internes (IIA), les auditeurs internes doivent développer un ensemble de compétences essentielles pour remplir leur mission de manière efficace et créatrice de valeur pour l'organisation. Ces compétences-clés s'articulent autour de six axes principaux : l'amélioration et l'innovation, la planification et la réalisation des missions, les compétences personnelles, l'expertise technique, la gestion du service d'audit interne, et le respect de la déontologie.

⁷²⁰ Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A., & Church, B. K. (2012). The role of the internal audit function in corporate governance: a synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting Literature*, 23, 194-244.

Référentiel de compétences de l'audit interne de l'IIA(structure générale)



Source : James Rose - Orienter son parcours professionnel Page 5-IIA-2015

Tout d'abord, les auditeurs internes doivent faire preuve d'esprit d'amélioration continue et d'innovation, en étant capables d'identifier et de proposer des solutions originales pour optimiser les processus et le système de contrôle interne. Ils doivent ensuite maîtriser les techniques de planification et de réalisation des missions d'audit, depuis la collecte et l'analyse des informations jusqu'à la rédaction de rapports percutants.

Les compétences personnelles telles que la communication efficace, la persuasion et la collaboration, ainsi qu'un esprit critique aiguisé, sont également fondamentales pour que les auditeurs puissent jouer pleinement leur rôle de conseil et d'agent de changement au sein de l'organisation. Parallèlement, ils doivent posséder une expertise technique pointue, couvrant notamment le cadre de référence international des pratiques professionnelles (CRIPP), la gouvernance, la gestion des risques et le contrôle interne.

La gestion opérationnelle et stratégique du service d'audit interne, ainsi que le respect rigoureux des principes déontologiques, viennent compléter cet ensemble de compétences indispensables pour les auditeurs internes. Ensemble, ces différents axes définissent le profil de compétences attendu des professionnels de l'audit interne, afin qu'ils puissent répondre aux enjeux et aux attentes de leur organisation.

1. Les Compétences Personnelles Essentielles de l'Auditeur Interne

Dans le cadre du référentiel de l'audit interne établi par l'IIA (Institut des Auditeurs Internes), trois compétences personnelles clés sont identifiées comme étant essentielles pour un auditeur interne efficace : la communication, la persuasion et la collaboration, ainsi que l'esprit critique.

- **Communication, Persuasion et Collaboration** : La communication, la persuasion et la collaboration sont des compétences essentielles pour l'auditeur interne dans l'exercice de ses fonctions.
 - Communication efficace : La communication est une compétence essentielle pour l'auditeur interne dans l'exercice de ses fonctions. Il doit posséder d'excellentes capacités de communication, tant à l'écrit qu'à l'oral, afin de transmettre clairement et de manière convaincante ses observations, analyses et recommandations aux différentes parties prenantes.
 - Communication structurée et adaptée : Tout d'abord, l'auditeur interne doit être en mesure de transmettre clairement et de manière convaincante ses observations, analyses et recommandations aux différentes parties prenantes⁷²¹. Que ce soit dans la rédaction de rapports détaillés ou lors de présentations orales, sa communication doit être structurée, précise et adaptée au contexte et à l'auditoire⁷²².

Une communication bien structurée et adaptée permet de s'assurer que le message de l'auditeur est parfaitement compris par les parties prenantes. Cela facilite également l'appropriation et la mise en œuvre des recommandations formulées⁷²³.

- Persuasion et impact : Au-delà de la simple transmission d'informations, la communication de l'auditeur interne doit également être convaincante et persuasive. Il doit être en mesure d'argumenter de manière solide et d'obtenir l'adhésion de son audience⁷²⁴.

Cette capacité de persuasion repose sur la qualité et la pertinence du contenu, mais également sur la manière de le présenter. L'auditeur doit savoir capter l'attention, susciter l'intérêt et emporter la conviction de ses interlocuteurs. Une communication impactante et percutante est essentielle pour garantir la mise en œuvre effective des recommandations⁷²⁵.

- Compréhension et adhésion : En effet, une communication efficace est cruciale pour s'assurer que les actions recommandées par l'auditeur

⁷²¹ IIA (Institute of Internal Auditors Research Foundation). (2017). Global Internal Audit Common Body of Knowledge (CBOK).

⁷²² IIA (Institut des Auditeurs Internes). (2017). Référentiel international des pratiques professionnelles de l'audit interne.

⁷²³ Deloitte. (2018). Global Chief Audit Executive Survey.

⁷²⁴ Sarens, G., & De Beelde, I. (2006). The relationship between internal audit and senior management: A qualitative analysis of expectations and perceptions. *International Journal of Auditing*, 10(3), 219-241.

⁷²⁵ IIA (Institut des Auditeurs Internes). (2013). Practice Guide : Coordinating Risk Management and Assurance.

seront effectivement mises en œuvre au sein de l'organisation⁷²⁶. Les parties prenantes, qu'il s'agisse du management, du comité d'audit ou d'autres entités, doivent pleinement comprendre et adhérer aux conclusions de l'audit.

C'est à travers une communication claire, convaincante et adaptée que l'auditeur interne pourra obtenir cette compréhension et cette adhésion des parties prenantes, et ainsi contribuer à la création de valeur pour l'organisation.

En conclusion, les compétences de communication constituent un élément clé du rôle de l'auditeur interne. Elles doivent être développées et entretenues tout au long de sa carrière afin de lui permettre de remplir pleinement ses missions de conseil et d'amélioration continue.

- **Approche collaborative**

Enfin, l'auditeur interne doit faire preuve d'un véritable esprit de collaboration dans l'exercice de ses missions. Il ne doit pas se limiter à une communication unilatérale de ses constats et préconisations, mais doit rester ouvert au dialogue et à la prise en compte des points de vue des autres parties prenantes⁷²⁷. Une approche collaborative, fondée sur la recherche de solutions communes, est en effet essentielle pour créer de la valeur ajoutée au sein de l'organisation. L'auditeur interne doit savoir travailler en étroite coordination avec les responsables audités afin d'identifier ensemble les meilleures pistes d'amélioration et de s'assurer de leur mise en œuvre effective⁷²⁸.

- Renforcer l'adhésion et l'engagement : Cette approche collaborative permet tout d'abord de renforcer l'adhésion et l'engagement des parties prenantes vis-à-vis des recommandations formulées par l'auditeur⁷²⁹. En favorisant une meilleure compréhension mutuelle des enjeux et des contraintes, elle facilite l'acceptation et la mise en œuvre des actions d'amélioration.
- Mieux comprendre le contexte : De plus, cette approche collaborative offre à l'auditeur interne une compréhension plus fine du contexte organisationnel et des problématiques spécifiques auxquelles sont confrontés les responsables audités⁷³⁰. Cette connaissance approfondie

⁷²⁶ COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). (2013). Internal Control - Integrated Framework.

⁷²⁷ Griffiths, P. (2012). Risk-Based Auditing. Gower Publishing.

⁷²⁸ COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). (2013). Internal Control - Integrated Framework.

⁷²⁹ Sarens, G., & De Beelde, I. (2006). The relationship between internal audit and senior management: A qualitative analysis of expectations and perceptions. *International Journal of Auditing*, 10(3), 219-241.

⁷³⁰ Deloitte. (2018). Global Chief Audit Executive Survey.

du terrain lui permet d'ajuster ses recommandations et de les rendre plus pertinentes et opérationnelles.

- Identifier des solutions optimales : Enfin, le travail en étroite collaboration avec les audités permet d'identifier ensemble des solutions plus optimales et mieux adaptées aux réalités de l'entreprise⁷³¹. L'auditeur interne bénéficie de l'expertise métier des responsables opérationnels, tandis que ces derniers s'approprient davantage les recommandations issues de l'audit.

En conclusion, l'approche collaborative constitue un élément clé de la valeur ajoutée de l'audit interne. Elle permet de renforcer l'adhésion et l'engagement des parties prenantes, d'améliorer la compréhension du contexte et d'identifier des solutions plus pertinentes. C'est une compétence essentielle que l'auditeur interne doit développer et entretenir tout au long de sa carrière.

- **Esprit Critique**

Parallèlement à ces compétences relationnelles, l'auditeur interne doit également faire preuve d'un esprit critique développé. Il doit être en mesure d'analyser de manière objective les processus, les données et les informations à sa disposition, afin d'en tirer des conclusions et des recommandations pertinentes⁷³².

- Remettre en question les évidences : Cet esprit critique implique tout d'abord la capacité de l'auditeur interne à remettre en question les évidences et les certitudes apparentes⁷³³. Il ne doit pas se satisfaire des pratiques et des procédures établies, mais doit au contraire les challenger de manière systématique.
- Aller au-delà des apparences : L'auditeur doit ainsi creuser en profondeur les sujets, explorer des pistes alternatives et ne pas hésiter à remettre en cause les perceptions initiales. Il ne doit pas se fier uniquement aux informations et aux explications fournies par les responsables opérationnels, mais doit chercher à comprendre les réalités sous-jacentes.
Cette capacité à aller au-delà des apparences permet à l'auditeur interne d'identifier les zones de risque et de faiblesse qui auraient pu échapper aux personnes en charge des processus⁷³⁴. Elle lui donne une vision plus complète et plus objective de la situation.

⁷³¹ IIA (Institut des Auditeurs Internes). (2017). Référentiel international des pratiques professionnelles de l'audit interne.

⁷³² Griffiths, P. (2012). Risk-Based Auditing. Gower Publishing.

⁷³³ IIA (Institut des Auditeurs Internes). (2017). Référentiel international des pratiques professionnelles de l'audit interne.

⁷³⁴ COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). (2013). Internal Control - Integrated Framework.

- Questionner les évidences : Concrètement, l'auditeur interne doit développer un réflexe de questionnement systématique des pratiques et des procédures en place⁷³⁵. Il doit se demander pourquoi les choses sont faites de telle manière, quels sont les risques et les enjeux associés, et s'il n'existerait pas des solutions alternatives plus pertinentes. Cette remise en question constante des évidences est essentielle pour permettre à l'audit interne de remplir pleinement son rôle de conseil et d'amélioration continue au sein de l'organisation. Elle garantit une vision critique et objective, au-delà des discours et des apparences.
- Objectivité et équilibre : Cette posture critique doit s'accompagner d'une grande objectivité dans l'analyse des faits et des informations⁷³⁶. L'auditeur interne doit être capable de prendre du recul et d'émettre des jugements équilibrés, sans se laisser influencer par ses propres préjugés ou par les discours des parties prenantes.
- Neutralité et impartialité : Pour être véritablement objectif, l'auditeur interne doit faire preuve d'une totale neutralité et impartialité dans son approche⁷³⁷. Il ne doit pas se laisser influencer par ses propres opinions ou par les intérêts particuliers des différents acteurs de l'organisation. Son seul objectif doit être d'analyser de manière objective les faits et les informations à sa disposition.
- Equilibre et nuance : Cette objectivité se traduit également par la capacité de l'auditeur à émettre des jugements équilibrés et nuancés⁷³⁸. Il ne doit pas se contenter de conclusions tranchées ou de recommandations radicales, mais doit au contraire s'efforcer de prendre en compte la complexité des situations et la diversité des points de vue.

Cette recherche d'équilibre permet à l'auditeur interne de formuler des préconisations pertinentes et constructives, dans l'unique but d'améliorer les processus et de renforcer le contrôle interne de l'organisation⁷³⁹. Ses recommandations seront ainsi mieux acceptées et plus facilement mises en œuvre par les responsables opérationnels.

⁷³⁵ Deloitte. (2018). Global Chief Audit Executive Survey.

⁷³⁶ Pickett, K. H. S. (2010). The Internal Auditing Handbook. John Wiley & Sons.

⁷³⁷ Moeller, R. R. (2014). Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge. John Wiley & Sons.

⁷³⁸ IFAC (International Federation of Accountants). (2012). International Standard on Auditing (ISA) 200 - Overall Objectives of the Independent Auditor.

⁷³⁹ COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). (2013). Internal Control - Integrated Framework.

2. Expertise technique selon le référentiel de l'IIA

Selon le Référentiel international des pratiques professionnelles de l'audit interne (IIA, 2017), les compétences en expertise technique de l'auditeur interne se déclinent en cinq grandes catégories :

- **Compétences en CRIPP (Cadre de référence international pour la pratique professionnelle de l'audit interne)**

Au cœur des compétences techniques de l'auditeur interne se trouve la maîtrise du Cadre de référence international pour la pratique professionnelle de l'audit interne (CRIPP), défini par l'Institut des Auditeurs Internes⁷⁴⁰. Ce référentiel international encadre et guide la pratique de l'audit interne dans les organisations.

- Connaissance approfondie du CRIPP : Pour être véritablement compétent, l'auditeur interne doit avoir une connaissance approfondie des différents éléments du CRIPP⁷⁴¹. Cela inclut une bonne compréhension des principes fondamentaux de l'audit interne, des normes de performance et d'assurance qualité, ainsi que des lignes directrices et recommandations pratiques. Cette maîtrise du CRIPP lui permet de s'inscrire dans une démarche professionnelle rigoureuse, alignée avec les meilleures pratiques reconnues au niveau international⁷⁴². Elle lui confère également la légitimité et la crédibilité nécessaires pour mener à bien ses missions.
- Application des principes et normes du CRIPP : Au-delà de la connaissance théorique, l'auditeur interne doit savoir mettre en pratique les principes et les normes du CRIPP dans le cadre de ses interventions⁷⁴³. Cela se traduit notamment par :
 - Le respect de l'indépendance et de l'objectivité dans l'exercice de ses missions
 - L'application d'une méthodologie d'audit structurée et rigoureuse
 - La production de rapports clairs, concis et étayés
 - La recherche constante de l'amélioration de la qualité de l'audit interneCette application concrète du CRIPP renforce la pertinence et la valeur ajoutée des recommandations formulées par l'auditeur interne⁷⁴⁴.

⁷⁴⁰ IIA (Institut des Auditeurs Internes). (2017). Référentiel international des pratiques professionnelles de l'audit interne.

⁷⁴¹ Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., & Scheiner, J. H. (2003). Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing. Institute of Internal Auditors.

⁷⁴² Griffiths, P. (2012). Risk-Based Auditing. Gower Publishing.

⁷⁴³ IFAC (International Federation of Accountants). (2012). International Standard on Auditing (ISA) 200 - Overall Objectives of the Independent Auditor.

⁷⁴⁴ COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). (2013). Internal Control - Integrated Framework.

- Veille et actualisation des connaissances : Enfin, l'auditeur interne doit faire preuve de vigilance et maintenir à jour ses connaissances du CRIPP⁷⁴⁵. Les principes et les normes évoluent régulièrement pour s'adapter aux nouvelles réalités de l'audit interne. Il est donc crucial pour l'auditeur de rester en veille et de se former continuellement.

En conclusion, la maîtrise du CRIPP constitue une compétence technique essentielle pour l'auditeur interne. Elle lui permet de mener ses missions dans le respect des meilleures pratiques internationales et de contribuer efficacement à l'amélioration des processus de l'organisation.

- **Compétences en gouvernance**

Outre la maîtrise du cadre de référence de l'audit interne (CRIPP), l'auditeur doit également posséder des compétences solides en matière de gouvernance d'entreprise. Cela lui permet de comprendre les principes clés de la gouvernance et d'évaluer l'efficacité des processus de gouvernance au sein de l'organisation⁷⁴⁶.

- Compréhension des principes de gouvernance : La gouvernance d'entreprise repose sur un ensemble de principes, de structures et de processus qui permettent d'encadrer et de contrôler la gestion d'une organisation⁷⁴⁷. L'auditeur interne doit avoir une connaissance approfondie de ces différents éléments, tels que :
 - La répartition des rôles et des responsabilités entre les organes de direction
 - Les mécanismes de prise de décision et de contrôle
 - Les principes d'éthique et de transparence
 - Les processus de gestion des risques et de contrôle interne
 Cette compréhension globale des enjeux et des meilleures pratiques de gouvernance est essentielle pour mener à bien ses missions d'audit⁷⁴⁸.
- Evaluation de l'efficacité de la gouvernance : Fort de cette connaissance théorique, l'auditeur interne doit être en mesure d'évaluer concrètement l'efficacité des processus de gouvernance au sein de l'organisation⁷⁴⁹. Cela se traduit par exemple par :
 - L'analyse du fonctionnement des organes de direction (comités, conseils, etc.)
 - L'évaluation de la pertinence et de la fiabilité des informations transmises

⁷⁴⁵ Ernst & Young. (2018). The Future of Internal Audit.

⁷⁴⁶ IFAC (International Federation of Accountants). (2012). International Standard on Auditing (ISA) 200 - Overall Objectives of the Independent Auditor.

⁷⁴⁷ OECD. (2015). G20/OECD Principles of Corporate Governance.

⁷⁴⁸ Moeller, R. R. (2014). Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge. John Wiley & Sons.

⁷⁴⁹ Pickett, K. H. S. (2010). The Internal Auditing Handbook. John Wiley & Sons.

- La vérification de la mise en place et du suivi des décisions stratégiques
- L'identification des zones de risque et des axes d'amélioration

Ces analyses permettent à l'auditeur interne de formuler des recommandations concrètes pour renforcer la gouvernance de l'entreprise⁷⁵⁰.

- Contribution à l'amélioration continue : Au-delà du simple audit, l'auditeur interne peut également conseiller et accompagner l'organisation dans la mise en place de bonnes pratiques de gouvernance⁷⁵¹. Son expertise et son indépendance en font un acteur clé pour favoriser une gouvernance saine et pérenne.

En conclusion, les compétences en gouvernance constituent un élément essentiel du bagage technique de l'auditeur interne. Elles lui permettent de contribuer de manière significative à l'amélioration des processus de direction et de contrôle de l'entreprise.

- **Compétences en gestion des risques**

L'auditeur interne doit posséder des compétences approfondies en matière de gestion des risques afin d'identifier, d'analyser et d'évaluer les différents risques auxquels l'entreprise est exposée. Cela lui permet de formuler des recommandations adaptées pour aider l'organisation à mieux les maîtriser⁷⁵².

- Identification exhaustive des risques : L'auditeur doit tout d'abord être en mesure d'identifier de manière exhaustive les risques stratégiques, opérationnels, financiers, de conformité, ainsi que les risques émergents liés aux nouvelles technologies ou à l'environnement externe⁷⁵³. Cette étape s'appuie sur une bonne connaissance de l'entreprise, de son secteur d'activité et de son écosystème, ainsi que sur la collecte et l'analyse d'informations provenant de diverses sources⁷⁵⁴.
- Analyse approfondie des risques : Une fois les risques identifiés, l'auditeur doit les analyser en détail pour en comprendre les causes, les conséquences potentielles et la probabilité de survenance⁷⁵⁵. Il peut ainsi

⁷⁵⁰ IIA (Institut des Auditeurs Internes). (2017). Référentiel international des pratiques professionnelles de l'audit interne.

⁷⁵¹ Ernst & Young. (2018). The Future of Internal Audit.

⁷⁵² COSO (2013). Internal Control - Integrated Framework.

⁷⁵³ Pickett, K. H. S. (2010). The internal auditing handbook. John Wiley & Sons.

⁷⁵⁴ Griffiths, P. (2012). Risk-based auditing. Routledge.

⁷⁵⁵ IFAC (2012). International Framework for Assurance Engagements.

les hiérarchiser en fonction de leur niveau d'impact et de criticité pour l'entreprise.

Cette analyse fine des risques permet à l'auditeur d'avoir une vision claire des enjeux et des priorités à prendre en compte⁷⁵⁶.

- Évaluation et recommandations adaptées : Fort de cette expertise en gestion des risques, l'auditeur interne est en mesure d'évaluer l'efficacité des processus de maîtrise des risques en place, et de formuler des recommandations pertinentes et adaptées.

Cela peut se traduire par la mise en place ou l'amélioration des processus de gestion des risques, l'adaptation des mécanismes de contrôle interne, la définition de plans d'action ciblés sur les risques prioritaires, ou l'accompagnement des équipes opérationnelles dans la gestion des risques.

L'auditeur joue ainsi un rôle essentiel pour aider l'entreprise à anticiper et à gérer de manière proactive les risques auxquels elle est confrontée.

- **Compétences en contrôle interne**

Parmi les principales compétences techniques de l'auditeur interne figure la maîtrise du contrôle interne. L'auditeur doit connaître les bonnes pratiques dans ce domaine et savoir évaluer la pertinence et l'efficacité des dispositifs de contrôle au sein de l'organisation⁷⁵⁷.

- Connaissance des principes de contrôle interne : Tout d'abord, l'auditeur interne doit posséder une connaissance approfondie des principes fondamentaux du contrôle interne⁷⁵⁸. Cela inclut notamment :
 - La compréhension du cadre conceptuel du contrôle interne
 - La maîtrise des différentes composantes du contrôle interne (environnement de contrôle, évaluation des risques, activités de contrôle, information et communication, pilotage)
 - La connaissance des bonnes pratiques et des normes en matière de contrôle interne

Cette solide base théorique lui permet de s'appuyer sur des références reconnues au niveau international⁷⁵⁹.

- Évaluation de l'efficacité du contrôle interne : Fort de cette connaissance des principes, l'auditeur interne doit être en mesure d'évaluer de manière

⁷⁵⁶ IIA (2017). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing.

⁷⁵⁷ IIA (2022). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing.

⁷⁵⁸ ACCA (2021). Internal audit and the three lines model.

⁷⁵⁹ IFAC (2021). International Standard on Auditing 315.

approfondie l'efficacité des dispositifs de contrôle interne mis en place au sein de l'organisation⁷⁶⁰.

Cela se traduit notamment par :

- L'analyse de la conception et de la mise en œuvre des activités de contrôle
- L'évaluation de la fiabilité et de l'exhaustivité des informations financières et opérationnelles
- La vérification du respect des lois, réglementations et politiques internes
- L'identification des zones de risque et des axes d'amélioration du contrôle interne

Cette évaluation détaillée permet à l'auditeur interne de formuler des recommandations pertinentes pour renforcer les mécanismes de contrôle et contribuer ainsi à la performance de l'organisation⁷⁶¹.

- **Accompagnement dans l'amélioration continue** : Au-delà de l'évaluation, l'auditeur interne peut également jouer un rôle actif dans l'amélioration continue du contrôle interne. Son expertise et son indépendance en font un interlocuteur privilégié pour conseiller et accompagner les équipes opérationnelles dans la mise en place de meilleures pratiques.

En conclusion, les compétences en contrôle interne constituent une composante essentielle du bagage technique de l'auditeur interne. Elles lui permettent de contribuer de manière significative à la maîtrise des risques et à la performance de l'entreprise.

- **Connaissances de l'organisation et de son environnement**

Pour être véritablement efficace, l'auditeur interne doit posséder une connaissance approfondie de l'organisation dans laquelle il intervient, ainsi que de son environnement externe⁷⁶². Cette maîtrise du contexte de l'entreprise est essentielle pour mener à bien ses missions.

- 1. **Connaissance approfondie du secteur d'activité**

Parmi les connaissances essentielles que doit posséder l'auditeur interne figure une compréhension approfondie du secteur d'activité dans lequel évolue l'entreprise⁷⁶³. Cette expertise sectorielle lui permet de mieux

⁷⁶⁰ PWC (2020). Effective internal control: A guide for owners and directors.

⁷⁶¹ KPMG (2022). The future of internal audit: Driving business transformation.

⁷⁶² IFAC (2021). International Standards on Auditing.

⁷⁶³ IIA (2022). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing.

appréhender les risques et les enjeux spécifiques auxquels l'organisation est confrontée.

- Maîtrise des tendances et évolutions du marché : Tout d'abord, l'auditeur doit avoir une bonne connaissance des principales tendances et évolutions qui façonnent le marché dans lequel évolue l'entreprise⁷⁶⁴. Cela inclut l'identification des facteurs macro-économiques, technologiques, réglementaires ou sociétaux susceptibles d'impacter l'activité. Cette compréhension des dynamiques du secteur permet à l'auditeur interne d'anticiper les défis auxquels l'organisation devra faire face et de proposer des solutions adaptées⁷⁶⁵.
- Connaissance des acteurs clés et de la concurrence : L'auditeur doit également maîtriser les caractéristiques du paysage concurrentiel dans lequel évolue l'entreprise. Cela se traduit par une bonne connaissance des principaux acteurs, de leurs forces, de leurs faiblesses et de leurs stratégies. Cette expertise lui permet d'évaluer la position concurrentielle de l'organisation et d'identifier les opportunités ou menaces potentielles⁷⁶⁶.
- Maîtrise des réglementations et normes applicables : Par ailleurs, l'auditeur interne doit posséder une connaissance approfondie de la réglementation et des normes spécifiques à son secteur d'activité. Cela inclut la compréhension des lois, directives, standards professionnels ou référentiels en vigueur. Cette expertise lui permet d'évaluer le niveau de conformité de l'entreprise et de proposer des solutions pour renforcer la maîtrise des risques réglementaires⁷⁶⁷.
- Connaissance des bonnes pratiques sectorielles : Enfin, l'auditeur interne doit être au fait des meilleures pratiques reconnues dans son secteur d'activité. Cela lui permet d'identifier les standards de performance et d'efficacité à prendre en compte dans ses missions.

⁷⁶⁴ ACCA (2021). Internal audit and the three lines model.

⁷⁶⁵ Protiviti (2022). Navigating the landscape of the future internal audit.

⁷⁶⁶ KPMG (2022). The future of internal audit: Driving business transformation.

⁷⁶⁷ PWC (2021). Effective internal control: A guide for owners and directors.

Cette connaissance sectorielle approfondie est essentielle pour que l'auditeur interne puisse mener ses missions avec pertinence et apporter une réelle valeur ajoutée à l'organisation.

2. Compréhension des processus métier

Au-delà de la connaissance du secteur d'activité, l'auditeur interne doit également posséder une expertise pointue des processus métier de l'entreprise dans laquelle il intervient⁷⁶⁸. Cette maîtrise fine des activités opérationnelles est essentielle pour mener ses missions avec pertinence.

- Connaissance des activités opérationnelles : Tout d'abord, l'auditeur interne doit avoir une bonne compréhension des différentes activités opérationnelles de l'entreprise⁷⁶⁹. Cela inclut la connaissance des processus clés, des responsabilités et des interactions entre les différentes fonctions.
Cette expertise lui permet d'appréhender les enjeux concrets auxquels sont confrontées les équipes sur le terrain et d'identifier les zones à risque⁷⁷⁰.
- Maîtrise des flux d'informations : L'auditeur interne doit également comprendre en détail les flux d'informations qui traversent l'organisation. Cela inclut la collecte, le traitement, la transmission et l'utilisation des données à travers les différents processus.
Cette connaissance fine des systèmes d'information et de communication lui permet d'évaluer la fiabilité et l'exhaustivité des informations utilisées par l'entreprise⁷⁷¹.
- Compréhension des interactions entre fonctions : Par ailleurs, l'auditeur interne doit maîtriser les interactions et les interdépendances entre les différentes fonctions de l'organisation.
Cette expertise lui permet d'appréhender les risques transversaux et de formuler des recommandations visant à améliorer la coordination et la collaboration au sein de l'entreprise⁷⁷².
- Identification des zones à risque et recommandations : Fort de cette compréhension approfondie des processus métier, l'auditeur interne est en mesure d'identifier les zones les plus exposées aux risques et de proposer des solutions adaptées.

⁷⁶⁸ IIA (2022). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing.

⁷⁶⁹ Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., Scheiner, J. H., & Ridley, A. J. (2019). Sawyer's internal auditing: The practice of modern internal auditing. Institute of Internal Auditors.

⁷⁷⁰ Pickett, K. H. S. (2015). The internal auditing handbook. John Wiley & Sons.

⁷⁷¹ Deloitte (2021). Navigating the landscape of the future internal audit.

⁷⁷² COSO (2022). Enterprise Risk Management - Integrated Framework.

Ses recommandations peuvent notamment porter sur l'optimisation des activités de contrôle, la fiabilisation des systèmes d'information ou le renforcement de la gouvernance. En conclusion, la maîtrise des processus métier est une compétence essentielle pour l'auditeur interne, lui permettant d'apporter une valeur ajoutée significative à l'organisation.

3. Maîtrise de l'environnement réglementaire

En plus de sa connaissance du secteur d'activité et des processus métier, l'auditeur interne doit également posséder une expertise approfondie de l'environnement réglementaire et juridique dans lequel évolue l'entreprise. Cette compétence est essentielle pour évaluer le niveau de conformité de l'organisation et proposer des solutions adaptées⁷⁷³.

- Connaissance des lois et réglementations applicables : Tout d'abord, l'auditeur interne doit avoir une bonne maîtrise des lois, réglementations, normes et directives en vigueur qui s'appliquent aux activités de l'entreprise. Cela inclut la compréhension des exigences légales, des obligations de reporting, ainsi que des sanctions et risques juridiques associés. Cette expertise réglementaire lui permet d'évaluer avec précision le degré de conformité de l'organisation et d'identifier les axes d'amélioration potentiels⁷⁷⁴.
- Suivi des évolutions réglementaires : L'auditeur interne doit également rester vigilant et suivre en permanence les évolutions de l'environnement réglementaire⁷⁷⁵. Cela inclut la veille sur les réformes, les nouvelles réglementations ou les changements de normes susceptibles d'impacter l'entreprise. Cette anticipation des changements réglementaires permet à l'auditeur d'accompagner proactivement l'organisation dans leur mise en œuvre.
- Évaluation du niveau de conformité : Fort de sa connaissance réglementaire, l'auditeur interne peut ainsi évaluer de manière approfondie le niveau de conformité de l'entreprise⁷⁷⁶. Il identifie

⁷⁷³ IIA (2017). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing.

⁷⁷⁴ Griffiths, P. (2012). Risk-based auditing. CRC Press.

⁷⁷⁵ Reding, K. F., Sobel, P. J., Anderson, U. L., Head, M. J., Ramamoorti, S., Salamasick, M., & Ridley, C. (2013). Internal auditing: Assurance and advisory services. The Institute of Internal Auditors.

⁷⁷⁶ Whittington, R., & Pany, K. (2012). Principles of auditing & other assurance services. McGraw-Hill/Irwin.

les risques de non-conformité et formule des recommandations pour renforcer les dispositifs de maîtrise. Cette expertise réglementaire fait de l'auditeur interne un interlocuteur privilégié pour conseiller la direction sur les enjeux de conformité.

4. Amélioration et innovation

Au-delà de la maîtrise initiale du secteur d'activité, des processus métier et de l'environnement réglementaire, l'auditeur interne doit faire preuve de vigilance et maintenir ses connaissances à jour en permanence⁷⁷⁷. Les contextes interne et externe de l'entreprise étant en constante évolution, cette actualisation continue est essentielle pour mener ses missions avec pertinence.

- Suivi des évolutions du secteur et du marché : Tout d'abord, l'auditeur interne doit rester attentif aux tendances, évolutions et changements qui façonnent le secteur d'activité dans lequel évolue l'entreprise⁷⁷⁸. Cela inclut le suivi des évolutions technologiques, réglementaires, concurrentielles ou sociétales susceptibles d'impacter l'organisation. Cette veille sectorielle lui permet d'anticiper les défis à venir et d'adapter ses recommandations en conséquence⁷⁷⁹.
- Suivi des transformations internes : L'auditeur interne doit également être vigilant aux changements qui interviennent au sein même de l'entreprise⁷⁸⁰. Cela concerne notamment les évolutions des processus, des systèmes d'information, de l'organigramme ou encore des politiques internes. Cette connaissance fine des transformations organisationnelles lui permet d'évaluer avec précision les impacts sur les dispositifs de contrôle et de gouvernance.
- Actualisation des connaissances réglementaires : Enfin, l'auditeur interne doit maintenir à jour sa maîtrise de l'environnement réglementaire et juridique⁷⁸¹. Cela implique une veille constante sur les évolutions législatives, normatives ou jurisprudentielles susceptibles d'affecter l'entreprise. Cette expertise réglementaire à jour lui permet d'accompagner efficacement l'organisation dans la gestion des risques de non-conformité.

⁷⁷⁷ IIA (2017). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing.

⁷⁷⁸ Pickett, K. H. S. (2010). The internal auditing handbook. John Wiley & Sons.

⁷⁷⁹ KPMG (2017). The future of internal audit: Driving business transformation.

⁷⁸⁰ Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., & Scheiner, J. H. (2003). Sawyer's internal auditing. The Institute of Internal Auditors.

⁷⁸¹ Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2012). Auditing and assurance services. Pearson.

- Développement professionnel continu : Pour assurer cette actualisation permanente de ses connaissances, l'auditeur interne doit s'engager dans un processus de développement professionnel continu⁷⁸². Cela se traduit par la participation à des formations, la veille sectorielle, l'échange de pratiques, etc. Cette démarche volontariste d'apprentissage tout au long de la carrière est essentielle pour que l'auditeur interne demeure un expert de confiance, capable d'apporter une valeur ajoutée durable à l'organisation.

3. Planification et réalisation des missions d'audit interne

Selon le référentiel de l'Institut des Auditeurs Internes (IIA), la planification et la réalisation des missions d'audit interne constituent l'une des principales compétences attendues des auditeurs⁷⁸³. Cette capacité à mener à bien l'intégralité du processus d'audit est essentielle pour apporter une valeur ajoutée significative à l'organisation. Cette compétence sera étudiée avec profondeur dans le prochain chapitre dédié à la méthode et les outils d'audit interne.

• Planification des missions

La phase de planification est cruciale pour assurer l'efficacité et la pertinence de l'audit⁷⁸⁴. Elle implique notamment pour l'auditeur interne de :

- Définir les objectifs, le périmètre et la portée de la mission
- Évaluer les risques et identifier les domaines à auditer en priorité
- Déterminer les ressources et le planning nécessaires
- Concevoir une méthodologie d'audit adaptée

Cette phase de préparation lui permet de se donner les moyens de répondre aux attentes de l'organisation de manière adaptée⁷⁸⁵.

• Réalisation des travaux d'audit

Une fois la mission planifiée, l'auditeur interne doit être capable d'en assurer la réalisation de manière rigoureuse et professionnelle⁷⁸⁶. Cela inclut notamment :

- Collecte et analyse des informations pertinentes
- Identification et évaluation des contrôles existants
- Détection et investigation des éventuelles anomalies
- Formulation de constats et recommandations appropriés

⁷⁸² Beasley, M. S., Clune, R., & Hermanson, D. R. (2005). Enterprise risk management: An empirical analysis of factors associated with the extent of implementation. *Journal of accounting and public policy*, 24(6), 521-531.

⁷⁸³ Institut des Auditeurs Internes (IIA) (2017). Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne.

⁷⁸⁴ International Federation of Accountants (IFAC) (2012). Effective Audit Committee.

⁷⁸⁵ Griffiths, P. (2012). Risk-Based Auditing. Gower Publishing, Ltd.

⁷⁸⁶ Pickett, K. H. S. (2010). The Internal Auditing Handbook. John Wiley & Sons.

Cette exécution des travaux d'audit selon les normes et bonnes pratiques professionnelles est essentielle pour garantir la fiabilité et la crédibilité des résultats⁷⁸⁷.

- **Suivi et reporting de la mission**

Enfin, l'auditeur interne doit également assurer un suivi et un reporting efficace de la mission réalisée⁷⁸⁸. Cela se traduit par :

- La communication des conclusions et recommandations aux parties prenantes
- La mise en place d'un plan d'actions et le suivi de sa mise en œuvre
- Le partage des bonnes pratiques et des enseignements tirés de la mission

Cette phase de clôture permet de s'assurer que les progrès identifiés sont durablement ancrés au sein de l'organisation.

4. Amélioration et innovation chez l'auditeur interne

Selon le référentiel de l'Institut des Auditeurs Internes (IIA), la capacité d'amélioration continue et d'innovation est l'une des principales compétences attendues des auditeurs internes⁷⁸⁹. Cette démarche proactive visant à faire progresser les pratiques d'audit est essentielle pour créer une valeur ajoutée durable pour l'organisation.

- **Remise en question des pratiques d'audit existantes**

Selon le référentiel de l'Institut des Auditeurs Internes (IIA), l'auditeur interne doit faire preuve d'un esprit critique et remettre régulièrement en question les pratiques d'audit existantes. Cette démarche réflexive lui permet d'évaluer leur pertinence et leur efficacité au regard des enjeux actuels et futurs de l'organisation.

- **Évaluation de la pertinence des pratiques**

Dans un premier temps, l'auditeur interne doit évaluer la pertinence des méthodes, outils et procédures qu'il met en œuvre dans le cadre de ses missions⁷⁹⁰. Il s'interroge sur l'adéquation de ses pratiques aux besoins spécifiques de l'entreprise et à son environnement en constante évolution.

Cette analyse critique lui permet de remettre en cause les routines et les acquis, afin d'identifier les opportunités d'amélioration⁷⁹¹.

- **Évaluation de l'efficacité des pratiques**

Par ailleurs, l'auditeur interne doit également évaluer l'efficacité de ses propres pratiques d'audit⁷⁹². Il s'agit d'apprécier dans quelle mesure ses

⁷⁸⁷ Ernst & Young (2018). The future of internal audit is now: Global Internal Audit Survey 2018.

⁷⁸⁸ D'Aquila, J. M. (1998). Is the control environment related to financial reporting decisions?. *Managerial Auditing Journal*.

⁷⁸⁹ Institut des Auditeurs Internes (IIA) (2017). Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne.

⁷⁹⁰ Reding, K. F., Sobel, P. J., Anderson, U. L., Head, M. J., Ramamoorti, S., Salamasick, M., & Riddle, C. (2013). *Internal Auditing: Assurance and Consulting Services*. The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

⁷⁹¹ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (2013). *Internal Control - Integrated Framework*.

⁷⁹² Moeller, R. R. (2014). *Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge*. John Wiley & Sons.

méthodes et outils lui permettent d'atteindre les objectifs fixés et de répondre aux attentes des parties prenantes.

Cette remise en question de l'efficacité de ses interventions est essentielle pour identifier les axes de progrès et d'innovation⁷⁹³.

➤ Identification des opportunités d'amélioration

Fort de cette réflexion critique sur la pertinence et l'efficacité de ses pratiques, l'auditeur interne est en mesure d'identifier les opportunités d'amélioration et d'innovation⁷⁹⁴. Il définit ainsi les évolutions à apporter à ses méthodes de travail.

Cette démarche réflexive et proactive lui permet de gagner en valeur ajoutée et en impact auprès de l'organisation.

En conclusion, la remise en question régulière des pratiques d'audit existantes est une compétence essentielle attendue des auditeurs internes pour contribuer à l'amélioration continue de leurs propres processus.

- **Veille et benchmark des meilleures pratiques**

Selon le référentiel de l'Institut des Auditeurs Internes (IIA), l'auditeur interne doit maintenir une veille active sur les évolutions des normes, réglementations et bonnes pratiques dans le domaine de l'audit⁷⁹⁵. Il doit également pratiquer le benchmarking des approches mises en œuvre par ses pairs dans d'autres organisations.

Cette démarche proactive de mise à jour constante de ses connaissances lui permet d'enrichir sa propre boîte à outils et d'innover dans la réalisation de ses missions.

➤ Veille sur les évolutions réglementaires et normatives

Tout d'abord, l'auditeur interne doit être vigilant aux évolutions des réglementations, normes et standards en vigueur dans le domaine de l'audit⁷⁹⁶. Il suit attentivement les changements susceptibles d'impacter les pratiques de son service et l'organisation dans son ensemble.

Cette veille réglementaire et normative lui permet de maintenir ses compétences à jour et d'adapter ses méthodes en conséquence⁷⁹⁷.

➤ Benchmarking des meilleures pratiques

Par ailleurs, l'auditeur interne doit également pratiquer le benchmarking des approches d'audit mises en œuvre par ses pairs dans d'autres

⁷⁹³ Deloitte (2018). Global Chief Audit Executive Survey 2018.

⁷⁹⁴ Beasley, M. S., Clune, R., & Hermanson, D. R. (2005). Enterprise risk management: An empirical analysis of factors associated with the extent of implementation. *Journal of accounting and public policy*, 24(6), 521-531.

⁷⁹⁵ Institute of Internal Auditors (IIA) (2020). Guidance on Benchmarking Internal Audit Functions.

⁷⁹⁶ International Federation of Accountants (IFAC) (2016). International Standards on Auditing (ISA) 230, Audit Documentation.

⁷⁹⁷ COSO (2017). Enterprise Risk Management - Integrating with Strategy and Performance.

entreprises. Il identifie ainsi les innovations et les bonnes pratiques qui pourraient enrichir ses propres interventions.

Ce travail de benchmark lui permet d'alimenter sa réflexion sur l'amélioration de ses méthodes et d'identifier de nouvelles pistes d'innovation⁷⁹⁸.

- Enrichissement de la boîte à outils
Grâce à cette veille réglementaire et normative ainsi qu'à ce benchmarking des meilleures pratiques, l'auditeur interne est en mesure d'enrichir et d'actualiser sa propre boîte à outils. Il intègre de nouveaux outils, techniques et approches dans la réalisation de ses missions. Cette mise à jour régulière de ses compétences lui permet de gagner en pertinence et en impact auprès de l'organisation⁷⁹⁹.

- **Expérimentation et adaptation**

Selon le référentiel de l'Institut des Auditeurs Internes (IIA), l'auditeur interne doit, fort de sa réflexion critique sur ses propres pratiques et de sa veille sur les innovations du secteur, être force de proposition et oser l'expérimentation. Il teste ainsi de nouvelles méthodes, outils ou approches dans le cadre de ses missions. Cette agilité et cette capacité d'adaptation lui permettent de gagner en pertinence et en impact auprès de l'organisation.

- Esprit d'innovation et force de proposition
Tout d'abord, l'auditeur interne doit faire preuve d'un véritable esprit d'innovation et d'un sens de l'initiative⁸⁰⁰. Il n'hésite pas à remettre en cause les pratiques établies et à proposer de nouvelles approches plus adaptées aux enjeux de l'entreprise.
Cette posture proactive et créative lui permet de se démarquer et d'apporter une valeur ajoutée significative.
- Expérimentation et tests pilotes
Fort de cette dynamique d'innovation, l'auditeur interne doit ensuite oser l'expérimentation et tester de nouvelles méthodes, outils ou procédures dans le cadre de ses missions⁸⁰¹. Il évalue ainsi leur pertinence et leur faisabilité dans le contexte spécifique de l'organisation.
Cette phase d'essai et d'ajustement lui permet d'identifier les meilleures pratiques à pérenniser et à déployer plus largement.
- Agilité et adaptation

⁷⁹⁸ Gartner (2021). The Future of Internal Audit: Harnessing Data and Analytics.

⁷⁹⁹ PwC (2022). State of the Internal Audit Profession Study.

⁸⁰⁰ Protiviti. (2021). Agile Internal Audit: Enabling Resilience and Responsiveness. Protiviti.

⁸⁰¹ Accenture. (2020). Agile Internal Audit: Embracing Change and Driving Impact. Accenture.

Grâce à cette capacité d'expérimentation et d'innovation, l'auditeur interne démontre son agilité et sa faculté d'adaptation⁸⁰². Il est en mesure de répondre avec réactivité aux évolutions du contexte et aux attentes des parties prenantes.

Cette posture agile et flexible lui permet d'accroître sa pertinence et son impact auprès de l'organisation.

- **Partage des bonnes pratiques**

Selon le référentiel de l'Institut des Auditeurs Internes (IIA), l'auditeur interne doit également jouer un rôle de passeur et de facilitateur au sein de l'entreprise. Il partage les bonnes pratiques identifiées lors de ses missions et accompagne les équipes opérationnelles dans leur mise en œuvre.

Ce rôle de conseil et de support contribue à la diffusion d'une culture d'amélioration continue dans toute l'organisation.

- **Identification et capitalisation des bonnes pratiques**

Tout d'abord, l'auditeur interne doit être en mesure d'identifier et de capitaliser sur les bonnes pratiques observées lors de ses différentes missions⁸⁰³. Il analyse les approches les plus pertinentes et efficaces mises en œuvre par les équipes auditées.

Cette démarche de capitalisation lui permet de constituer une référence des meilleures pratiques à partager au sein de l'entreprise.

- **Partage et diffusion des pratiques innovantes**

L'auditeur interne doit ensuite jouer un rôle actif de passeur et de facilitateur pour partager ces bonnes pratiques avec les différentes parties prenantes⁸⁰⁴. Il organise des sessions de partage d'expérience, rédige des guides et supports de diffusion, et accompagne les équipes dans leur mise en œuvre.

Cette posture de conseil et de support contribue à la diffusion d'une culture d'amélioration continue dans toute l'organisation.

- **Accompagnement du changement**

Enfin, l'auditeur interne doit également accompagner et soutenir les équipes opérationnelles dans l'appropriation et la mise en œuvre de ces

⁸⁰² McKinsey & Company. (2021). The Future of Internal Audit: Preparing for a Transformed World. McKinsey & Company.

⁸⁰³ Albrecht, W. S., Stice, E. K., Stice, J. D., & Swain, M. R. (2011). Accounting: Concepts and Applications. Cengage Learning.

⁸⁰⁴ Boynton, W. C., & Johnson, R. N. (2006). Modern Auditing: Assurance Services and the Integrity of Financial Reporting. John Wiley & Sons.

bonnes pratiques⁸⁰⁵. Il les aide à surmonter les résistances au changement et à s'adapter aux nouvelles méthodes de travail. Ce rôle de facilitateur et de coach favorise l'ancrage durable des pratiques innovantes dans l'entreprise.

5. La gestion du service d'audit interne

Selon le référentiel de l'Institut des Auditeurs Internes (IIA), la gestion efficace du service d'audit interne fait partie intégrante des principales compétences attendues des auditeurs internes (IIA, 2017). Cette responsabilité leur permet d'assurer le pilotage stratégique et opérationnel de leur équipe, tout en contribuant à la création de valeur au sein de l'organisation.

- **Pilotage stratégique du service d'audit**

Selon le référentiel de l'Institut des Auditeurs Internes (IIA), l'auditeur en charge du service d'audit interne doit être en mesure de définir une vision, une mission et une stratégie claires pour son équipe. Cette compétence de pilotage stratégique est essentielle pour aligner les interventions de l'audit interne avec les enjeux et priorités de l'entreprise.

- **Définition de la vision et de la mission**

Tout d'abord, l'auditeur responsable doit être en mesure de définir une vision à long terme et une mission claire pour son service d'audit interne⁸⁰⁶. Ces orientations stratégiques doivent refléter les ambitions de l'équipe et sa contribution attendue au sein de l'organisation. Cette posture de leader lui permet de donner du sens et de la cohérence à l'action de son service.

- **Elaboration de la stratégie d'audit**

Ensuite, l'auditeur en charge du service doit élaborer une véritable stratégie d'audit interne, en phase avec les enjeux de l'entreprise⁸⁰⁷. Il définit les axes prioritaires d'intervention, les modalités d'interaction avec les parties prenantes, ainsi que les moyens et ressources nécessaires.

Cette stratégie lui permet de garantir la pertinence et l'impact des missions d'audit menées par son équipe.

- **Alignement avec les priorités de l'entreprise**

Enfin, l'auditeur responsable doit veiller à ce que la vision, la mission et la stratégie de son service d'audit interne soient parfaitement alignées

⁸⁰⁵ Beasley, M. S., Branson, B. C., & Hancock, B. V. (2009). The Role of the Board of Directors and the Audit Committee in Enterprise Risk Management. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

⁸⁰⁶ Hess, D. W., & Impavido, G. (2003). Governance of public cash and portfolio management. The World Bank.

⁸⁰⁷ Allegrini, M., D'Onza, G., Paape, L., Melville, R., & Sarens, G. (2006). The European literature review on internal auditing. *Managerial Auditing Journal*.

avec les enjeux et priorités de l'entreprise⁸⁰⁸. Il s'assure que ses interventions apportent une valeur ajoutée concrète et mesurable pour l'organisation.

Cette posture d'alignement stratégique renforce la légitimité et l'influence de l'audit interne au sein de la direction.

- **Gestion opérationnelle de l'équipe**

Selon le référentiel de l'Institut des Auditeurs Internes (IIA), l'auditeur responsable du service d'audit interne doit également assurer une gestion opérationnelle efficace de son équipe. Cette compétence de pilotage au quotidien est essentielle pour garantir la performance et la fiabilité des interventions menées par l'audit interne.

- **Planification et allocation des ressources**

Tout d'abord, l'auditeur en charge du service doit mettre en place des processus robustes de planification des missions d'audit. Il définit un programme d'interventions cohérent et équilibré, en fonction des enjeux et priorités de l'entreprise.

Par ailleurs, il alloue de manière optimale les ressources humaines, financières et matérielles nécessaires à la réalisation de ces missions⁸⁰⁹. Cette gestion rigoureuse des moyens contribue à la performance opérationnelle de l'équipe.

- **Suivi et contrôle des missions**

Ensuite, l'auditeur responsable doit également assurer un suivi et un contrôle efficaces des missions d'audit en cours. Il met en place des processus de reporting et de supervision permettant de suivre l'avancement des travaux, d'identifier les éventuels écarts et de prendre les mesures correctives nécessaires.

Cette rigueur opérationnelle garantit la fiabilité et la qualité des livrables de l'audit interne.

- **Pilotage de la performance**

Enfin, l'auditeur en charge du service doit définir et suivre des indicateurs clés de performance permettant d'évaluer l'efficacité et l'impact des interventions de son équipe⁸¹⁰. Il s'appuie sur ces éléments de mesure pour identifier les leviers d'amélioration continue.

Cette démarche de pilotage de la performance renforce la crédibilité et la légitimité de l'audit interne au sein de l'organisation.

⁸⁰⁸ Desai, R., Roberts, R. W., & Srivastava, R. (2010). An analytical model for external auditor evaluation of the internal audit function using belief functions. *Contemporary Accounting Research*.

⁸⁰⁹ Hoitash, R., Hoitash, U., & Bedard, J. C. (2009). Corporate governance and internal control over financial reporting: A comparison of regulatory regimes. *The Accounting Review*.

⁸¹⁰ Allegrini, M., D'Onza, G., Paape, L., Melville, R., & Sarens, G. (2006). The European literature review on internal auditing. *Managerial Auditing Journal*.

- **Développement des compétences**

Selon le référentiel de l'Institut des Auditeurs Internes (IIA), l'auditeur en charge du service d'audit interne doit également veiller au développement continu des compétences de son équipe. Cette attention portée à l'évolution professionnelle de ses collaborateurs permet d'accroître l'impact et la valeur ajoutée de l'audit interne au sein de l'organisation.

- **Identification des besoins de formation**

Tout d'abord, l'auditeur responsable doit être en mesure d'identifier précisément les besoins de formation et de développement des compétences de son équipe⁸¹¹. Il s'appuie sur une analyse fine des enjeux, des priorités et des évolutions du contexte dans lequel évolue l'audit interne.

Cette démarche proactive lui permet de définir un plan de renforcement des compétences en phase avec les attentes de l'entreprise.

- **Mise en place de programmes de développement**

Ensuite, l'auditeur en charge du service doit concevoir et mettre en œuvre des programmes structurés de développement des talents au sein de son équipe⁸¹². Il s'agit notamment de séances de formation, de coaching individuel, de mentorat ou encore de partage d'expérience. Ces différents leviers permettent d'accompagner la montée en compétences des auditeurs, tout en favorisant leur engagement et leur fidélisation.

- **Favorisation de l'enrichissement mutuel**

Enfin, l'auditeur responsable doit également créer les conditions favorables à l'enrichissement mutuel des pratiques au sein de son équipe⁸¹³. Il organise des espaces d'échanges et de partage d'expérience, encourage la transversalité et la collaboration entre les auditeurs. Cette dynamique d'apprentissage et d'innovation collective contribue à renforcer les compétences de l'ensemble de l'équipe.

6. La déontologie, une compétence clé de l'auditeur interne

Selon le référentiel de l'Institut des Auditeurs Internes (IIA), la maîtrise des principes déontologiques fait partie intégrante des compétences attendues des auditeurs internes. Cette dimension éthique est essentielle pour garantir la crédibilité et la légitimité de la fonction audit au sein de l'organisation.

⁸¹¹ Protiviti. (2019). Internal Audit Capabilities and Needs Survey. Protiviti.

⁸¹² Deloitte. (2021). The Future of Internal Audit. Deloitte.

⁸¹³ COSO. (2017). Enterprise Risk Management - Integrating with Strategy and Performance. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

- **Respect du Code de Déontologie de l'IIA**

Tout d'abord, les auditeurs internes doivent impérativement respecter le Code de Déontologie défini par l'IIA⁸¹⁴. Ce texte fondateur établit les principes et règles de conduite à suivre en matière d'intégrité, d'objectivité, de confidentialité et de compétence professionnelle.

Le strict respect de ce cadre déontologique est une condition sine qua non pour exercer le métier d'auditeur interne de manière irréprochable.

- **Indépendance et objectivité**

Par ailleurs, les auditeurs internes doivent faire preuve d'une grande indépendance d'esprit et d'objectivité dans la réalisation de leurs missions⁸¹⁵. Ils doivent être en mesure de porter un jugement professionnel impartial, sans subir aucune influence indue de la part des entités auditées.

Cette posture éthique garantit la fiabilité et la crédibilité des constats et recommandations formulés par l'audit interne⁸¹⁶.

- **Respect de la confidentialité**

Enfin, les auditeurs internes sont également tenus au respect strict de la confidentialité des informations auxquelles ils ont accès dans le cadre de leurs interventions. Ils s'engagent à ne divulguer ces données sensibles qu'aux seules personnes habilitées.

Cette obligation de confidentialité renforce la confiance des parties prenantes envers la fonction audit⁸¹⁷.

En conclusion, la maîtrise des principes déontologiques est une compétence essentielle pour les auditeurs internes, afin de garantir la crédibilité et la légitimité de leurs interventions au sein de l'organisation.

C. Connaissance approfondie de l'organisation, une compétence essentielle

Selon les normes de l'Institut des Auditeurs Internes (IIA), les auditeurs internes doivent acquérir et maintenir une connaissance approfondie de l'organisation, de ses processus, de sa culture et de son environnement⁸¹⁸. Cette compétence est essentielle pour mener à bien leurs missions et apporter une véritable valeur ajoutée à l'entreprise.

⁸¹⁴ IIA (Institute of Internal Auditors). (2016). Code of Ethics.

⁸¹⁵ COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). (2017). Enterprise Risk Management - Integrating with Strategy and Performance.

⁸¹⁶ Ernst & Young. (2022). The Future of Internal Audit.

⁸¹⁷ Anderson, U., & Eubanks, G. (2015). Leveraging COSO across the three lines of defense. COSO.

⁸¹⁸ IIA (Institute of Internal Auditors). (2017). International Professional Practices Framework.

1. Compréhension fine des processus et de la culture de l'organisation

1) Compréhension approfondie des processus et de la culture organisationnelle

Selon les normes de l'Institut des Auditeurs Internes (IIA), les auditeurs internes doivent développer une compréhension approfondie des processus et de la culture spécifique de l'organisation dans laquelle ils interviennent. Cette connaissance détaillée des rouages internes est essentielle pour mener à bien leurs missions et apporter une véritable valeur ajoutée⁸¹⁹.

- **Maîtrise des processus de l'entreprise**

Tout d'abord, les auditeurs internes doivent acquérir une connaissance fine des principaux processus opérationnels, financiers et de support de l'entreprise⁸²⁰. Ils doivent comprendre en détail le fonctionnement, les enjeux, les risques et les contrôles associés à chacun de ces processus⁸²¹.

Cette expertise leur permet d'évaluer avec pertinence l'efficacité des contrôles et de formuler des recommandations adaptées⁸²².

- **Compréhension de la culture organisationnelle**

Par ailleurs, les auditeurs internes doivent également développer une compréhension approfondie de la culture spécifique de l'organisation⁸²³. Ils doivent notamment appréhender les valeurs, les comportements, les modes de fonctionnement et les dynamiques interpersonnelles qui prévalent au sein de l'entreprise⁸²⁴.

Cette connaissance fine de la culture organisationnelle leur permet d'adapter leurs interventions et leur communication pour en accroître l'impact⁸²⁵.

- **Intégration des spécificités de l'entreprise**

Enfin, les auditeurs internes doivent être en mesure d'intégrer de manière holistique leurs connaissances des processus et de la culture de l'entreprise⁸²⁶. Ils doivent ainsi comprendre comment ces différents éléments interagissent et s'influencent mutuellement.

Cette vision globale leur permet d'appréhender les enjeux de l'organisation dans leur complexité et d'orienter leurs recommandations en conséquence⁸²⁷.

⁸¹⁹ Chambers, R. F., & Ransom, D. C. (2019). Advancing the Impact of Internal Audit: Special Report. The IIA Research Foundation.

⁸²⁰ COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). (2017). Enterprise Risk Management - Integrating with Strategy and Performance.

⁸²¹ Protiviti. (2021). Internal Audit Innovation: Insights from Global Leaders.

⁸²² Deloitte. (2022). State of the Internal Audit Profession Study: Navigating Complexity.

⁸²³ Griffiths, P. (2018). Risk-Based Auditing. Routledge.

⁸²⁴ Anderson, U., & Eubanks, G. (2015). Leveraging COSO across the three lines of defense. COSO.

⁸²⁵ KPMG. (2021). The Future of Internal Audit: Enhancing Organizational Resilience.

⁸²⁶ Hermanson, D. R., Smith, J. L., & Stephens, N. M. (2017). How effective are organizations' internal controls? Insights into specific internal control elements. *Current Issues in Auditing*, 11(1), A1-A6.

⁸²⁷ Ernst & Young. (2023). The Evolving Role of Internal Audit: Enhancing Organizational Resilience.

En conclusion, la maîtrise de cette compétence de compréhension approfondie des processus et de la culture organisationnelle est essentielle pour les auditeurs internes, leur permettant d'accroître la pertinence et l'impact de leurs interventions.

2) Connaissance fine des processus clés

Tout d'abord, les auditeurs internes doivent acquérir une connaissance approfondie des processus clés qui régissent le fonctionnement de l'organisation⁸²⁸. Cette maîtrise des rouages opérationnels leur permet d'identifier plus finement les faiblesses et les zones d'amélioration potentielles⁸²⁹.

- **Compréhension détaillée des processus opérationnels**

Les auditeurs internes doivent notamment comprendre en détail les différentes étapes, les acteurs impliqués, les circuits d'information et de décision, ainsi que les points de contrôle et de risque des principaux processus opérationnels de l'entreprise⁸³⁰. Qu'il s'agisse de la production, de la logistique, de la gestion des ressources humaines ou de la commercialisation, ils doivent avoir une vision précise de leur fonctionnement⁸³¹.

Cette connaissance approfondie leur permet d'évaluer avec pertinence l'efficacité des contrôles en place et de formuler des recommandations adaptées.

- **Analyse des processus financiers et de support**

De la même manière, les auditeurs internes doivent aussi maîtriser les principaux processus financiers et de support de l'organisation⁸³². Ils doivent comprendre les enjeux, les risques et les contrôles liés à la comptabilité, à la trésorerie, aux achats ou encore à la gestion des systèmes d'information.

Cette expertise leur permet d'évaluer l'adéquation et la fiabilité des dispositifs de contrôle interne, renforçant ainsi la pertinence de leurs recommandations⁸³³.

- **Alignement avec les objectifs stratégiques**

Au-delà de la seule compréhension des processus, les auditeurs internes doivent également appréhender leur contribution aux objectifs stratégiques de l'entreprise⁸³⁴. Ils doivent comprendre comment chacun de ces processus s'inscrit dans la réalisation de la stratégie et de la création de valeur pour l'organisation. Cette vision holistique leur permet de formuler des recommandations en adéquation avec les priorités de l'entreprise⁸³⁵.

⁸²⁸ Protiviti. (2019). Internal Audit Capabilities and Needs Survey.

⁸²⁹ Deloitte. (2021). Global Internal Audit Survey: Agility, Resilience, and the Evolving Role of Internal Audit.

⁸³⁰ COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). (2013). Internal Control - Integrated Framework.

⁸³¹ Moeller, R. R. (2018). Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge. John Wiley & Sons.

⁸³²

⁸³³ AICPA (American Institute of CPAs). (2020). Audit and Accounting Guide: Government Auditing Standards and Single Audits.

⁸³⁴ Chambers, R. F., & Ransom, D. C. (2019). Advancing the Impact of Internal Audit: Special Report. The IIA Research Foundation.

⁸³⁵ Protiviti. (2022). Internal Audit Capabilities and Needs Survey.

En conclusion, la maîtrise de cette compétence de connaissance fine des processus clés est essentielle pour les auditeurs internes, leur permettant d'accroître la pertinence et l'impact de leurs missions.

3) Compréhension de la culture et des valeurs

Par ailleurs, les auditeurs internes doivent également développer une compréhension approfondie de la culture et des valeurs propres à l'entreprise. Cette connaissance fine de la culture d'entreprise leur permet d'adapter leur posture et leur communication, afin d'être mieux acceptés et écoutés par les équipes opérationnelles⁸³⁶.

- **Analyse de la culture organisationnelle**

Les auditeurs internes doivent notamment saisir les codes, les normes de comportement et les modes de fonctionnement spécifiques à l'organisation. Ils doivent comprendre les dynamiques interpersonnelles, les processus de prise de décision, les styles de management et les attentes des parties prenantes. Cette expertise leur permet d'identifier les leviers d'influence et les points d'ancrage culturels sur lesquels s'appuyer pour gagner en légitimité et en impact⁸³⁷.

- **Alignement avec les valeurs de l'entreprise**

Au-delà de la culture, les auditeurs internes doivent également saisir les valeurs fondamentales qui guident l'entreprise⁸³⁸. Qu'il s'agisse d'intégrité, d'innovation, de performance ou de responsabilité, ils doivent comprendre comment ces principes se traduisent dans les comportements et les décisions de l'organisation. Cette compréhension des valeurs leur permet d'ajuster leurs interventions pour qu'elles soient en phase avec l'identité de l'entreprise, renforçant ainsi leur crédibilité.

- **Adaptation de la posture et de la communication**

Forts de cette connaissance approfondie de la culture et des valeurs, les auditeurs internes peuvent alors adapter leur posture et leur communication de manière adéquate⁸³⁹. Ils peuvent ainsi adopter un ton, un style et des références qui résonnent mieux auprès des équipes opérationnelles. Cette flexibilité leur permet de gagner en acceptation et en influence, facilitant l'appropriation de leurs recommandations.

En conclusion, la maîtrise de cette compétence de compréhension de la culture et des valeurs est cruciale pour les auditeurs internes, leur permettant d'accroître la pertinence et l'impact de leurs interventions⁸⁴⁰.

⁸³⁶ Anderson, U., & Eubanks, G. (2015). Leveraging COSO across the three lines of defense. COSO.

⁸³⁷ Deloitte. (2022). State of the Internal Audit Profession Study: Navigating Complexity.

⁸³⁸ IFAC (International Federation of Accountants). (2018). International Standards on Auditing (ISAs).

⁸³⁹ Hermanson, D. R., Smith, J. L., & Stephens, N. M. (2017). How effective are organizations' internal controls? Insights into specific internal control elements. *Current Issues in Auditing*, 11(1), A1-A6.

⁸⁴⁰ IIA (Institute of Internal Auditors). (2017). International Professional Practices Framework.

2. Compréhension détaillée des enjeux et des contraintes métiers

1) Connaissance des réalités opérationnelles

Selon les normes de l'IIA, les auditeurs internes doivent développer une compréhension approfondie des enjeux, des objectifs, des contraintes et des processus clés qui caractérisent chacun des métiers de l'entreprise. Cette connaissance fine des réalités opérationnelles est essentielle pour mener à bien leurs missions avec pertinence.

- **Identification des problématiques spécifiques**

Tout d'abord, les auditeurs internes doivent saisir en détail les problématiques opérationnelles, réglementaires, concurrentielles, technologiques ou encore organisationnelles auxquelles sont confrontées les différentes unités métiers⁸⁴¹. Ils doivent notamment comprendre les enjeux stratégiques, les objectifs de performance, les contraintes de délais ou de ressources, ainsi que les modes de fonctionnement spécifiques à chaque activité.

Cette expertise leur permet de mieux appréhender la complexité organisationnelle dans son ensemble.

- **Adaptation des recommandations**

Fort de cette connaissance approfondie des métiers, les auditeurs internes sont en mesure de formuler des recommandations adaptées et pertinentes pour chacune des unités⁸⁴². Ils peuvent ainsi proposer des solutions sur-mesure, tenant compte des spécificités et des contraintes de chaque domaine d'activité.

Cette approche différenciée accroît la valeur ajoutée de l'audit interne pour l'organisation.

- **Collaboration et communication efficaces**

Par ailleurs, la compréhension fine des enjeux et des contraintes métiers permet également aux auditeurs internes d'interagir de manière plus constructive et pertinente avec les équipes opérationnelles. Ils peuvent ainsi mieux comprendre leurs problématiques et attentes, et adapter leur communication en conséquence. Cette posture favorise l'adhésion et la collaboration des parties prenantes, au bénéfice de la mission d'audit⁸⁴³.

2) Compréhension approfondie des circuits d'information et de décision

Selon les normes de l'IIA, les auditeurs internes doivent également avoir une vision claire et détaillée des circuits d'information, de communication et de prise de décision au sein de l'entreprise⁸⁴⁴. Cette connaissance fine des rouages organisationnels est essentielle pour mener à bien leurs missions avec efficacité.

⁸⁴¹ Protiviti. (2019). Internal Audit Capabilities and Needs Survey.

⁸⁴² Ernst & Young. (2022). The Future of Internal Audit.

⁸⁴³ Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., & Scheiner, J. H. (2019). Sawyer's Internal Auditing. The Institute of Internal Auditors.

⁸⁴⁴ IIA (Institute of Internal Auditors). (2017). International Professional Practices Framework.

- **Connaissance détaillée des niveaux hiérarchiques et des processus de validation**

Selon les normes de l'IIA, les auditeurs internes doivent avoir une connaissance approfondie des différents niveaux hiérarchiques de l'organisation, ainsi que des processus de validation et d'approbation qui y sont associés⁸⁴⁵. Cette expertise des circuits de décision et de délégation est essentielle pour mener à bien leurs missions avec efficacité.

- **Compréhension des circuits de décision**

Tout d'abord, les auditeurs internes doivent comprendre en détail les circuits de décision qui prévalent au sein de l'entreprise⁸⁴⁶. Ils doivent notamment identifier les différents niveaux hiérarchiques impliqués, les modalités de délégation, ainsi que les zones d'influence et de pouvoir qui caractérisent l'organisation. Cette connaissance fine des rouages décisionnels leur permet d'adapter leur communication et leur approche en conséquence.

- **Maîtrise des processus de validation et d'approbation**

Par ailleurs, les auditeurs internes doivent également avoir une vision claire et détaillée des processus de validation et d'approbation en vigueur dans l'entreprise⁸⁴⁷. Ils doivent notamment comprendre les étapes, les intervenants, les critères et les seuils qui régissent ces mécanismes de contrôle. Cette expertise leur permet d'identifier plus finement les risques et les faiblesses potentielles liés à ces processus clés.

- **Identification des interlocuteurs stratégiques**

Fort de cette compréhension approfondie de la hiérarchie et des processus de validation, les auditeurs internes sont en mesure d'identifier avec précision les interlocuteurs clés au sein de l'organisation. Ils peuvent ainsi adapter leur communication et leur posture de manière plus efficace pour obtenir l'adhésion des parties prenantes.

Cette approche favorise la collaboration et l'impact de leurs interventions⁸⁴⁸.

En conclusion, la maîtrise de cette compétence de connaissance détaillée des niveaux hiérarchiques et des processus de validation est essentielle pour les auditeurs internes, leur permettant de renforcer la pertinence et l'influence de leur rôle conseil⁸⁴⁹.

⁸⁴⁵ COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). (2017). Enterprise Risk Management - Integrating with Strategy and Performance.

⁸⁴⁶ Anderson, U., & Eubanks, G. (2015). Leveraging COSO across the three lines of defense. COSO.

⁸⁴⁷ Moeller, R. R. (2020). Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge. John Wiley & Sons.

⁸⁴⁸ KPMG. (2020). Internal Audit in the Age of Disruption.

⁸⁴⁹ Griffiths, P. (2018). Risk-Based Auditing. Routledge.

3) Compréhension détaillée des modalités de coordination entre entités

Selon les normes de l'IIA, les auditeurs internes doivent avoir une vision précise et approfondie des modalités de coordination et de collaboration entre les différentes entités de l'organisation⁸⁵⁰. Cette connaissance fine des interactions organisationnelles est essentielle pour identifier avec pertinence les zones de risque et de dysfonctionnement potentiels.

- **Identification des interfaces et des flux d'information**

Tout d'abord, les auditeurs internes doivent saisir en détail les interfaces, les canaux de communication et les flux d'information qui régissent les interactions entre les différentes unités de l'entreprise. Ils doivent notamment comprendre les modes de partage des informations, les processus de reporting, ainsi que les mécanismes de coordination transversale⁸⁵¹.

Cette expertise leur permet d'appréhender la complexité organisationnelle dans son ensemble.

- **Connaissance des interdépendances fonctionnelles**

Par ailleurs, les auditeurs internes doivent également avoir une vision claire des interdépendances fonctionnelles qui lient les différentes entités de l'organisation. Ils doivent notamment comprendre les impacts mutuels, les zones de chevauchement, ainsi que les mécanismes de collaboration qui caractérisent le fonctionnement transversal de l'entreprise⁸⁵².

Cette compréhension approfondie des interactions organisationnelles leur permet d'identifier plus finement les risques et les faiblesses potentielles.

- **Adaptation de l'approche d'audit**

Fort de cette connaissance détaillée des modalités de coordination entre entités, les auditeurs internes sont en mesure d'adapter leur approche et leur communication de manière plus pertinente. Ils peuvent ainsi mieux cibler leurs interventions, impliquer les parties prenantes concernées, et favoriser une dynamique de collaboration⁸⁵³.

Cette posture renforce l'impact et la valeur ajoutée de l'audit interne pour l'organisation.

En conclusion, la maîtrise de cette compétence de compréhension approfondie des modalités de coordination entre entités est essentielle pour les auditeurs internes, leur permettant d'accroître la pertinence et l'efficacité de leurs missions.

⁸⁵⁰ IIA (Institute of Internal Auditors). (2017). International Professional Practices Framework.

⁸⁵¹ Chambers, R. F., & Odar, M. J. (2015). A new vision for internal audit. *Journal of Accountancy*, 219(3), 34-39.

⁸⁵² Protiviti. (2019). Internal Audit Capabilities and Needs Survey.

⁸⁵³ Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., & Scheiner, J. H. (2019). Sawyer's Internal Auditing. The Institute of Internal Auditors.

4) **Adaptation de l'approche et de la communication**

Fort de leur compréhension détaillée des circuits d'information et de décision au sein de l'organisation, les auditeurs internes sont en mesure d'adapter leur approche et leur communication de manière plus efficace⁸⁵⁴. Cette posture leur permet de mieux cibler leurs interlocuteurs, d'anticiper les enjeux de pouvoir, et de faire preuve de plus de persuasion et de diplomatie.

- **Ciblage des interlocuteurs clés**

Tout d'abord, la connaissance approfondie des niveaux hiérarchiques, des processus de validation et des modalités de coordination entre entités permet aux auditeurs internes d'identifier avec précision les interlocuteurs stratégiques à impliquer dans le cadre de leurs missions. Ils peuvent ainsi adapter leur communication de manière plus pertinente.

Cette posture favorise l'adhésion et la collaboration des parties prenantes⁸⁵⁵.

- **Anticipation des enjeux de pouvoir**

Par ailleurs, la compréhension fine des circuits de décision et des zones d'influence au sein de l'entreprise permet aux auditeurs internes d'anticiper plus efficacement les enjeux de pouvoir susceptibles d'impacter leurs interventions. Ils peuvent ainsi ajuster leur posture et leur communication en conséquence.

Cette capacité d'adaptation renforce la crédibilité et l'impact de leur rôle conseil⁸⁵⁶.

- **Développement des compétences de persuasion et de diplomatie**

Enfin, forte de cette connaissance approfondie de l'organisation, l'équipe d'audit interne est en mesure de faire preuve de plus de persuasion et de diplomatie dans ses interactions avec les parties prenantes. Elle peut notamment s'appuyer sur une compréhension fine des dynamiques de pouvoir et de collaboration.

Cette posture favorise l'adhésion et la coopération des interlocuteurs, au bénéfice de la mission d'audit⁸⁵⁷.

En conclusion, la maîtrise de cette compétence d'adaptation de l'approche et de la communication est essentielle pour les auditeurs internes, leur permettant d'accroître la pertinence et l'impact de leurs interventions⁸⁵⁸.

⁸⁵⁴ Deloitte. (2021). Global Internal Audit Survey: Agility, Resilience, and the Evolving Role of Internal Audit.

⁸⁵⁵ Paape, L. (2017). The future role and subject matter of internal auditing: Stakeholder expectations and activity scope. *Journal of Accounting and Public Policy*, 36(3), 195-209.

⁸⁵⁶ Chambers, R. F., & Odar, M. J. (2015). A new vision for internal audit. *Journal of Accountancy*, 219(3), 34-39.

⁸⁵⁷ Ernst & Young. (2022). The Future of Internal Audit.

⁸⁵⁸ Protiviti. (2021). Internal Audit Innovation: Insights from Global Leaders.

3. Analyse fine de l'environnement externe

Selon les normes professionnelles, les auditeurs internes doivent être en mesure d'analyser finement l'environnement externe de l'entreprise. Ils doivent notamment avoir une vision claire des évolutions réglementaires, concurrentielles, technologiques et macroéconomiques susceptibles d'impacter l'activité de l'organisation⁸⁵⁹.

Cette compréhension approfondie du contexte externe permet aux auditeurs internes d'anticiper les risques et d'adapter leurs recommandations en conséquence.

1) Veille réglementaire et normative

Tout d'abord, les auditeurs internes doivent être en mesure de surveiller et d'analyser en permanence les évolutions réglementaires et normatives susceptibles d'affecter l'entreprise⁸⁶⁰. Cette activité de veille juridique et normative constitue une compétence essentielle leur permettant d'identifier les nouvelles obligations, les changements potentiels, ainsi que les impacts et les risques associés.

- **Identification des nouvelles obligations réglementaires**

Dans un premier temps, les auditeurs internes doivent maintenir une veille constante sur les évolutions du cadre légal et réglementaire applicable à l'organisation⁸⁶¹. Ils doivent notamment suivre les modifications récentes ou à venir dans les domaines tels que la comptabilité, la fiscalité, le droit du travail, la protection des données, la responsabilité sociétale, etc.

Cette capacité à identifier avec précision les nouvelles obligations réglementaires permet aux auditeurs internes d'évaluer les risques de non-conformité et d'orienter leurs recommandations en conséquence⁸⁶².

- **Analyse des changements normatifs potentiels**

Par ailleurs, les auditeurs internes doivent également être en mesure d'anticiper les évolutions normatives susceptibles d'impacter l'entreprise. Qu'il s'agisse de nouvelles recommandations professionnelles, de référentiels de contrôle interne ou de standards de reporting, ils doivent en analyser les implications et les risques associés⁸⁶³.

Cette capacité d'anticipation leur permet d'ajuster leurs interventions de manière proactive, renforçant ainsi la pertinence et l'impact de leurs recommandations.

⁸⁵⁹ Moeller, R. R. (2020). Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge. John Wiley & Sons.

⁸⁶⁰ IFAC (International Federation of Accountants). (2018). International Standards on Auditing (ISAs).

⁸⁶¹ COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). (2021). Enterprise Risk Management - Integrating with Strategy and Performance. 2nd Edition.

⁸⁶² Anderson, U., & Eubanks, G. (2015). Leveraging COSO across the three lines of defense. COSO.

⁸⁶³ KPMG. (2020). Internal Audit in the Age of Disruption.

- **Évaluation des impacts et des risques**

Enfin, les auditeurs internes doivent également être en mesure d'évaluer avec précision les impacts potentiels, tant en termes de risques que d'opportunités, des évolutions réglementaires et normatives identifiées. Ils doivent notamment analyser les implications sur les processus, les contrôles, les systèmes d'information et l'organisation dans son ensemble.

Cette compréhension fine des enjeux leur permet d'orienter leurs plans d'audit et leurs recommandations de manière optimale.

En conclusion, la maîtrise de cette compétence de veille réglementaire et normative est essentielle pour les auditeurs internes, leur permettant d'anticiper les risques et d'accroître la valeur ajoutée de leurs interventions⁸⁶⁴.

2) **Évaluation de la dynamique concurrentielle**

Par ailleurs, les auditeurs internes doivent également avoir une vision claire de la dynamique concurrentielle qui s'exerce sur l'organisation. Cette capacité d'analyse du paysage concurrentiel constitue une compétence essentielle leur permettant d'identifier les mouvements, les stratégies et les innovations de la concurrence, ainsi que leurs implications potentielles⁸⁶⁵.

- **Surveillance des mouvements de la concurrence**

Tout d'abord, les auditeurs internes doivent être en mesure de surveiller de manière continue les actions et les initiatives de leurs concurrents directs et indirects. Ils doivent notamment observer leurs lancements de produits ou de services, leurs changements organisationnels, leurs politiques tarifaires, etc. Cette veille concurrentielle leur permet d'anticiper les impacts potentiels sur l'activité de l'entreprise et d'orienter leurs recommandations en conséquence⁸⁶⁶.

- **Analyse des stratégies de la concurrence**

Par ailleurs, les auditeurs internes doivent également être en mesure d'analyser en profondeur les stratégies déployées par les acteurs du marché. Qu'il s'agisse de positionnements produits, de politiques commerciales, d'investissements ou de choix organisationnels, ils doivent en évaluer les implications et les risques associés.

Cette compréhension fine des orientations stratégiques de la concurrence leur permet d'anticiper les menaces et les opportunités pour l'entreprise⁸⁶⁷.

⁸⁶⁴ Paape, L. (2017). The future role and subject matter of internal auditing: Stakeholder expectations and activity scope. *Journal of Accounting and Public Policy*, 36(3), 195-209.

⁸⁶⁵ Ramamoorti, S. (2020). Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects. The IIA Research Foundation.

⁸⁶⁶ IFAC (International Federation of Accountants). (2019). International Standards on Auditing (ISAs).

⁸⁶⁷ Protiviti. (2021). Internal Audit Innovation: Insights from Global Leaders.

- **Identification des innovations concurrentielles**

Enfin, les auditeurs internes doivent également être en mesure de détecter et d'analyser les innovations introduites par leurs concurrents. Qu'il s'agisse de nouvelles technologies, de modèles d'affaires disruptifs ou de pratiques organisationnelles, ils doivent en évaluer les impacts potentiels sur l'activité de l'entreprise.

Cette capacité d'anticipation des innovations concurrentielles permet aux auditeurs internes de formuler des recommandations visant à renforcer la compétitivité de l'organisation⁸⁶⁸.

En conclusion, la maîtrise de cette compétence d'évaluation de la dynamique concurrentielle est essentielle pour les auditeurs internes, leur permettant d'accroître la pertinence et l'impact de leurs interventions.

3) **Suivi des évolutions technologiques et macroéconomiques**

Enfin, les auditeurs internes doivent également être en mesure de surveiller et d'interpréter les principales tendances technologiques et macroéconomiques susceptibles d'impacter l'activité de l'entreprise⁸⁶⁹. Cette compétence leur permet d'identifier les innovations, les disruptions, ainsi que les fluctuations économiques et leur traduction en termes de risques et d'opportunités.

- **Veille sur les innovations technologiques**

Tout d'abord, les auditeurs internes doivent maintenir une veille constante sur les évolutions technologiques susceptibles d'affecter les activités, les processus et les systèmes de l'entreprise. Qu'il s'agisse de nouvelles technologies de l'information, de l'automatisation, de l'intelligence artificielle ou de la cybersécurité, ils doivent en évaluer les implications et les risques associés⁸⁷⁰.

Cette capacité à anticiper les innovations technologiques leur permet d'orienter leurs recommandations de manière proactive, en vue de renforcer la compétitivité de l'organisation.

- **Analyse des tendances macroéconomiques**

Par ailleurs, les auditeurs internes doivent également être en mesure d'analyser les principales tendances macroéconomiques susceptibles d'impacter l'environnement de l'entreprise⁸⁷¹. Qu'il s'agisse de fluctuations de taux de change, d'évolutions des prix des matières premières, de tendances de consommation ou de tendances politiques, ils doivent en évaluer les risques et les opportunités potentiels.

⁸⁶⁸ Griffiths, P. (2018). Risk-Based Auditing. Routledge.

⁸⁶⁹ Chambers, R. F., & Odar, M. J. (2015). A new vision for internal audit. *Journal of Accountancy*, 219(3), 34-39.

⁸⁷⁰ AICPA (American Institute of CPAs). (2021). Audit and Accounting Guide: Assessing and Responding to Audit Risk in a Financial Statement Audit.

⁸⁷¹ KPMG. (2021). The Future of Internal Audit: Enhancing Organizational Resilience.

Cette compréhension fine du contexte macroéconomique leur permet d'ajuster leurs recommandations en conséquence, renforçant ainsi la pertinence de leurs interventions.

- **Traduction en termes de risques et d'opportunités**

Enfin, les auditeurs internes doivent être en mesure de traduire ces évolutions technologiques et macroéconomiques en termes de risques et d'opportunités pour l'entreprise⁸⁷². Ils doivent notamment évaluer les impacts potentiels sur les performances, la stratégie, les processus et le contrôle interne.

Cette vision globale du contexte externe renforce la pertinence et l'impact de leurs recommandations.

En conclusion, la maîtrise de cette compétence de suivi des évolutions technologiques et macroéconomiques est essentielle pour les auditeurs internes, leur permettant d'anticiper les défis et les opportunités auxquels l'entreprise est confrontée⁸⁷³.

⁸⁷² COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). (2017). Enterprise Risk Management - Integrating with Strategy and Performance.

⁸⁷³ Griffiths, P. (2018). Risk-Based Auditing. Routledge.

Conclusion de la 2^{ème} section :

Incarné par les normes de l'Institut des Auditeurs Internes (IIA), ce référentiel de bonnes pratiques professionnelles constitue le socle sur lequel repose l'audit interne dans le monde. Il englobe non seulement un ensemble de principes et de règles de conduite, mais également un cadre de pratique professionnelle détaillé, permettant de définir les standards d'excellence à atteindre par les auditeurs internes dans l'exercice de leurs missions.

Les normes de l'IIA insistent notamment sur les impératifs d'indépendance, d'objectivité, de compétence et d'intégrité qui doivent guider le comportement des professionnels de l'audit interne. Ces principes déontologiques font partie intégrante du référentiel et constituent des exigences incontournables pour les auditeurs dans l'exercice de leurs fonctions.

Au-delà de ces aspects déontologiques et méthodologiques, le référentiel de l'IIA prescrit également des lignes directrices en matière de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle interne. Véritable boussole pour les auditeurs internes, il leur permet de s'acquitter pleinement de leurs missions d'évaluation, de conseil et de création de valeur au sein de leurs organisations respectives.

Ainsi, le cadre normatif international incarne la dimension professionnelle et normative de l'audit interne, assurant la cohérence et la crédibilité de cette fonction à l'échelle mondiale. Véritable gage de qualité et de légitimité, son application rigoureuse par les auditeurs internes constitue un enjeu majeur pour la pérennité de la performance organisationnelle.

3ème section :

Audit Interne d'Excellence :
Déployer une Méthodologie
Éprouvée et Exploiter des Outils
à Forte Valeur Ajoutée

Introduction

L'audit interne, en tant que processus essentiel au sein des organisations, revêt une importance capitale pour assurer la transparence, la conformité, et l'efficacité opérationnelle. Cette discipline complexe et rigoureuse repose sur une méthodologie structurée et l'utilisation d'outils spécialisés pour évaluer et améliorer les processus internes d'une entité.

Dans le domaine de l'audit interne, la méthodologie et les outils se conjuguent pour former un ensemble cohérent et efficace, visant à garantir la qualité, la pertinence et la valeur ajoutée des travaux d'audit. L'application judicieuse de la méthodologie, associée à l'utilisation adéquate des outils d'audit, permet aux auditeurs internes de mener des missions d'audit approfondies, ciblées et significatives au sein des organisations.

La méthodologie, représentée par les phases clés telles que la planification, l'accomplissement, la communication et le suivi des recommandations, constitue le cadre directeur qui structure l'ensemble du processus d'audit. Ces étapes fournissent une approche systématique pour définir les objectifs de l'audit, collecter des preuves, évaluer les contrôles internes, communiquer les résultats et suivre la mise en œuvre des recommandations, garantissant ainsi la rigueur et la cohérence des travaux d'audit.

Parallèlement, les outils d'audit, qu'ils soient informatiques, analytiques ou de communication, viennent enrichir et soutenir la méthodologie en apportant des moyens techniques et technologiques pour renforcer l'efficacité des processus d'audit. Ces outils permettent de collecter, analyser et visualiser les données, d'automatiser les tests, de suivre les recommandations et de faciliter la communication des résultats, contribuant ainsi à une exécution plus efficace et à une analyse plus approfondie des informations auditées.

En combinant habilement la méthodologie structurée avec l'utilisation appropriée des outils d'audit modernes, les auditeurs internes sont en mesure de conduire des audits plus complets, plus précis et plus pertinents, répondant aux attentes des parties prenantes et contribuant activement à l'amélioration des processus, à la gestion des risques et à la gouvernance globale des organisations.

Cette synergie entre la méthodologie et les outils d'audit incarne l'évolution constante de la profession d'audit interne, en intégrant les meilleures pratiques, les technologies émergentes et les approches novatrices pour relever les défis complexes du monde des affaires contemporain, tout en préservant l'intégrité, l'objectivité et la valeur ajoutée de la fonction d'audit interne.

I. La méthode :

Selon le référentiel des pratiques professionnelles de l'Institut des Auditeurs Internes (IIA), le déroulement d'une mission d'assurance centrée sur les contrôles comporte quatre phases fondamentales : la planification, l'accomplissement de la mission, la communication des résultats, et le suivi des recommandations⁸⁷⁴.

1. **Planification de la mission** : La phase de planification est cruciale pour définir les objectifs, le périmètre et la stratégie d'audit. Elle permet notamment d'analyser les processus, d'identifier et d'évaluer les risques, et de concevoir un programme de travail adapté⁸⁷⁵.
2. **Accomplissement de la mission** : Lors de la phase d'accomplissement, les auditeurs internes collectent et analysent les preuves nécessaires pour évaluer l'adéquation et l'efficacité du système de contrôle interne⁸⁷⁶. Ils mènent ainsi les tests, les entretiens et les revues de documents prévus dans le programme de travail.
3. **Communication des résultats** : La phase de communication des résultats permet aux auditeurs internes de rendre compte de leurs constats et de leurs recommandations à la direction et aux parties prenantes concernées. Cela inclut notamment la rédaction d'un rapport d'audit exhaustif et la présentation des conclusions.
4. **Suivi des actions de progrès** : Cette dernière phase de suivi est essentielle pour s'assurer de la mise en œuvre effective des recommandations formulées dans le rapport d'audit. Les auditeurs internes doivent vérifier que les actions correctives ont bien été entreprises par le management et qu'elles permettent de remédier aux faiblesses identifiées.

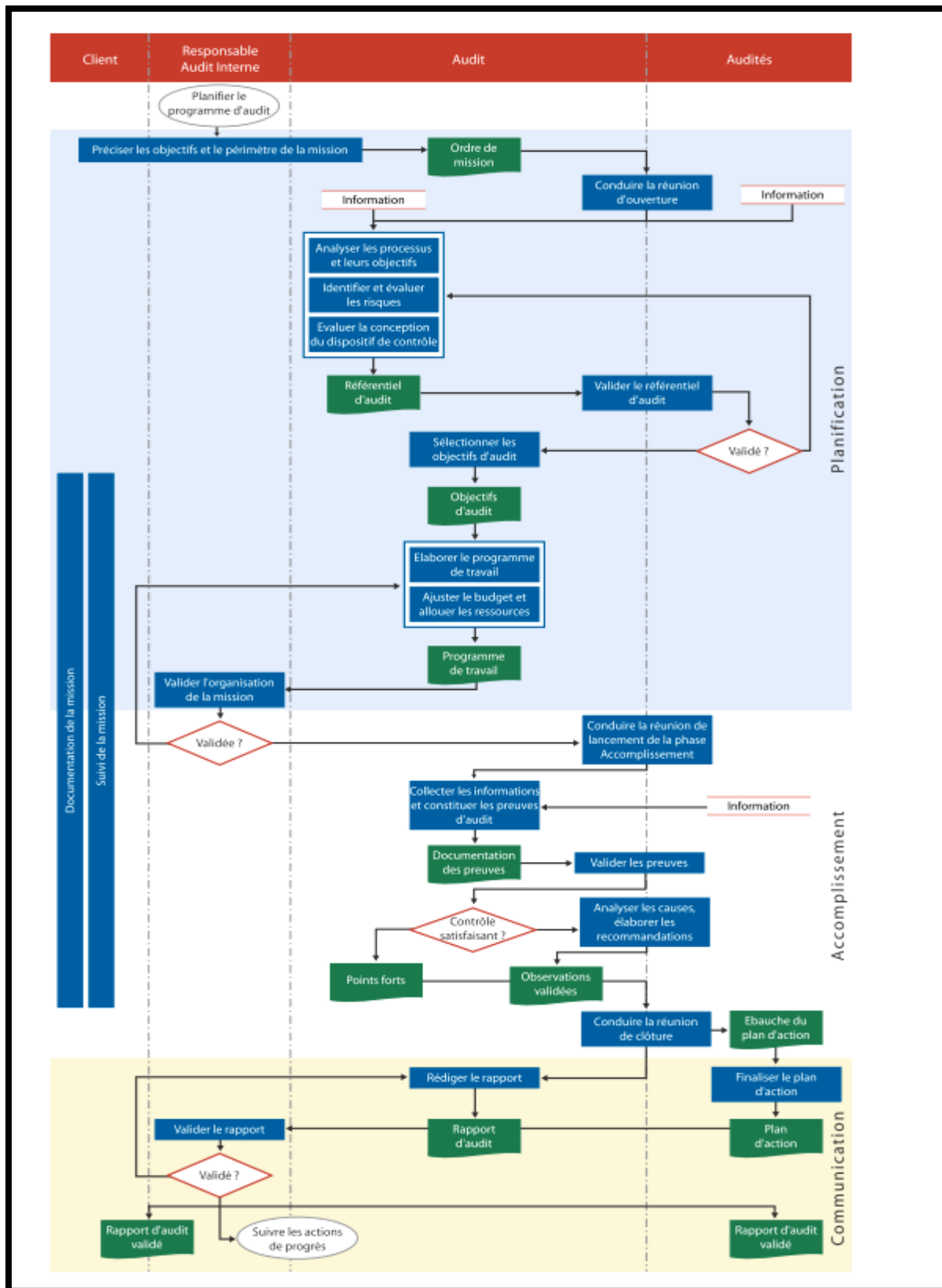
Ce déroulement en quatre phases - planification, accomplissement, communication, suivi - est essentiel pour que les missions d'assurance centrées sur les contrôles internes puissent être menées de manière rigoureuse et créatrice de valeur pour l'organisation⁸⁷⁷.

⁸⁷⁴ IIA (Institute of Internal Auditors). (2017). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors.

⁸⁷⁵ Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying the organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.

⁸⁷⁶ Bou-Raad, G. (2000). Internal auditors and a value-added approach: the new business regime. *Managerial Auditing Journal*, 15(4), 182-187.

⁸⁷⁷ Reding, K. F., Sobel, P. J., Anderson, U. L., Head, M. J., Ramamoorti, S., Salamasick, M., & Riddle, C. (2013). *Internal auditing: Assurance & consulting services*. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.



Source : Les outils de l'audit interne-40 fiches pour conduire une mission d'audit- IFACI- éditions Eyrolles -2013.

La phase 1 : la planification des missions d'assurance

La réussite des missions d'audit interne passe inévitablement par une planification rigoureuse et structurée⁸⁷⁸. Une méthode de planification efficace contribuera à l'exécution efficace et efficiente des missions. À l'inverse, si les efforts consacrés à la planification sont insuffisants, il est probable que les objectifs de la mission ne soient pas atteints ou qu'ils le soient de manière inefficace⁸⁷⁹.

Selon le référentiel des pratiques professionnelles de l'Institut des Auditeurs Internes (IIA), la planification d'une mission d'audit interne se déroule en dix étapes-clés :

- Déterminer les objectifs et le périmètre de la mission
- Conduire la réunion d'ouverture
- Analyser les processus et leurs objectifs
- Identifier et évaluer les risques
- Évaluer la conception du dispositif de contrôle
- Valider le référentiel d'audit
- Sélectionner les objectifs d'audit
- Élaborer le programme de travail
- Ajuster le budget et allouer les ressources
- Valider l'organisation de la mission

Cette méthode de planification structurée et rigoureuse est donc essentielle pour que les auditeurs internes puissent mener leurs missions de manière efficace et créatrice de valeur pour l'organisation⁸⁸⁰.

Etape 1 : Définition des objectifs de la mission

La définition des objectifs d'une mission d'audit interne est une étape fondamentale qui en conditionne la réussite⁸⁸¹. Elle permet aux auditeurs de clarifier les enjeux, d'orienter leur démarche et de s'assurer de l'adéquation entre leurs recommandations et les attentes de l'organisation. Cependant, cette étape comporte plusieurs défis que les auditeurs doivent savoir surmonter.

- Les éléments clés à prendre en compte
La définition des objectifs d'une mission d'audit interne doit s'appuyer sur les éléments suivants⁸⁸²:

⁸⁷⁸ Moeller, R. R. (2016). Brink's modern internal auditing: A common body of knowledge. John Wiley & Sons.

⁸⁷⁹ Chambers, R. S., & Odar, M. (2015). A new vision for internal audit. *Journal of Accountancy*, 219(3), 34-39.

⁸⁸⁰ Roussy, M., & Brivot, M. (2016). The legitimacy of the internal audit function in a context of crisis: The Québec case. *Managerial Auditing Journal*, 31(3), 316-339.

⁸⁸¹ COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). (2013). *Internal Control - Integrated Framework*.

⁸⁸² Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., & Scheiner, J. H. (2019). *Sawyer's internal auditing: The practice of modern internal auditing*. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors.

- Compréhension approfondie du contexte et des enjeux : Les auditeurs commencent par analyser en détail le contexte organisationnel, les risques prioritaires et les attentes des parties prenantes.
- Identification des domaines à évaluer : Ils déterminent ensuite les processus, les systèmes ou les activités qui seront passés en revue au cours de l'audit.
- Formulation d'objectifs clairs et mesurables : Les auditeurs formulent des objectifs spécifiques, mesurables, atteignables, pertinents et temporellement définis (SMART).
- Alignement avec les priorités stratégiques : Ils s'assurent que les objectifs de l'audit sont en phase avec les orientations stratégiques de l'organisation.

Bien que fondamentale, cette étape peut se heurter à plusieurs difficultés⁸⁸³ :

- Compréhension limitée du contexte et des enjeux par l'équipe d'audit
- Divergence entre les attentes des différentes parties prenantes
- Difficulté à formuler des objectifs précis, mesurables et pertinents
- Manque d'alignement entre les objectifs de l'audit et les priorités stratégiques

Pour surmonter ces défis, les auditeurs internes s'appuient sur diverses bonnes pratiques⁸⁸⁴ :

- Mener des entretiens approfondis avec les parties prenantes clés
- Analyser en détail les risques prioritaires et les enjeux stratégiques
- Impliquer les responsables opérationnels dans la définition des objectifs
- Formuler des objectifs SMART, en veillant à leur pertinence et leur faisabilité
- Aligner systématiquement les objectifs de l'audit avec les priorités stratégiques

En conclusion, la définition des objectifs d'une mission d'audit interne est une étape cruciale pour en assurer le succès. Malgré les défis liés à la compréhension du contexte et à la convergence des attentes, les auditeurs peuvent s'appuyer sur des bonnes pratiques éprouvées afin de poser un cadre de travail clair et pertinent.

Étape 2 : conduire la réunion d'ouverture

La réunion d'ouverture est une étape fondamentale dans le cadre d'une mission d'audit interne. Elle permet aux auditeurs d'établir un cadre de travail clair avec les parties prenantes et de poser les bases d'un déroulement efficace de l'audit. Bien que cruciale, cette étape comporte plusieurs défis que les auditeurs doivent savoir surmonter.

⁸⁸³ Griffiths, P. (2018). Risk-Based Auditing. Routledge.

⁸⁸⁴ AICPA (American Institute of CPAs). (2020). Audit and Accounting Guide: Government Auditing Standards and Single Audits.

- Les éléments clés de la réunion d'ouverture : la réunion d'ouverture doit aborder les points suivants⁸⁸⁵ :
 - Présentation de l'équipe d'audit et du périmètre de la mission : Les auditeurs se présentent et exposent clairement les objectifs, le champ et la durée prévue de l'audit.
 - Explication de la méthodologie et du déroulement de l'audit : Ils détaillent la démarche qu'ils entendent suivre, les principales étapes et les livrables attendus.
 - Identification des interlocuteurs clés et des besoins en information : Les auditeurs recensent les principales parties prenantes à impliquer et les données dont ils auront besoin.
 - Établissement du planning et des modalités de coordination : Ils conviennent avec les responsables du planning, des modalités de suivi et de communication.

Bien que fondamentale, cette réunion d'ouverture peut se heurter à plusieurs difficultés⁸⁸⁶ :

- Réticence et manque d'implication des parties prenantes
- Compréhension limitée des objectifs et de la démarche d'audit
- Difficultés à obtenir les informations et les ressources nécessaires
- Gestion complexe des attentes et des enjeux multiples
- Des bonnes pratiques pour une réunion d'ouverture efficace

Pour surmonter ces défis, les auditeurs internes s'appuient sur diverses bonnes pratiques⁸⁸⁷ :

- Préparer soigneusement la réunion et anticiper les questions
- Adopter une posture d'écoute active et d'accompagnement
- Utiliser des supports visuels et interactifs pour faciliter la compréhension
- Établir des canaux de communication clairs et réguliers
- Impliquer activement les parties prenantes dans le déroulement de l'audit

En conclusion, la réunion d'ouverture est une étape essentielle pour lancer une mission d'audit interne de manière efficace. Malgré les défis liés à la gestion des parties prenantes, les auditeurs peuvent s'appuyer sur des bonnes pratiques éprouvées pour établir un cadre de travail clair et favoriser la collaboration tout au long de l'audit.

⁸⁸⁵ Moeller, R. R. (2018). *Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge*. John Wiley & Sons.

⁸⁸⁶ Hermanson, D. R., Smith, J. L., & Stephens, N. M. (2017). How effective are organizations' internal controls? Insights into specific internal control elements. *Current Issues in Auditing*, 11(1), A1-A6.

⁸⁸⁷ Protiviti. (2021). *Internal Audit Innovation: Insights from Global Leaders*.

Etape 3 : Analyser les processus et leurs objectifs

L'analyse des processus et de leurs objectifs est une étape fondamentale dans le cadre des missions d'audit interne⁸⁸⁸. Cette démarche permet aux auditeurs internes de mieux comprendre le fonctionnement de l'organisation et d'identifier les opportunités d'amélioration. Cependant, elle comporte plusieurs défis auxquels les auditeurs doivent faire face avec rigueur.

- L'analyse des processus et de leurs objectifs se déroule généralement en quatre étapes clés :
 - Identifier les processus clés : Les auditeurs commencent par recenser les principaux processus de l'organisation, en s'appuyant sur des entretiens, l'examen de documents et l'observation des activités.
 - Comprendre la logique et les objectifs des processus : Ensuite, les auditeurs analysent en détail la logique de fonctionnement des processus identifiés et leurs objectifs sous-jacents.
 - Évaluer l'adéquation des processus : Les auditeurs internes évaluent si les processus en place sont adaptés pour atteindre les objectifs fixés, en termes d'efficacité, d'efficience et de conformité.
 - Identifier les opportunités d'amélioration : Enfin, les auditeurs déterminent les éventuelles lacunes ou dysfonctionnements des processus et formulent des recommandations pour les améliorer.

L'analyse des processus et de leurs objectifs revêt une importance capitale pour les auditeurs internes, car elle leur permet⁸⁸⁹ :

- De comprendre en profondeur le fonctionnement de l'organisation
- D'évaluer l'adéquation des processus par rapport aux objectifs
- D'identifier les risques et les points de contrôle clés
- De formuler des recommandations pertinentes pour améliorer les processus

Bien que cruciale, cette analyse peut se heurter à plusieurs difficultés⁸⁹⁰ :

- Complexité et diversité des processus à analyser
- Manque de documentation et de formalisation des processus
- Résistance au changement et manque d'implication des parties prenantes
- Évolution rapide des processus et des objectifs organisationnels
- Une démarche structurée malgré les défis

Pour surmonter ces défis, les auditeurs internes s'appuient sur diverses techniques⁸⁹¹ :

- Entretiens approfondis avec les responsables et les équipes opérationnelles

⁸⁸⁸ COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). (2013). Internal Control - Integrated Framework.

⁸⁸⁹ Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., & Scheiner, J. H. (2019). Sawyer's Internal Auditing. IIA Research Foundation.

⁸⁹⁰ Griffiths, P. (2018). Risk-Based Auditing. Routledge.

⁸⁹¹ Deloitte. (2021). Global Internal Audit Survey: Agility, Resilience, and the Evolving Role of Internal Audit.

- Observation directe des processus sur le terrain
- Analyse de la documentation existante (manuels, procédures, schémas, etc.)
- Utilisation d'outils de cartographie et de modélisation des processus
- Organisation d'ateliers collaboratifs d'analyse et d'amélioration

En conclusion, l'analyse des processus et de leurs objectifs est une responsabilité essentielle des auditeurs internes, malgré les défis liés à la complexité organisationnelle. Une démarche structurée et l'utilisation de techniques variées leur permettent de remplir cette mission de manière efficace et de contribuer à l'optimisation des processus.

Étape 4: Identifier et évaluer les risques

L'identification et l'évaluation des risques sont des responsabilités fondamentales pour les auditeurs internes dans le cadre de leur mission de surveillance et d'amélioration du contrôle interne⁸⁹². Cette démarche, bien que primordiale, comporte plusieurs défis auxquels les auditeurs doivent faire face de manière rigoureuse.

- Les étapes clés de l'identification et de l'évaluation des risques : le processus d'identification et d'évaluation des risques se déroule généralement en quatre étapes principales ⁸⁹³:
 - Identifier les risques clés : Les auditeurs commencent par recenser les principaux risques auxquels l'organisation est exposée. Ils s'appuient sur divers outils tels que des entretiens avec les parties prenantes, l'analyse de documents, l'observation des processus, etc.
 - Analyser les sources et les causes des risques : Ensuite, les auditeurs examinent en détail les sources et les causes des risques identifiés afin d'en comprendre pleinement les enjeux.
 - Évaluer l'impact et la probabilité des risques : Les auditeurs internes évaluent ensuite l'impact potentiel et la probabilité d'occurrence de chaque risque, en s'appuyant sur des critères prédéfinis.
 - Hiérarchiser et classer les risques : Enfin, les auditeurs hiérarchisent et classent les risques en fonction de leur niveau d'importance, afin de concentrer les efforts sur les risques prioritaires.

L'identification et l'évaluation des risques revêtent une importance capitale pour les auditeurs internes, car elles leur permettent⁸⁹⁴ :

- D'appréhender les principaux enjeux auxquels l'organisation est confrontée
- D'orienter les missions d'audit sur les domaines les plus sensibles

⁸⁹² IIA (Institute of Internal Auditors). (2017). International Professional Practices Framework.

⁸⁹³ Pickett, K. H. S. (2010). The internal auditing handbook. John Wiley & Sons.

⁸⁹⁴ Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. International Journal of Auditing, 13(1), 43-60.

- De formuler des recommandations pertinentes pour renforcer le contrôle
- De contribuer à l'amélioration continue de la gestion des risques

Bien que cruciales, ces étapes peuvent se heurter à plusieurs difficultés⁸⁹⁵ :

- Complexité et diversité des risques à identifier
- Manque de données fiables pour évaluer l'impact et la probabilité
- Résistance au changement et manque d'implication des parties prenantes
- Évolution rapide de l'environnement de risque
- Une démarche structurée malgré les défis

Pour surmonter ces défis, les auditeurs internes s'appuient sur diverses techniques⁸⁹⁶ :

- Entretiens approfondis avec les responsables et les experts métier
- Ateliers collaboratifs d'identification et d'évaluation des risques
- Analyse de données historiques et de tendances
- Utilisation de techniques d'évaluation quantitative et qualitative
- Veille sur l'environnement externe et les meilleures pratiques

En conclusion, l'identification et l'évaluation des risques sont des responsabilités essentielles des auditeurs internes, malgré les défis liés à la complexité organisationnelle. Une démarche structurée et l'utilisation de techniques variées leur permettent de remplir cette mission de manière efficace et de contribuer à la maîtrise des risques.

Étape 5: Évaluer la conception du dispositif de contrôle

L'évaluation de la conception du dispositif de contrôle interne est une mission cruciale pour les auditeurs internes dans le cadre de leur rôle de surveillance et d'amélioration continue des systèmes de contrôle⁸⁹⁷. Cette démarche, bien que fondamentale, comporte plusieurs défis auxquels les auditeurs doivent faire face avec rigueur.

- Les étapes clés de l'évaluation : l'évaluation de la conception du dispositif de contrôle interne se déroule généralement en quatre étapes principales⁸⁹⁸ :
 - Identification des contrôles clés : Les auditeurs commencent par recenser les principaux contrôles mis en œuvre pour gérer les risques prioritaires de l'organisation. Ils examinent les procédures, les schémas, les manuels et tout autre document décrivant le fonctionnement des contrôles.

⁸⁹⁵ Hermanson, D. R., Smith, J. L., & Stephens, N. M. (2017). How effective are organizations' internal controls? Insights into specific internal control elements. *Current Issues in Auditing*, 11(1), A1-A6.

⁸⁹⁶ Ramamoorti, S., Bailey, A. D., Andrews, R. L., & Teitlebaum, M. S. (1999). Internal auditing: History, evolution, and prospects. The IIA Research Foundation, 1-24.

⁸⁹⁷ Moeller, R. R. (2016). *Brink's modern internal auditing: A common body of knowledge*. John Wiley & Sons.

⁸⁹⁸ Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., & Scheiner, J. H. (2019). *Sawyer's internal auditing: The practice of modern internal auditing*. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors.

- Analyse de la conception et de la documentation des contrôles : Ensuite, les auditeurs internes analysent en détail la conception et la documentation des contrôles afin de s'assurer de leur cohérence, de leur exhaustivité et de leur adéquation.
- Évaluation de l'adéquation des contrôles : Les auditeurs évaluent si les contrôles en place sont adaptés pour maîtriser efficacement les risques identifiés. Ils mènent des entretiens avec les responsables et les équipes opérationnelles pour comprendre leur application concrète.
- Identification des lacunes et des opportunités d'amélioration : Enfin, les auditeurs internes déterminent les lacunes éventuelles du dispositif de contrôle et formulent des recommandations pour le renforcer. Ils s'appuient notamment sur des tests de cheminement (walkthroughs) et l'analyse de données pour apprécier l'efficacité réelle des contrôles.

Cette évaluation revêt une importance capitale pour les auditeurs internes, car elle leur permet ⁸⁹⁹:

- D'identifier les lacunes et les améliorations possibles du système de contrôle interne
- D'évaluer l'adéquation des contrôles par rapport aux risques
- De formuler des recommandations pertinentes pour renforcer le contrôle
- D'apprécier l'efficacité globale du dispositif de maîtrise des risques

Bien que cruciale, cette évaluation peut se heurter à plusieurs difficultés⁹⁰⁰:

- Complexité de la documentation et de la formalisation des contrôles
- Évolution rapide des processus et des risques
- Manque d'implication des parties prenantes
- Difficultés à apprécier l'efficacité réelle des contrôles
- Une démarche structurée malgré les défis

Pour surmonter ces défis, les auditeurs internes doivent s'appuyer sur diverses techniques⁹⁰¹ :

- Examen approfondi de la documentation des processus et des contrôles
- Entretiens approfondis avec les responsables et les équipes opérationnelles
- Observation directe du fonctionnement des contrôles sur le terrain
- Analyse poussée des données et des flux d'informations
- Tests de cheminement (walkthroughs) détaillés

En conclusion, l'évaluation de la conception du dispositif de contrôle interne est une responsabilité essentielle des auditeurs internes, malgré les défis liés à la complexité organisationnelle. Une démarche structurée et l'utilisation de

⁸⁹⁹ Chambers, R. S., & Odar, M. (2015). A new vision for internal audit. *Journal of Accountancy*, 219(3), 34-39.

⁹⁰⁰ Roussy, M., & Brivot, M. (2016). The legitimacy of the internal audit function in a context of crisis: The Québec case. *Managerial Auditing Journal*, 31(3), 316-339.

⁹⁰¹ Protiviti. (2021). *Internal Audit Innovation: Insights from Global Leaders*.

techniques variées leur permettent de remplir cette mission de manière efficace et de contribuer à l'amélioration continue du système de contrôle.

Étape 6: Valider le référentiel d'audit

La validation du référentiel d'audit est une étape fondamentale dans le cadre d'une mission d'audit interne⁹⁰². Elle permet aux auditeurs de s'assurer que les critères d'évaluation utilisés sont pertinents, exhaustifs et adaptés au contexte de l'organisation. Cette étape revêt une importance capitale pour les auditeurs internes, bien qu'elle comporte plusieurs défis à surmonter.

- Les étapes clés de la validation du référentiel d'audit : la validation du référentiel d'audit se déroule généralement en quatre étapes⁹⁰³ :
 - Identification des référentiels existants : Les auditeurs commencent par recenser les différents référentiels, normes et réglementations applicables à l'organisation. Ils effectuent une veille approfondie pour identifier l'ensemble des référentiels pertinents, qu'ils soient internes ou externes.
 - Évaluation de la pertinence et de l'exhaustivité du référentiel : Les auditeurs analysent en détail si le référentiel identifié couvre l'ensemble des domaines à évaluer de manière adéquate. Ils évaluent la pertinence des critères d'évaluation par rapport aux enjeux et aux risques prioritaires de l'organisation.
 - Adaptation du référentiel au contexte organisationnel : Les auditeurs ajustent le référentiel pour qu'il soit en phase avec les spécificités de l'organisation. Ils prennent en compte les particularités du secteur, de la taille, de la structure et de la culture de l'entreprise.
 - Validation finale du référentiel d'audit : Ils obtiennent l'approbation des parties prenantes sur le référentiel retenu. Cette validation finale permet de s'assurer de l'adhésion et de l'appropriation du référentiel par les responsables opérationnels.

La validation du référentiel d'audit revêt une importance capitale pour les auditeurs internes, car elle leur permet ⁹⁰⁴:

- De s'assurer de la pertinence et de l'exhaustivité des critères d'évaluation
- D'adapter le référentiel au contexte spécifique de l'organisation
- D'obtenir l'adhésion et l'approbation des parties prenantes
- De garantir la fiabilité et la crédibilité des constats et recommandations d'audit

⁹⁰² COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). (2013). Internal Control - Integrated Framework.

⁹⁰³ Griffiths, P. (2018). Risk-Based Auditing. Routledge.

⁹⁰⁴ Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., & Scheiner, J. H. (2019). Sawyer's Internal Auditing. IIA Research Foundation.

Bien que fondamentale, cette étape peut se heurter à plusieurs difficultés⁹⁰⁵ :

- Multiplicité des référentiels existants et manque de clarté
- Les auditeurs peuvent être confrontés à une multitude de référentiels, normes et réglementations, rendant leur identification et leur évaluation complexes.
- Difficulté à évaluer l'exhaustivité et la pertinence du référentiel
- Il peut être ardu pour les auditeurs de s'assurer que le référentiel couvre l'ensemble des domaines à évaluer de manière adéquate.
- Résistance au changement et manque d'implication des parties prenantes
- Les responsables opérationnels peuvent être réticents à l'adaptation du référentiel, rendant sa validation difficile.
- Évolution rapide du contexte réglementaire et normatif
- Le référentiel d'audit doit être régulièrement mis à jour pour rester en phase avec les évolutions du cadre normatif et réglementaire.

Pour relever ces défis, les auditeurs internes s'appuient sur diverses techniques:

- Mener une veille approfondie sur les référentiels existants et les meilleures pratiques
- Impliquer les parties prenantes clés dans l'évaluation et l'adaptation du référentiel
- S'appuyer sur l'expertise d'experts internes ou externes pour valider le référentiel
- Mettre en place des processus de suivi et de mise à jour régulière du référentiel
- Formaliser le référentiel d'audit validé et le communiquer à l'ensemble de l'organisation

En conclusion, la validation du référentiel d'audit est une responsabilité essentielle des auditeurs internes, malgré les défis liés à la multiplicité des référentiels et à l'évolution du contexte. Une démarche structurée et l'utilisation de techniques variées leur permettent de remplir cette mission de manière efficace et de garantir la pertinence de leurs évaluations.

Étape 7: Sélectionner les objectifs d'audit

La sélection des objectifs d'audit est une étape fondamentale dans le cadre d'une mission d'audit interne⁹⁰⁶. Elle permet aux auditeurs de définir clairement le périmètre et la finalité de leur intervention, tout en s'assurant de l'adéquation avec les enjeux prioritaires de l'organisation. Cette étape revêt une importance capitale pour les auditeurs internes, bien qu'elle comporte plusieurs défis à surmonter.

⁹⁰⁵ Hermanson, D. R., Smith, J. L., & Stephens, N. M. (2017). How effective are organizations' internal controls? Insights into specific internal control elements. *Current Issues in Auditing*, 11(1), A1-A6.

⁹⁰⁶ IIA (Institute of Internal Auditors). (2017). International Professional Practices Framework.

- Les éléments clés de la sélection des objectifs d'audit : la sélection des objectifs d'audit se base sur les éléments suivants ⁹⁰⁷:
 - Compréhension approfondie du contexte et des enjeux : Les auditeurs commencent par analyser en détail le contexte organisationnel, les risques prioritaires et les attentes des parties prenantes.
 - Identification des domaines à évaluer : Ils déterminent ensuite les processus, les systèmes ou les activités qui seront passés en revue au cours de l'audit.
 - Formulation d'objectifs clairs et mesurables : Les auditeurs formulent des objectifs spécifiques, mesurables, atteignables, pertinents et temporellement définis (SMART).
 - Alignement avec les priorités stratégiques : Ils s'assurent que les objectifs de l'audit sont en phase avec les orientations stratégiques de l'organisation.

La sélection des objectifs d'audit revêt une importance capitale pour les auditeurs internes, car elle leur permet :

- De clarifier le périmètre et la finalité de leur intervention
- D'orienter leur démarche d'audit de manière pertinente
- De s'assurer de l'adéquation entre leurs recommandations et les attentes de l'organisation
- De garantir l'efficacité et l'impact de leur mission

Bien que fondamentale, cette étape peut se heurter à plusieurs difficultés⁹⁰⁸:

- Compréhension limitée du contexte et des enjeux par l'équipe d'audit
- Divergence entre les attentes des différentes parties prenantes
- Difficulté à formuler des objectifs précis, mesurables et pertinents
- Manque d'alignement entre les objectifs de l'audit et les priorités stratégiques

Pour relever ces défis, les auditeurs internes s'appuient sur diverses techniques⁹⁰⁹:

- Mener des entretiens approfondis avec les parties prenantes clés
- Analyser en détail les risques prioritaires et les enjeux stratégiques
- Impliquer les responsables opérationnels dans la définition des objectifs
- Formuler des objectifs SMART, en veillant à leur pertinence et leur faisabilité
- Aligner systématiquement les objectifs de l'audit avec les priorités stratégiques

⁹⁰⁷ Curtis, M. B., & Borthick, A. F. (1999). Behavioral research in accounting: the challenges of process tracing. *Behavioral Research in Accounting*, 11, 93-115.

⁹⁰⁸ Hermanson, D. R., Smith, J. L., & Stephens, N. M. (2017). How effective are organizations' internal controls? Insights into specific internal control elements. *Current Issues in Auditing*, 11(1), A1-A6.

⁹⁰⁹ Roussy, M., & Brivot, M. (2016). Internal audit quality: a polysemous notion?. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(5), 714-738.

En conclusion, la sélection des objectifs d'audit est une responsabilité essentielle des auditeurs internes, malgré les défis liés à la compréhension du contexte et à la convergence des attentes. Une démarche structurée et l'utilisation de techniques variées leur permettent de remplir cette mission de manière efficace et de garantir l'adéquation de leur intervention avec les enjeux prioritaires de l'organisation.

Étape 8: Élaborer le programme de travail

L'élaboration du programme de travail est une étape fondamentale dans le cadre d'une mission d'audit interne⁹¹⁰. Elle permet aux auditeurs de planifier en détail les procédures à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs définis. Cette étape revêt une importance capitale pour les auditeurs internes, bien qu'elle comporte plusieurs défis à surmonter.

- Les éléments clés de l'élaboration du programme de travail : l'élaboration du programme de travail se base sur les éléments suivants⁹¹¹ :
 - Définition des procédures d'audit : Les auditeurs déterminent les procédures d'audit à mettre en œuvre, telles que l'examen de documents, les entretiens, les tests de contrôles, etc.
 - Allocation des ressources et des moyens : Ils répartissent les tâches entre les membres de l'équipe d'audit et planifient l'utilisation des ressources nécessaires (temps, compétences, outils, etc.).
 - Établissement du calendrier d'intervention : Les auditeurs définissent un calendrier détaillé pour la réalisation des différentes étapes de l'audit.
 - Identification des points de contrôle et de validation : Ils déterminent les points de validation intermédiaires permettant de s'assurer du bon déroulement de l'audit.

L'élaboration du programme de travail revêt une importance capitale pour les auditeurs internes, car elle leur permet⁹¹² :

- De s'assurer de la faisabilité et de l'efficacité de leur intervention
- D'optimiser l'utilisation des ressources disponibles
- De tenir les délais et de s'adapter en cas de modifications
- De garantir la qualité et la cohérence de leurs travaux

Bien que fondamentale, cette étape peut se heurter à plusieurs difficultés :

- Complexité et diversité des procédures d'audit à mettre en œuvre
- Incertitudes sur la disponibilité et l'allocation des ressources
- Évolutions fréquentes du contexte pouvant impacter le calendrier
- Difficulté à identifier les points de validation les plus pertinents
- Des techniques variées pour surmonter les défis

⁹¹⁰ IIA (Institute of Internal Auditors). (2017). International Professional Practices Framework.

⁹¹¹ Moeller, R. R. (2018). Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge. John Wiley & Sons.

⁹¹² Griffiths, P. (2018). Risk-Based Auditing. Routledge.

Pour relever ces défis, les auditeurs internes s'appuient sur diverses techniques⁹¹³:

- Définir un programme de travail souple et adaptable
- Impliquer les responsables opérationnels pour optimiser l'allocation des ressources
- Planifier des points de suivi réguliers pour ajuster le programme si nécessaire
- S'appuyer sur l'expertise d'auditeurs expérimentés pour identifier les points de validation clés

En conclusion, l'élaboration du programme de travail est une responsabilité essentielle des auditeurs internes, malgré les défis liés à la complexité des procédures et à l'incertitude sur les ressources. Une démarche structurée et l'utilisation de techniques variées leur permettent de remplir cette mission de manière efficace et de garantir la qualité de leurs interventions.

Étape 9 : Ajuster le budget et allouer les ressources

L'ajustement du budget et l'allocation des ressources sont des étapes fondamentales dans le cadre d'une mission d'audit interne. Elles permettent aux auditeurs de s'assurer que les moyens mis à leur disposition sont suffisants et optimalement utilisés pour atteindre les objectifs de l'audit. Ces étapes revêtent une importance capitale pour les auditeurs internes, bien qu'elles comportent plusieurs défis à surmonter.

- Les éléments clés de l'ajustement du budget et de l'allocation des ressources : ces étapes se basent sur les éléments suivants :
 - Évaluation des besoins en ressources⁹¹⁴ : Les auditeurs analysent en détail les moyens nécessaires pour mener à bien leur mission, en termes de personnel, de compétences, de temps, d'outils, etc.
 - Estimation du budget requis⁹¹⁵ : Ils établissent une prévision des coûts associés à l'intervention, en tenant compte des différents postes de dépenses (personnel, déplacements, prestations externes, etc.).
 - Allocation optimale des ressources⁹¹⁶ : Les auditeurs répartissent les moyens disponibles de manière adaptée aux besoins identifiés, en veillant à l'efficacité de l'utilisation.

⁹¹³ AICPA (American Institute of CPAs). (2020). Audit and Accounting Guide: Government Auditing Standards and Single Audits.

⁹¹⁴ Schneider, A. (2018). An examination of factors that influence the size of the internal audit function. *Journal of Accounting and Public Policy*, 37(3), 175-190.

⁹¹⁵ Anderson, U. L., Christ, M. H., Johnstone, K. M., & Rittenberg, L. E. (2012). A post-SOX examination of factors associated with the size of internal audit functions. *Accounting Horizons*, 26(2), 167-191.

⁹¹⁶ D'Onza, G., Selim, G. M., Melville, R., & Allegrini, M. (2015). A study on internal auditor perceptions of the function's role and objectives. *Managerial Auditing Journal*.

- Ajustement en fonction des écarts⁹¹⁷ : Ils ajustent le budget et l'allocation des ressources en cas d'évolutions du contexte ou de difficultés rencontrées.

L'ajustement du budget et l'allocation des ressources revêtent une importance capitale pour les auditeurs internes, car elles leur permettent :

- De s'assurer de la faisabilité de leur intervention
- D'optimiser l'utilisation des moyens disponibles
- De s'adapter en cas de modifications du contexte
- De garantir la qualité et l'exhaustivité de leurs travaux

Bien que fondamentales, ces étapes peuvent se heurter à plusieurs difficultés :

- Incertitudes sur les besoins réels en ressources
- Contraintes budgétaires imposées par l'organisation
- Difficultés à réallouer les moyens en cas d'évolutions
- Manque de visibilité sur les coûts indirects de l'audit

Pour relever ces défis, les auditeurs internes s'appuient sur diverses techniques:

- Impliquer les responsables opérationnels pour évaluer précisément les besoins
- Négocier le budget alloué à l'audit en fonction des enjeux prioritaires
- Mettre en place des mécanismes de suivi et d'ajustement en cours de mission
- S'appuyer sur l'expertise d'auditeurs expérimentés pour optimiser l'allocation des ressources

En conclusion, l'ajustement du budget et l'allocation des ressources sont des responsabilités essentielles des auditeurs internes, malgré les défis liés aux incertitudes et aux contraintes. Une démarche structurée et l'utilisation de techniques variées leur permettent de remplir ces missions de manière efficace et de garantir la qualité de leurs interventions.

Étape 10: Valider l'organisation de la mission

La validation de l'organisation de la mission est une étape fondamentale dans le cadre d'une mission d'audit interne. Elle permet aux auditeurs de s'assurer que tous les éléments de planification de l'intervention sont en place et cohérents, afin de garantir son bon déroulement. Cette étape revêt une importance capitale pour les auditeurs internes, bien qu'elle comporte plusieurs défis à surmonter.

- Les éléments clés de la validation de l'organisation de la mission : cette validation se base sur les éléments suivants :

⁹¹⁷ Plant, K. L., & Steyn, B. (2019). Internal audit resourcing: What are the factors that influence the sourcing decision?. *Managerial Auditing Journal*.

- Vérification de l'adéquation des objectifs⁹¹⁸ : Les auditeurs s'assurent que les objectifs définis sont clairs, mesurables et en phase avec les enjeux prioritaires de l'organisation.
- Validation du programme de travail⁹¹⁹ : Ils s'assurent que le programme de travail, incluant les procédures d'audit, l'allocation des ressources et le calendrier, est cohérent et réalisable.
- Vérification de l'ajustement du budget⁹²⁰ : Les auditeurs valident que le budget alloué est adapté aux besoins identifiés et que les ressources sont optimalement réparties.
- Évaluation de la qualité de l'organisation⁹²¹ : Ils évaluent la qualité générale de l'organisation de la mission, en identifiant les éventuels points d'amélioration.

La validation de l'organisation de la mission revêt une importance capitale pour les auditeurs internes, car elle leur permet :

- De s'assurer de la faisabilité et de l'efficacité de leur intervention
- D'identifier et de résoudre les éventuels problèmes de planification
- De garantir le bon déroulement de l'audit et l'atteinte des objectifs
- De renforcer la crédibilité et la qualité de leurs travaux

Bien que fondamentale, cette étape peut se heurter à plusieurs difficultés:

- Manque de visibilité sur les réalités opérationnelles
- Difficultés à anticiper les évolutions du contexte
- Résistance au changement de la part des audités
- Complexité de l'évaluation de la qualité organisationnelle

Pour relever ces défis, les auditeurs internes s'appuient sur diverses techniques:

- Impliquer étroitement les responsables opérationnels dans la validation
- Mettre en place des mécanismes de suivi et d'ajustement en cours de mission
- Adopter une approche collaborative et pédagogique avec les audités
- S'appuyer sur l'expertise d'auditeurs expérimentés pour évaluer la qualité

En conclusion, la validation de l'organisation de la mission est une responsabilité essentielle des auditeurs internes, malgré les défis liés au manque de visibilité et à

⁹¹⁸ Bame-Aldred, C. W., Brandon, D. M., Messier, W. F., Rittenberg, L. E., & Stefaniak, C. M. (2013). A summary of research on external auditor reliance on the internal audit function. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(sp1), 251-286.

⁹¹⁹ Mihret, D. G., & Yismaw, A. W. (2007). Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*.

⁹²⁰ Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Raghunandan, K. (2005). Factors associated with US public companies' investment in internal auditing. *Accounting Horizons*, 19(2), 69-84.

⁹²¹ Dittenhofer, M. (2001). Internal auditing effectiveness: an expansion of present methods. *Managerial Auditing Journal*.

la complexité de l'évaluation. Une démarche structurée et l'utilisation de techniques variées leur permettent de remplir cette mission de manière efficace et de garantir le bon déroulement de leur intervention.

La phase 2 : Accomplissement de la mission

Une fois que les étapes de planification de la mission d'audit interne ont été validées, les auditeurs peuvent entrer dans la phase d'accomplissement de la mission. Cette phase cruciale est le cœur de l'intervention et permet de mettre en œuvre concrètement les procédures d'audit afin de répondre aux objectifs définis.

Etape 1 : Conduire la réunion de lancement de la phase accomplissement

La réunion de lancement de la phase d'accomplissement est une étape fondamentale dans le cadre d'une mission d'audit interne. Elle permet aux auditeurs de présenter formellement le déroulement de la mission aux parties prenantes et de s'assurer de leur compréhension et de leur implication. Cette étape revêt une importance capitale pour les auditeurs internes, bien qu'elle comporte plusieurs défis à surmonter.

- Les éléments clés de la conduite de la réunion de lancement : cette réunion se base sur les éléments suivants :
 - Définition des objectifs et du périmètre : Les auditeurs rappellent clairement les objectifs de l'audit et le périmètre couvert, afin de créer une compréhension commune⁹²².
 - Présentation du programme de travail : Ils exposent en détail le programme de travail, incluant les procédures d'audit, l'allocation des ressources et le calendrier⁹²³.
 - Identification des rôles et responsabilités : Les auditeurs définissent les rôles et les responsabilités de chacun des participants, en insistant sur la nécessité d'une collaboration étroite⁹²⁴.
 - Échange et recueil des attentes : Ils favorisent les échanges avec les participants afin de recueillir leurs attentes et leurs préoccupations, et d'y répondre⁹²⁵.

La conduite de la réunion de lancement revêt une importance capitale pour les auditeurs internes, car elle leur permet :

⁹²² Paape, L. (2007). Corporate governance: The impact on the role, position, and scope of services of the internal audit function. Doctoral dissertation, Erasmus University Rotterdam.

⁹²³ Ramamoorti, S. (2003). Internal auditing: History, evolution, and prospects. Institute of Internal Auditors Research Foundation.

⁹²⁴ Al-Twaijry, A. A., Brierley, J. A., & Gwilliam, D. R. (2003). The development of internal audit in Saudi Arabia: an institutional theory perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(5), 507-531.

⁹²⁵ Johl, S. K., Johl, S. V., Subramaniam, N., & Cooper, B. (2013). Internal audit function, board quality and financial reporting quality: evidence from Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 28(9), 780-814.

- D'établir une relation de confiance et de transparence avec les parties prenantes
- De s'assurer de la compréhension et de l'adhésion de tous aux objectifs de la mission
- De favoriser l'implication et la collaboration des participants tout au long de l'audit
- De prévenir les malentendus et les résistances potentielles

Bien que fondamentale, cette étape peut se heurter à plusieurs difficultés:

- Hétérogénéité des niveaux de compréhension des participants
- Réticences de certains audités à s'impliquer dans la mission
- Difficulté à recueillir et à prendre en compte toutes les attentes
- Gestion des éventuels conflits d'intérêts ou de responsabilités

Pour relever ces défis, les auditeurs internes s'appuient sur diverses techniques:

- Adapter la présentation et le niveau de détail en fonction du profil des participants
- Adopter une approche collaborative et pédagogique pour impliquer les audités
- Mettre en place des mécanismes de suivi et de prise en compte des attentes
- S'appuyer sur l'expertise d'auditeurs expérimentés pour gérer les situations complexes

En conclusion, la conduite de la réunion de lancement de la phase d'accomplissement est une responsabilité essentielle des auditeurs internes, malgré les défis liés à l'hétérogénéité des participants et à la gestion des résistances. Une démarche structurée et l'utilisation de techniques variées leur permettent de remplir cette mission de manière efficace et de garantir le bon déroulement de l'audit.

Etape 2 : Collecter les informations et constituer les preuves d'audit

La collecte des informations et la constitution des preuves d'audit sont des étapes fondamentales dans le cadre d'une mission d'audit interne. Elles permettent aux auditeurs de rassembler les éléments nécessaires pour étayer leurs conclusions et leurs recommandations. Cette étape revêt une importance capitale pour les auditeurs internes, bien qu'elle comporte plusieurs défis à surmonter.

- Les éléments clés de la collecte d'informations et de la constitution des preuves : cette étape se base sur les éléments suivants :

1. Identification des sources d'informations pertinentes⁹²⁶ : l'identification des sources d'informations pertinentes est une étape cruciale pour les auditeurs internes dans la collecte des éléments probants nécessaires à l'atteinte des objectifs de la mission.
 - a. Diversité des sources d'informations : Les auditeurs s'appuient sur une grande variété de sources d'informations, telles que :
 - Documents écrits (manuels de procédures, rapports, registres comptables, etc.)
 - Entretiens avec le personnel clé (dirigeants, responsables opérationnels, etc.)
 - Observations directes des processus et des activités
 - Informations issues de systèmes informatiques (bases de données, rapports, etc.)
 - Données externes (études de marché, réglementations, etc.)
 - b. Évaluation de la pertinence et de la fiabilité : Les auditeurs évaluent de manière critique la pertinence et la fiabilité de chaque source d'information, en prenant en compte :
 - La nature et la qualité des informations disponibles
 - Le niveau d'expertise et d'indépendance de la source
 - La cohérence et la corroboration des informations entre les différentes sources
 - c. Priorisation des sources d'informations : Ils hiérarchisent et priorisent les sources d'informations en fonction de leur pertinence et de leur fiabilité, afin d'optimiser l'efficacité de la collecte de preuves.
 - d. Documentation des sources : Les auditeurs documentent de manière rigoureuse les différentes sources d'informations utilisées, en vue de renforcer la traçabilité et la solidité de leurs travaux.

L'identification des sources d'informations pertinentes est ainsi une étape clé qui permet aux auditeurs internes de disposer d'un socle solide de preuves pour étayer leurs conclusions et leurs recommandations. Elle requiert une approche structurée et une analyse critique des différentes sources disponibles.

2. Mise en place d'une méthodologie de collecte : les auditeurs internes définissent une méthodologie structurée pour la collecte des informations, en s'assurant de leur fiabilité et de leur exhaustivité⁹²⁷.

⁹²⁶ Griffiths, P. (2018). Risk-Based Auditing. Routledge.

⁹²⁷ AICPA (American Institute of CPAs). (2020). Audit and Accounting Guide: Government Auditing Standards and Single Audits.

- a. Planification de la collecte : Les auditeurs élaborent un plan de collecte des informations, en définissant :
 - Les objectifs spécifiques de la collecte
 - Les sources d'informations à mobiliser
 - Les techniques de collecte à utiliser (entretiens, revue documentaire, etc.)
 - Le calendrier et les ressources allouées
- b. Diversité des techniques de collecte : Les auditeurs font appel à une palette variée de techniques de collecte, telles que :
 - Entretiens avec les parties prenantes (dirigeants, responsables opérationnels, etc.)
 - Revue de la documentation pertinente (manuels de procédures, rapports, registres, etc.)
 - Observations sur site des processus et des activités
 - Extraction et analyse de données issues des systèmes d'information
 - Recueil d'informations auprès de sources externes (clients, fournisseurs, etc.)
- c. Assurance de la fiabilité et de l'exhaustivité : Ils mettent en place des mécanismes pour s'assurer de la fiabilité et de l'exhaustivité des informations collectées, en procédant à :
 - Des recoupements et des vérifications croisées entre les différentes sources
 - Des demandes de confirmation auprès de tiers indépendants
 - Des tests de corroboration et de vraisemblance des données
- d. Traçabilité et documentation : Les auditeurs documentent de manière rigoureuse l'ensemble du processus de collecte, en vue de renforcer la traçabilité et la justification de leurs travaux.

La mise en place d'une méthodologie structurée de collecte des informations est essentielle pour permettre aux auditeurs internes de disposer d'un socle solide de preuves d'audit, fiables et exhaustives, sur lesquelles ils pourront s'appuyer pour formuler leurs conclusions et recommandations.

- 3. Constitution d'un dossier de preuves probantes : les auditeurs internes rassemblent les preuves d'audit pertinentes, les organisent de manière rigoureuse et en assurent la traçabilité⁹²⁸.

⁹²⁸ Protiviti. (2021). Internal Audit Innovation: Insights from Global Leaders.

- a. Identification des preuves d'audit pertinentes : Les auditeurs identifient les différents éléments probants qui étayent leurs conclusions, tels que :
 - Documents écrits (rapports, registres, procès-verbaux, contrats, etc.)
 - Informations issues d'entretiens (déclarations, explications, etc.)
 - Résultats d'observations et d'analyses (photographies, mesures, etc.)
 - Extraits de systèmes d'information (données, rapports, etc.)
- b. Organisation du dossier de preuves : Ils structurent et organisent le dossier de preuves de manière rigoureuse, en procédant à :
 - Un classement logique et cohérent des preuves par thème ou par objectif d'audit
 - Une numérotation et un étiquetage clair des différents éléments probants
 - Une indexation et une table des matières facilitant la consultation du dossier
- c. Assurance de la traçabilité : Les auditeurs veillent à garantir la traçabilité des preuves d'audit, en :
 - Documentant les sources, les dates et les méthodes de collecte de chaque élément
 - Établissant des références croisées entre les preuves et les conclusions de l'audit
 - Conservant l'intégralité du dossier de preuves de manière sécurisée
- d. Analyse critique et validation des preuves : Ils analysent de manière critique l'ensemble des preuves collectées, afin de s'assurer de leur fiabilité, de leur pertinence et de leur cohérence.

La constitution d'un dossier de preuves probantes, organisé de manière rigoureuse et assurant une traçabilité complète, est essentielle pour permettre aux auditeurs internes de disposer d'un fondement solide pour étayer leurs conclusions et leurs recommandations. Cette étape contribue également à renforcer la crédibilité et la robustesse de leurs travaux.

4. Analyse et validation des informations collectées : les auditeurs internes analysent de manière critique les informations recueillies, afin de s'assurer de leur fiabilité et de leur cohérence⁹²⁹.

- a. Analyse critique des informations : Les auditeurs procèdent à une analyse approfondie des différentes informations collectées, en évaluant :
 - La pertinence et la fiabilité des sources d'informations
 - La cohérence et la concordance des éléments recueillis
 - La vraisemblance et la plausibilité des informations
- b. Recoupements et validations croisées : Ils effectuent des recoupements et des validations croisées entre les diverses sources d'informations, afin de s'assurer de leur fiabilité et de leur cohérence, notamment en :
 - Confrontant les déclarations issues d'entretiens avec les éléments documentaires
 - Comparant les données extraites des systèmes avec les informations de terrain
 - Rapprochant les informations internes avec des sources d'informations externes
- c. Tests complémentaires et analyses approfondies : Les auditeurs mènent, si nécessaire, des tests complémentaires et des analyses approfondies pour approfondir leur compréhension et valider la fiabilité des informations, tels que :
 - Vérifications physiques, observations complémentaires, simulations, etc.
 - Analyses statistiques, tests de cohérence, recalculs, etc.
- d. Documentation et traçabilité : Ils documentent de manière détaillée le processus d'analyse et de validation des informations, en vue de renforcer la traçabilité et la justification de leurs travaux.

L'analyse et la validation rigoureuses des informations collectées sont essentielles pour permettre aux auditeurs internes de s'assurer de la fiabilité et de la cohérence des éléments probants sur lesquels ils s'appuient. Cette étape contribue ainsi à renforcer la crédibilité et la robustesse de leurs conclusions et recommandations.

La collecte des informations et la constitution des preuves d'audit revêtent une importance capitale pour les auditeurs internes, car elles leur permettent :

- De disposer d'un fondement solide pour étayer leurs conclusions
- De renforcer la crédibilité et la robustesse de leurs travaux

⁹²⁹ Roussy, M., & Brivot, M. (2016). Internal audit quality: a polysemous notion?. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(5), 714-738.

- De se prémunir contre d'éventuelles contestations ou remises en cause
- D'améliorer la qualité et l'impact de leurs recommandations

Bien que fondamentale, cette étape peut se heurter à plusieurs difficultés⁹³⁰:

- Difficulté à identifier toutes les sources d'informations pertinentes
- Accès restreint à certaines informations sensibles ou confidentielles
- Manque de fiabilité ou de cohérence de certaines informations collectées
- Gestion de la volumétrie et de la complexité des dossiers de preuves

Pour relever ces défis, les auditeurs internes s'appuient sur diverses techniques⁹³¹ :

1. Impliquer étroitement les responsables opérationnels pour identifier les sources : Les auditeurs impliquent de manière étroite les responsables opérationnels dans l'identification des sources d'informations pertinentes, en :
 - Organisant des réunions de cadrage et d'échanges avec les équipes concernées
 - Recueillant leurs connaissances et leurs retours d'expérience sur les sources clés
 - Sollicitant leur collaboration pour faciliter l'accès à l'information

Cette implication permet aux auditeurs de bénéficier d'une meilleure connaissance du terrain et d'identifier plus exhaustivement les sources d'informations essentielles.

2. Adopter des approches diversifiées de collecte (entretiens, observations, etc.) : Les auditeurs adoptent une palette diversifiée de techniques de collecte des informations, en combinant :
 - Des entretiens individuels ou collectifs avec les parties prenantes
 - Des observations directes des processus et des activités sur le terrain
 - L'extraction et l'analyse de données issues des systèmes d'information
 - La revue de la documentation pertinente (manuels, registres, rapports, etc.)
 - Le recueil d'informations auprès de sources externes (clients, fournisseurs, etc.)

⁹³⁰ Hermanson, D. R., Smith, J. L., & Stephens, N. M. (2017). How effective are organizations' internal controls? Insights into specific internal control elements. *Current Issues in Auditing*, 11(1), A1-A6.

⁹³¹ Deloitte. (2021). *Global Internal Audit Survey: Agility, Resilience, and the Evolving Role of Internal Audit*.

Cette diversité des approches leur permet de trianguler les informations et d'améliorer la fiabilité et l'exhaustivité des preuves d'audit.

3. Mettre en place des processus de validation croisée et de recoupement des informations : Les auditeurs mettent en place des processus structurés de validation croisée et de recoupement des informations collectées, en :
 - Confrontant les déclarations issues d'entretiens avec les éléments documentaires
 - Rapprochant les données extraites des systèmes avec les informations de terrain
 - Recoupant les informations internes avec des sources d'informations externes

Ces processus de validation croisée permettent de s'assurer de la fiabilité et de la cohérence des preuves d'audit.

4. Utiliser des outils d'analyse et de gestion des dossiers de preuves d'audit : Les auditeurs s'appuient sur des outils d'analyse et de gestion des dossiers de preuves d'audit, tels que :
 - Des logiciels de gestion documentaire pour l'organisation et la traçabilité des preuves
 - Des outils d'analyse de données pour la validation et l'exploitation des informations
 - Des solutions de collaboration et de partage sécurisé des dossiers d'audit

L'utilisation de ces outils leur permet de gérer plus efficacement la volumétrie et la complexité des dossiers de preuves, tout en renforçant la rigueur et la traçabilité de leurs travaux.

Étape 3: Valider les preuves d'audit

La validation des preuves d'audit est une étape fondamentale dans le cadre d'une mission d'audit interne⁹³². Elle permet aux auditeurs de s'assurer de la fiabilité et de la pertinence des éléments collectés, afin d'étayer solidement leurs conclusions et recommandations. Cette étape revêt une importance capitale pour les auditeurs internes, bien qu'elle comporte plusieurs défis à surmonter.

- Les éléments clés de la validation des preuves d'audit : cette étape se base sur les éléments suivants :
 1. Évaluation de la fiabilité des sources d'informations : l'évaluation de la fiabilité des sources d'informations est une étape cruciale dans la validation des preuves d'audit. Les auditeurs internes doivent analyser de manière

⁹³² IIA (Institute of Internal Auditors). (2017). International Professional Practices Framework.

approfondie la crédibilité et l'objectivité des sources dont proviennent les éléments de preuve⁹³³.

Cet examen de la fiabilité des sources revêt une importance capitale, car il permet de s'assurer que les preuves d'audit rassemblées sont solides et dignes de confiance.

Voici quelques aspects clés à prendre en compte dans cette évaluation⁹³⁴ :

- Réputation et expertise de la source : Les auditeurs examinent la réputation, l'expertise et la fiabilité historique de la source d'information. Ils s'assurent que la source est reconnue comme étant crédible, objective et exempte de conflits d'intérêts.
- Indépendance et neutralité de la source : Il est essentiel que les informations proviennent de sources indépendantes et neutres, sans lien de subordination ou d'intérêt avec l'objet de l'audit. Cela permet de limiter les biais potentiels.
- Procédures de collecte et de traitement des données : Les auditeurs évaluent les méthodes utilisées par la source pour collecter et traiter les données, afin de s'assurer de leur fiabilité et de leur intégrité.
- Cohérence avec d'autres sources : Les informations recueillies sont confrontées à d'autres sources pertinentes, afin de vérifier leur cohérence et d'identifier d'éventuelles contradictions.

En procédant à cette évaluation approfondie des sources, les auditeurs internes s'assurent que les preuves d'audit rassemblées présentent un haut degré de fiabilité et de crédibilité. Cela renforce la solidité de leurs conclusions et leur capacité à convaincre les parties prenantes.

2. Vérification de la cohérence et de l'exhaustivité des preuves : la vérification de la cohérence et de l'exhaustivité des preuves d'audit collectées est une étape clé dans leur validation⁹³⁵.

Les auditeurs internes doivent s'assurer que les différents éléments de preuve rassemblés satisfont à ces deux critères essentiels⁹³⁶.

- Cohérence des preuves : Les auditeurs vérifient que les diverses preuves collectées sont cohérentes entre elles et ne présentent pas de contradictions. Ils examinent attentivement les informations pour identifier d'éventuelles incohérences ou divergences.

⁹³³ Griffiths, P. (2018). Risk-Based Auditing. Routledge.

⁹³⁴ Boynton, W. C., & Johnson, R. N. (2020). Modern Auditing: Assurance Services and the Integrity of Financial Reporting. Wiley.

⁹³⁵ COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). (2013). Internal Control - Integrated Framework.

⁹³⁶ Arens, A. A., Elder, R. J., Beasley, M. S., & Hogan, C. E. (2022). Auditing and Assurance Services. Pearson.

Cette vérification de la cohérence permet de s'assurer que les preuves forment un ensemble solide et fiable, sans failles ni incohérences susceptibles de remettre en cause les conclusions.

- Exhaustivité des preuves : Les auditeurs s'assurent que l'ensemble des aspects et des éléments importants relatifs à l'audit ont été couverts par les preuves rassemblées. Ils vérifient que tous les domaines clés ont été examinés de manière complète.

Cette vérification de l'exhaustivité garantit que les preuves permettent d'étayer de manière solide et complète les conclusions de l'audit.

En cas de lacunes ou d'incohérences dans les preuves d'audit, les auditeurs mettent en place des procédures complémentaires de collecte d'informations, afin de combler les manques et d'obtenir un ensemble de preuves cohérent et complet⁹³⁷.

Cette étape de vérification de la cohérence et de l'exhaustivité des preuves revêt une importance capitale, car elle permet aux auditeurs de s'assurer que leur base de travail est solide et fiable. Cela leur donne la confiance nécessaire pour formuler des conclusions étayées et pertinentes.

3. Validation de l'authenticité et de l'intégrité des documents : la validation de l'authenticité et de l'intégrité des documents faisant partie des preuves d'audit est une étape fondamentale pour les auditeurs internes⁹³⁸.

Les auditeurs doivent s'assurer que les documents rassemblés sont bien les originaux ou des copies fidèles, et qu'ils n'ont pas été altérés ou falsifiés. Cette validation revêt une importance capitale, car elle permet de renforcer la fiabilité des preuves d'audit.

Pour ce faire, les auditeurs mettent en œuvre des procédures spécifiques, telles que⁹³⁹ :

- Vérification des signatures, des cachets et des codes d'authentification : Les auditeurs examinent attentivement ces éléments pour s'assurer de leur validité et de leur correspondance avec les documents.
- Comparaison avec d'autres exemplaires ou versions de référence : Lorsque possible, les documents sont confrontés à d'autres versions ou copies de référence, afin de détecter d'éventuelles différences.
- Utilisation de techniques d'analyse forensique, le cas échéant : Dans certains cas, les auditeurs peuvent avoir recours à des méthodes d'analyse forensique, comme des tests de datation ou d'identification des encres, pour valider l'authenticité des documents.

⁹³⁷ Reding, K. F., Sobel, P. J., Anderson, U. L., Head, M. J., Ramamoorti, S., Salamasick, M., & Riddle, C. (2013). Internal Auditing: Assurance and Consulting Services. The IIA Research Foundation.

⁹³⁸ Protiviti. (2021). Internal Audit Innovation: Insights from Global Leaders.

⁹³⁹ Moeller, R. R. (2018). Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge. John Wiley & Sons.

- Croisement avec d'autres sources d'informations indépendantes : Les informations contenues dans les documents sont également recoupées avec d'autres sources fiables, afin de confirmer leur intégrité.

Cette validation de l'authenticité et de l'intégrité des documents constitutifs des preuves d'audit est cruciale, car elle permet de s'assurer que les éléments de preuve sont fiables et exempts de toute manipulation . Cela renforce la solidité des conclusions de l'audit et la confiance des parties prenantes.

4. Analyse critique des informations et des résultats : les auditeurs internes doivent procéder à une analyse approfondie et objective des preuves d'audit collectées. Cette étape d'analyse critique est essentielle pour évaluer la fiabilité et la pertinence des informations rassemblées⁹⁴⁰.

Les auditeurs mettent en œuvre une démarche rigoureuse pour examiner de manière critique les preuves d'audit:

- Examen attentif du contenu et de la qualité des informations : Les auditeurs analysent en détail le contenu des preuves, leur fiabilité, leur exhaustivité et leur cohérence interne. Ils évaluent la qualité et la solidité des informations.
- Identification d'éventuels biais, incohérences ou lacunes : Les auditeurs recherchent attentivement tout élément pouvant remettre en cause l'objectivité ou la fiabilité des preuves, comme des biais, des contradictions ou des manques d'informations.
- Confrontation des résultats avec d'autres sources d'information : Les conclusions tirées des preuves d'audit sont systématiquement recoupées avec d'autres sources d'informations pertinentes, afin de vérifier leur cohérence.
- Évaluation de la cohérence et de la logique des conclusions : Enfin, les auditeurs évaluent la cohérence et la logique des conclusions qu'ils tirent des preuves d'audit, afin de s'assurer de leur solidité et de leur pertinence.

Cette analyse critique approfondie permet aux auditeurs internes de s'assurer que les preuves d'audit constituent une base solide et fiable pour formuler leurs conclusions⁹⁴¹. Cela renforce la crédibilité et la valeur de leur travail auprès des parties prenantes.

La validation des preuves d'audit revêt une importance capitale pour les auditeurs internes, car elle leur permet :

- De garantir la solidité et la crédibilité de leurs conclusions

⁹⁴⁰ Roussy, M., & Brivot, M. (2016). Internal audit quality: a polysemous notion?. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(5), 714-738.

⁹⁴¹ Boynton, W. C., & Johnson, R. N. (2020). *Modern Auditing: Assurance Services and the Integrity of Financial Reporting*. Wiley.

- De se prémunir contre d'éventuelles contestations ou remises en cause
- De renforcer la confiance des parties prenantes dans les résultats de l'audit
- D'améliorer la qualité et l'impact de leurs recommandations

Bien que fondamentale, cette étape peut se heurter à plusieurs difficultés:

- Accès restreint à certaines informations sensibles ou confidentielles
- Difficulté à vérifier l'authenticité de certains documents ou données
- Manque de cohérence ou de traçabilité dans la documentation des preuves
- Risque de biais dans l'interprétation et l'analyse des informations

Pour relever ces défis, les auditeurs internes s'appuient sur diverses techniques :

- Mettre en place des procédures de vérification croisée des sources d'informations
- Utiliser des techniques d'analyse forensique pour valider l'authenticité des documents
- Adopter une approche structurée et documentée dans la constitution des dossiers de preuves
- Faire appel à l'expertise d'auditeurs expérimentés pour analyser de manière critique les informations

Étape 4: Analyser les causes

L'analyse des causes et des conséquences est une étape fondamentale dans le cadre d'une mission d'audit interne⁹⁴². Elle permet aux auditeurs de comprendre en profondeur les problèmes identifiés, d'en déterminer les origines et d'en évaluer les impacts, afin de formuler des recommandations pertinentes et efficaces. Cette étape revêt une importance capitale pour les auditeurs internes, bien qu'elle comporte plusieurs défis à surmonter.

- Les éléments clés de l'analyse des causes et des conséquences : cette étape se base sur les éléments suivants :
 1. Identification des problèmes clés : L'identification précise des problèmes et des faiblesses à analyser constitue une étape fondamentale dans la démarche d'analyse des causes et des conséquences menées par les auditeurs internes. Cette identification s'appuie principalement sur les preuves d'audit recueillies lors des phases précédentes de la mission. Les auditeurs doivent ainsi :
 - Passer en revue de manière approfondie l'ensemble des informations, documents et données collectés :
 - Résultats de tests de contrôle
 - Analyses de procédures et de processus
 - Entretiens avec les responsables opérationnels

⁹⁴² IIA (Institute of Internal Auditors). (2017). International Professional Practices Framework.

- Examens de documents et de rapports divers
- Identifier clairement les problèmes récurrents, les écarts par rapport aux normes et réglementations, ainsi que les faiblesses de contrôle ou de gouvernance :
 - Non-respect de procédures établies
 - Manquements aux exigences réglementaires
 - Dysfonctionnements dans les processus clés
 - Lacunes dans la conception ou l'efficacité des contrôles
- Prioriser les problèmes en fonction de leur criticité et de leur impact potentiel sur l'organisation :
 - Évaluer les risques associés à chaque problème identifié
 - Déterminer les enjeux opérationnels, financiers, réglementaires ou stratégiques
 - Hiérarchiser les problèmes les plus urgents à traiter

Cette identification précise des problèmes et des faiblesses constitue une base solide pour mener une analyse approfondie des causes et des conséquences, conformément aux référentiels de l'IIA (2017) et de COSO (2013). Elle permet aux auditeurs internes de cibler efficacement les éléments clés à examiner et de formuler des recommandations adaptées aux enjeux de l'organisation.

2. Examen approfondi des processus et des contrôles : Après avoir identifié les problèmes et les faiblesses clés, les auditeurs internes procèdent à un examen approfondi des processus, des procédures et des contrôles en place au sein de l'organisation⁹⁴³. cette étape vise à :
 - Comprendre en détail le fonctionnement des processus opérationnels et de soutien :
 - Cartographier les différentes étapes des processus
 - Identifier les acteurs impliqués et leurs responsabilités
 - Analyser les flux d'informations et de décisions
 - Évaluer l'adéquation et l'efficacité des procédures de contrôle mises en place :
 - Vérifier l'existence et la pertinence des contrôles clés
 - Apprécier la conception et l'opérationnalisation des contrôles
 - Identifier les lacunes ou les dysfonctionnements
 - Analyser les causes potentielles des problèmes identifiés :
 - Déterminer les points faibles des processus et des contrôles

⁹⁴³ AICPA (American Institute of CPAs). (2020). Audit and Accounting Guide: Government Auditing Standards and Single Audits.

- Comprendre les raisons des écarts par rapport aux normes
- Identifier les facteurs organisationnels, humains ou techniques à l'origine des problèmes

Cet examen approfondi des processus et des contrôles permet aux auditeurs internes de mieux comprendre les origines des problèmes et d'en appréhender les impacts potentiels sur l'organisation⁹⁴⁴. Il constitue une étape essentielle pour mener une analyse rigoureuse des causes et des conséquences, conformément aux référentiels de l'IIA (2017) et de COSO (2013).

3. Utilisation de techniques d'analyse des causes : Après avoir identifié les problèmes clés et examiné en détail les processus et les contrôles, les auditeurs internes appliquent des méthodes d'analyse rigoureuses pour identifier les causes profondes des problèmes identifiés⁹⁴⁵ ainsi, les principales techniques utilisées par les auditeurs internes sont :

- Le diagramme d'Ishikawa (ou diagramme en arête de poisson) :
 - Permet de structurer l'analyse en identifiant les différentes catégories de causes potentielles (hommes, matériel, méthodes, milieu, mesures, etc.)
 - Facilite la visualisation des liens de causalité entre les problèmes et leurs origines
 - Aide à approfondir l'analyse en remontant aux causes fondamentales
- L'arbre des causes (ou diagramme des causes et effets) :
 - Se concentre sur l'enchaînement logique des causes, en partant du problème identifié
 - Aide à distinguer les causes immédiates, les causes intermédiaires et les causes racines
 - Permet de prioriser les actions correctives en fonction de l'importance relative des causes
- L'analyse des 5 pourquoi :
 - Technique itérative visant à remonter progressivement aux causes profondes
 - Consiste à poser la question "Pourquoi ?" à plusieurs reprises pour identifier les origines du problème
 - Favorise une analyse en profondeur et la découverte de causes parfois inattendues

L'utilisation de ces techniques d'analyse permet aux auditeurs internes d'identifier avec précision les causes profondes des problèmes, conformément

⁹⁴⁴ Moeller, R. R. (2018). *Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge*. John Wiley & Sons.

⁹⁴⁵ Protiviti. (2021). *Internal Audit Innovation: Insights from Global Leaders*.

aux référentiels de l'IIA (2017) et de COSO (2013). Cela constitue une étape essentielle pour pouvoir ensuite formuler des recommandations pertinentes et efficaces.

4. Évaluation des conséquences des problèmes identifiés : Après avoir identifié les problèmes clés, examiné en détail les processus et les contrôles, et appliqué des techniques d'analyse des causes, les auditeurs internes évaluent les impacts potentiels ou avérés des problèmes sur l'organisation⁹⁴⁶. Cette évaluation des conséquences porte sur différents aspects :
 - Impacts opérationnels :
 - Perturbations dans les activités et les processus clés
 - Dégradation de la qualité des produits ou des services
 - Baisse de l'efficacité et de la productivité
 - Impacts financiers :
 - Pertes financières directes (coûts, amendes, pénalités, etc.)
 - Augmentation des coûts liés aux dysfonctionnements
 - Risques de non-réalisation des objectifs budgétaires
 - Impacts réglementaires :
 - Non-conformité aux lois, réglementations et normes en vigueur
 - Risques de sanctions administratives ou judiciaires
 - Atteinte à la réputation et à l'image de l'organisation
 - Impacts stratégiques :
 - Remise en cause de la réalisation des objectifs stratégiques
 - Affaiblissement de la position concurrentielle de l'organisation
 - Risques de perte de confiance des parties prenantes

Cette évaluation approfondie des conséquences permet aux auditeurs internes de prioriser les problèmes en fonction de leur criticité, d'appréhender les enjeux pour l'organisation et de formuler des recommandations adaptées.

L'analyse des causes et des conséquences revêt une importance capitale pour les auditeurs internes, car elle leur permet :

- De comprendre en profondeur les problèmes, leurs origines et leurs impacts
- D'identifier des solutions durables et adaptées aux enjeux de l'organisation
- De formuler des recommandations pertinentes et à fort impact

⁹⁴⁶ Roussy, M., & Brivot, M. (2016). Internal audit quality: a polysemous notion?. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(5), 714-738.

- De renforcer la crédibilité de leurs travaux et la confiance des parties prenantes

Bien que fondamentale, cette étape peut se heurter à plusieurs difficultés:

- Accès limité à certaines informations clés pour l'analyse des causes et des conséquences
- Complexité des processus et des systèmes de contrôle à examiner
- Difficulté à établir des liens de causalité et à quantifier les impacts
- Résistance de certains acteurs à reconnaître les problèmes et leurs conséquences

Pour relever les défis liés à l'accès aux informations et à la complexité des processus, les auditeurs internes s'appuient sur diverses techniques :

- Mettre en place des échanges réguliers avec les responsables opérationnels :
 - Organiser des entretiens et des réunions de travail avec les équipes opérationnelles
 - Favoriser un dialogue constructif et une compréhension mutuelle des enjeux
 - Obtenir des informations complémentaires et un éclairage sur les processus
- Utiliser des techniques d'analyse des causes (diagramme d'Ishikawa, 5 pourquoi, etc.) :
 - Appliquer des méthodes structurées pour identifier les causes profondes des problèmes
 - Visualiser les liens de causalité et remonter progressivement aux origines
 - Faciliter la compréhension des problèmes et la formulation de solutions adaptées
- S'appuyer sur l'expertise d'auditeurs expérimentés pour identifier les impacts :
 - Faire appel à des auditeurs internes ayant une connaissance approfondie de l'organisation
 - Bénéficier de leur retour d'expérience pour évaluer les conséquences potentielles
 - Utiliser leurs compétences d'analyse et de quantification des impacts
- Adopter une approche collaborative avec les audités pour favoriser leur adhésion :
 - Impliquer les responsables opérationnels dans l'analyse des causes et des conséquences
 - Favoriser un esprit constructif et d'amélioration continue, plutôt que de stigmatisation

- Obtenir l'adhésion des équipes auditées pour la mise en œuvre des recommandations
- Recourir à des outils d'analyse des risques et d'évaluation des impacts :
 - Utiliser des grilles d'évaluation des risques et des impacts
 - S'appuyer sur des logiciels d'analyse des risques et de modélisation des conséquences
 - Faciliter la priorisation des problèmes et la conception de plans d'action adaptés

Ces diverses techniques permettent aux auditeurs internes de surmonter les défis liés à l'accès aux informations et à la complexité des processus, conformément aux recommandations de l'AICPA (2020), de Protiviti (2021) et de Deloitte (2021). Elles contribuent ainsi à une analyse des causes et des conséquences rigoureuse et efficace.

Étape 5: élaborer les recommandations

L'élaboration de recommandations pertinentes est une étape fondamentale dans le cadre d'une mission d'audit interne⁹⁴⁷. Elle permet aux auditeurs de proposer des solutions concrètes pour résoudre les problèmes identifiés et améliorer les processus de l'organisation. Cette étape revêt une importance capitale pour les auditeurs internes, bien qu'elle comporte plusieurs défis à surmonter.

- Les éléments clés de l'élaboration des recommandations : cette étape se base sur les éléments suivants :
 1. Évaluation des impacts et des risques : Après avoir identifié les problèmes clés et analysé leurs causes, les auditeurs internes doivent évaluer attentivement les conséquences potentielles de ces problèmes, ainsi que les risques associés pour l'organisation⁹⁴⁸.
 Cette étape d'évaluation des impacts et des risques revêt une importance capitale, car elle permet aux auditeurs de :
 - Quantifier les effets des problèmes identifiés : Les auditeurs évaluent l'ampleur des impacts potentiels en termes opérationnels, financiers, réglementaires, stratégiques ou de réputation. Ils s'appuient sur des données chiffrées, des analyses de tendances et des projections, dans la mesure du possible.
 - Identifier et hiérarchiser les risques majeurs : Ils déterminent les risques les plus critiques auxquels l'organisation est exposée en raison

⁹⁴⁷ COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). (2013). Internal Control - Integrated Framework.

⁹⁴⁸ AICPA (American Institute of CPAs). (2020). Audit and Accounting Guide: Government Auditing Standards and Single Audits.

des problèmes identifiés. Ils évaluent la probabilité d'occurrence et la gravité des risques, afin de les prioriser.

- Évaluer l'urgence et la criticité des actions à mener : Les auditeurs évaluent le degré d'urgence et de criticité des problèmes et des risques, afin de guider la définition des priorités et la formulation des recommandations.
- Orienter la définition d'objectifs d'amélioration : Cette analyse approfondie des impacts et des risques permet aux auditeurs de définir des objectifs d'amélioration clairs et adaptés aux enjeux de l'organisation.

Pour mener à bien cette évaluation, les auditeurs internes s'appuient sur des techniques telles que l'analyse de risques, les matrices d'impact/probabilité, les études de cas, les simulations, etc. Ils collaborent étroitement avec les experts métiers et les parties prenantes clés de l'organisation.

Cette étape d'évaluation des impacts et des risques est cruciale, car elle permet aux auditeurs de justifier la pertinence et la priorité de leurs recommandations, tout en orientant l'organisation vers les actions les plus stratégiques et les plus efficaces.

2. Définition d'objectifs d'amélioration : Après avoir identifié les problèmes clés et analysé leurs causes, les auditeurs internes doivent évaluer attentivement les conséquences potentielles de ces problèmes, ainsi que les risques associés pour l'organisation⁹⁴⁹.

Cette étape d'évaluation des impacts et des risques revêt une importance capitale, car elle permet aux auditeurs de :

- Quantifier les effets des problèmes identifiés : Les auditeurs évaluent l'ampleur des impacts potentiels en s'appuyant sur des données chiffrées, des analyses de tendances et des projections⁹⁵⁰.
- Identifier et hiérarchiser les risques majeurs : Ils déterminent les risques les plus critiques auxquels l'organisation est exposée et évaluent leur probabilité d'occurrence et leur gravité⁹⁵¹.

⁹⁴⁹ COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). (2021). Enterprise Risk Management - Integrating with Strategy and Performance.

⁹⁵⁰ Mautz, R. K., & Sharaf, H. A. (1961). The philosophy of auditing. American Accounting Association.

⁹⁵¹ Rezaee, Z., & Lander, G. H. (1993). The internal auditor's relationship with the audit committee. *Managerial Auditing Journal*, 8(3).

- Évaluer l'urgence et la criticité des actions à mener : Les auditeurs évaluent le degré d'urgence et de criticité des problèmes et des risques afin de guider la définition des priorités⁹⁵².
- Orienter la définition d'objectifs d'amélioration : Cette analyse approfondie des impacts et des risques permet aux auditeurs de définir des objectifs d'amélioration clairs et adaptés aux enjeux⁹⁵³.
- Définition d'objectifs d'amélioration : Une fois que les auditeurs internes ont évalué les impacts et les risques, ils doivent définir des objectifs d'amélioration pertinents.

Cette étape permet aux auditeurs de :

- Cibler les améliorations à apporter : Les objectifs d'amélioration doivent être alignés sur les problèmes identifiés et les risques à traiter .
- Orienter la mise en œuvre des recommandations : Les objectifs servent de fil conducteur pour guider les actions à mettre en place par l'organisation.
- Permettre le suivi et l'évaluation des progrès : Les objectifs doivent être mesurables afin d'évaluer l'efficacité de la mise en œuvre.
- Démontrer la valeur ajoutée de l'audit interne : La définition d'objectifs clairs et pertinents renforce la crédibilité des auditeurs.

3. Formulation de recommandations concrètes : Après avoir évalué les impacts et les risques, ainsi que défini les objectifs d'amélioration, les auditeurs internes doivent formuler des recommandations concrètes⁹⁵⁴.

Cette étape de formulation des recommandations revêt une importance capitale, car elle permet aux auditeurs de :

- Proposer des solutions adaptées aux problèmes identifiés : Les recommandations doivent être spécifiquement conçues pour remédier aux problèmes clés et atteindre les objectifs d'amélioration définis.
- Favoriser une mise en œuvre efficace : Les recommandations doivent être mesurables, réalisables et temporellement définies, afin de faciliter leur suivi et leur mise en œuvre par l'organisation.
- Démontrer la valeur ajoutée de l'audit interne : Des recommandations concrètes et pertinentes renforcent la crédibilité des auditeurs et leur capacité à apporter une réelle valeur à l'organisation.
- Orienter les décisions et les actions prioritaires : Les recommandations doivent permettre aux responsables de l'organisation de prioriser les actions à mener et de prendre des décisions éclairées.

⁹⁵² Soh, D. S., & Martinov-Bennie, N. (2011). The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial Auditing Journal*, 26(7), 605-622.

⁹⁵³ Lenz, R., & Hahn, U. (2015). A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 5-33.

⁹⁵⁴ Moeller, R. R. (2018). *Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge*. John Wiley & Sons.

Pour formuler ces recommandations, les auditeurs internes s'assurent qu'elles sont SMART (Spécifiques, Mesurables, Atteignables, Réalistes, Temporellement définies).

Ils collaborent étroitement avec les responsables opérationnels et les experts métiers afin de s'assurer que les recommandations sont pertinentes, faisables et alignées sur les priorités de l'organisation⁹⁵⁵.

Cette étape de formulation des recommandations concrètes est cruciale, car elle permet aux auditeurs internes de proposer des solutions adaptées et réalisables, tout en démontrant leur capacité à apporter une réelle valeur ajoutée à l'organisation.

4. Évaluation de la faisabilité et de l'impact : Après avoir formulé des recommandations concrètes, les auditeurs internes doivent analyser attentivement la faisabilité de leur mise en œuvre et leur impact potentiel sur l'organisation⁹⁵⁶.

Cette étape d'évaluation de la faisabilité et de l'impact revêt une importance capitale, car elle permet aux auditeurs de :

- Évaluer la capacité de l'organisation à mettre en œuvre les recommandations : Les auditeurs analysent les ressources, les compétences, les processus et la gouvernance nécessaires pour assurer une mise en œuvre réussie⁹⁵⁷.
- Estimer les coûts, les bénéfices et les risques associés : Ils évaluent les coûts et les investissements requis, les bénéfices attendus en termes opérationnels, financiers ou stratégiques, ainsi que les risques potentiels.
- Prioriser les recommandations les plus pertinentes et réalisables : Cette analyse permet aux auditeurs de hiérarchiser les recommandations en fonction de leur faisabilité et de leur impact, afin de guider les décisions de l'organisation⁹⁵⁸.
- Démontrer la valeur ajoutée de l'audit interne : Une évaluation approfondie de la faisabilité et de l'impact renforce la crédibilité des auditeurs et leur capacité à apporter une réelle valeur à l'organisation.

Pour mener cette évaluation, les auditeurs s'appuient sur des techniques telles que l'analyse coûts-bénéfices, l'analyse de risques, les études de cas, les

⁹⁵⁵ Ramamoorti, S., Alder, R. W., Boyle, D. M., & Konstans, C. (2016). Focusing on internal audit talent development. *Internal Auditor*, 73(2), 34-39.

⁹⁵⁶ Protiviti. (2021). *Internal Audit Innovation: Insights from Global Leaders*.

⁹⁵⁷ Chambers, A. D., & Odar, M. (2015). A new vision for internal audit. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 34-55.

⁹⁵⁸ Coetzee, P., & Lubbe, D. (2014). Improving the efficiency and effectiveness of risk-based internal audit engagements. *International Journal of Auditing*, 18(2), 115-125.

simulations, etc. Ils collaborent étroitement avec les experts métiers et les parties prenantes clés.

Cette étape d'évaluation de la faisabilité et de l'impact est cruciale, car elle permet aux auditeurs de s'assurer que leurs recommandations sont réalistes, pertinentes et bénéfiques pour l'organisation. Elle guide la priorisation des actions à mener et renforce la crédibilité des auditeurs internes.

L'élaboration de recommandations pertinentes revêt une importance capitale pour les auditeurs internes, car elle leur permet :

- De proposer des solutions concrètes et adaptées aux problèmes identifiés
- D'améliorer les processus, les contrôles et la gouvernance de l'organisation
- De renforcer la crédibilité de leurs travaux et la confiance des parties prenantes
- De démontrer la valeur ajoutée de la fonction d'audit interne

Bien que fondamentale, cette étape peut se heurter à plusieurs difficultés⁹⁵⁹:

- Manque de compréhension approfondie des problèmes et de leurs causes
- Difficulté à évaluer la faisabilité et l'impact des recommandations
- Résistance de certains acteurs à l'acceptation des changements proposés
- Manque de suivi et de communication sur la mise en œuvre des recommandations

Pour relever ces défis, les auditeurs internes s'appuient sur diverses techniques:

- S'assurer d'une analyse approfondie des causes et des conséquences : Les auditeurs internes s'assurent de mener une analyse approfondie des causes des problèmes identifiés et de leurs conséquences potentielles. Ils s'appuient sur diverses techniques telles que l'analyse des processus, l'analyse des données, les entretiens avec les parties prenantes, etc. Cette compréhension fine des causes et des impacts est essentielle pour définir des recommandations pertinentes et efficaces.
- Consulter les parties prenantes clés pour évaluer la faisabilité des recommandations : Les auditeurs internes collaborent étroitement avec les responsables opérationnels, les experts métiers et les autres parties prenantes clés de l'organisation afin d'évaluer la faisabilité de la mise en œuvre des recommandations. Cette consultation permet d'identifier les ressources, les compétences et les processus nécessaires, ainsi que

⁹⁵⁹ Griffiths, P. (2018). Risk-Based Auditing. Routledge.

les éventuels obstacles à prendre en compte. Elle renforce l'adhésion des audités et la pertinence des recommandations.

- Adopter une approche collaborative avec les audités pour favoriser leur adhésion : Les auditeurs internes adoptent une approche collaborative avec les audités tout au long du processus d'élaboration des recommandations. Ils impliquent activement les responsables et les experts métiers dans l'identification des problèmes, l'évaluation des impacts et des risques, ainsi que la définition des objectifs d'amélioration et des recommandations. Cette démarche participative favorise l'adhésion des audités et facilite la mise en œuvre des recommandations.
- Définir des recommandations SMART (Spécifiques, Mesurables, Atteignables, Réalistes, Temporellement définies) : Les auditeurs internes s'assurent que les recommandations formulées sont SMART. Elles doivent être clairement définies, avec des objectifs mesurables, réalisables, pertinents et assortis de délais. Cette approche facilite le suivi de la mise en œuvre et l'évaluation de l'efficacité des recommandations.
- Mettre en place un suivi rigoureux de la mise en œuvre des recommandations : Les auditeurs internes mettent en place un processus de suivi rigoureux pour s'assurer de la mise en œuvre effective des recommandations par l'organisation. Ils définissent des indicateurs de suivi, organisent des revues régulières avec les responsables concernés et évaluent l'atteinte des objectifs fixés. Ce suivi permet de maintenir la dynamique d'amélioration continue et de démontrer la valeur ajoutée de l'audit interne.

En conclusion, l'élaboration de recommandations pertinentes est une responsabilité essentielle des auditeurs internes, malgré les défis liés à l'analyse des problèmes et à la résistance au changement. Une démarche structurée et l'utilisation de techniques variées leur permettent de remplir cette mission de manière efficace et de contribuer à l'amélioration continue de l'organisation.

Étape 6: Conduire la réunion de clôture

La réunion de clôture est une étape fondamentale dans le cadre d'une mission d'audit interne⁹⁶⁰. Elle permet aux auditeurs de présenter leurs conclusions, d'échanger avec les parties prenantes et de s'assurer de la bonne compréhension et de l'adhésion aux recommandations proposées. Cette étape revêt une importance capitale pour les auditeurs internes, bien qu'elle comporte plusieurs défis à surmonter.

⁹⁶⁰ IIA (Institute of Internal Auditors). (2017). International Professional Practices Framework.

- Les éléments clés de la conduite de la réunion de clôture : cette étape se base sur les éléments suivants :
 1. Préparation de la réunion : la préparation de la réunion de clôture est une étape cruciale pour les auditeurs internes. Ils doivent :
 - Identifier les participants clés : les auditeurs déterminent avec soin quels sont les principaux interlocuteurs à convier à la réunion, en fonction des problèmes identifiés et des recommandations proposées. Cela peut inclure les responsables opérationnels, les gestionnaires de risques, les représentants de la direction, etc.
 - Organiser la logistique : les auditeurs s'assurent de la disponibilité d'une salle de réunion adaptée, prévoient les équipements nécessaires (vidéoprojecteur, paperboard, etc.) et vérifient que tous les participants pourront y assister.
 - Préparer les supports de présentation : les auditeurs élaborent des supports visuels clairs et concis, mettant en avant les principaux constats, causes et recommandations. Ils s'assurent que ces supports sont facilement compréhensibles par tous les participants.
 - Anticiper les questions et les réactions : les auditeurs imaginent les principales interrogations et objections susceptibles d'être soulevées par les participants, afin d'y répondre de manière proactive et constructive lors de la réunion.
 - Cette préparation minutieuse permet aux auditeurs d'aborder la réunion de clôture avec sérénité et de s'assurer que tous les éléments clés seront traités de manière efficace.
 2. Présentation des conclusions et des recommandations : la présentation des conclusions et des recommandations doit se faire de manière claire et concise. Les auditeurs doivent :
 - Exposer les principaux constats de l'audit : ils résument les problèmes identifiés, en soulignant leur gravité et leur impact potentiel sur l'organisation.
 - Expliquer les causes profondes : les auditeurs présentent les résultats de l'analyse des causes, afin de bien faire comprendre les origines des problèmes.
 - Formuler les recommandations proposées : ils exposent les solutions recommandées, en insistant sur leur pertinence et leur faisabilité pour remédier aux problèmes.
 - Illustrer à l'aide de supports visuels : les auditeurs utilisent des schémas, des graphiques ou des tableaux pour faciliter la compréhension et l'appropriation des informations par les participants.

Cette présentation structurée permet aux parties prenantes de saisir rapidement les enjeux et de se concentrer sur les actions à mettre en place.

3. Échanges et discussions : les auditeurs doivent faciliter les échanges et les discussions lors de la réunion de clôture. Ils doivent :
- Encourager la participation de tous : les auditeurs veillent à ce que chaque participant puisse s'exprimer et partager son point de vue.
 - Répondre aux questions avec transparence : ils s'efforcent de répondre de manière complète et objective aux interrogations soulevées.
 - Recueillir les commentaires et les suggestions : les auditeurs notent attentivement les remarques des participants, afin d'affiner si nécessaire leurs recommandations.
 - Gérer les désaccords de manière constructive : en cas de divergences, les auditeurs cherchent à trouver des solutions consensuelles, en privilégiant l'écoute et la recherche de compromis.

Cette approche collaborative permet d'assurer une bonne compréhension mutuelle et de favoriser l'adhésion des parties prenantes.

4. Validation des actions à mettre en place : les auditeurs doivent s'assurer de la compréhension et de l'adhésion des participants aux recommandations proposées. Ils doivent :
- Vérifier la compréhension des recommandations : les auditeurs s'assurent que les participants ont bien saisi le contenu et la portée des recommandations.
 - Obtenir l'engagement des responsables : ils recueillent l'engagement formel des responsables quant à la mise en œuvre des actions recommandées.
 - Convenir des modalités de suivi : les auditeurs et les participants définissent ensemble les mécanismes de suivi de la mise en œuvre (reporting, points d'avancement, etc.).
 - Clarifier les rôles et les responsabilités : les auditeurs s'assurent que chacun a bien identifié ses missions et ses obligations pour la mise en œuvre des recommandations.

Cette validation permet de s'assurer que les recommandations seront effectivement appliquées par l'organisation.

5. Communication des prochaines étapes : les auditeurs doivent informer les participants des prochaines étapes, notamment en ce qui concerne le suivi de la mise en œuvre des recommandations. Ils doivent :
- Présenter le calendrier de suivi : les auditeurs exposent le planning prévisionnel des différentes étapes du suivi (rapports d'avancement, points de contrôle, etc.).
 - Expliquer les mécanismes de communication : ils indiquent comment les parties prenantes seront tenues informées de l'avancement des actions.

- Clarifier les rôles de chacun : les auditeurs précisent les responsabilités de chacun dans le processus de suivi et de mise en œuvre.
- Réaffirmer leur disponibilité : les auditeurs soulignent qu'ils resteront à la disposition des participants pour les accompagner dans la mise en œuvre des recommandations.

Cette communication claire des prochaines étapes permet de maintenir l'engagement des parties prenantes et de garantir le bon déroulement du suivi.

La conduite de la réunion de clôture revêt une importance capitale pour les auditeurs internes, car elle leur permet :

- De présenter leurs conclusions de manière transparente et constructive
- D'assurer la compréhension et l'adhésion des parties prenantes aux recommandations
- De favoriser la mise en œuvre effective des actions d'amélioration
- De renforcer la crédibilité de leurs travaux et la confiance des parties prenantes

Bien que fondamentale, cette étape peut se heurter à plusieurs difficultés:

- Résistance de certains acteurs à reconnaître les problèmes et les recommandations
- Difficulté à obtenir la participation et l'engagement de tous les participants clés
- Manque de maîtrise des techniques de communication et de facilitation de réunion
- Risque de tensions ou de désaccords lors des échanges

Pour relever ces défis, les auditeurs internes s'appuient sur diverses techniques:

- Préparer soigneusement la réunion, en identifiant les participants et en structurant la présentation
- Adopter une communication claire, concise et adaptée au niveau de compréhension des participants
- Faciliter les échanges de manière neutre et constructive, en encourageant la participation de tous
- Être à l'écoute des commentaires et des inquiétudes des parties prenantes
- Proposer des solutions pragmatiques et négocier l'adhésion aux recommandations
- Convenir avec les participants des modalités de suivi de la mise en œuvre des actions

En conclusion, la conduite de la réunion de clôture est une responsabilité essentielle des auditeurs internes, malgré les défis liés à la communication et à la gestion des résistances. Une préparation rigoureuse et l'utilisation de techniques de facilitation leur permettent de remplir cette mission de manière efficace et de contribuer à l'amélioration continue de l'organisation.

La Phase 3 : la communication des résultats

L'audit interne occupe une place stratégique au sein des organisations modernes. En fournissant une évaluation indépendante et objective des processus, des contrôles et des pratiques de gestion des risques, les auditeurs internes jouent un rôle essentiel dans l'amélioration continue des performances et de la gouvernance. Cependant, la véritable valeur ajoutée de l'audit interne ne réside pas seulement dans la qualité de ses analyses et recommandations, mais également dans sa capacité à communiquer efficacement ces résultats auprès des parties prenantes.

En effet, le processus de communication des résultats d'audit, depuis la rédaction du rapport jusqu'à la présentation des conclusions, est déterminant pour s'assurer que les constats, les risques identifiés et les pistes d'amélioration soient bien compris et pris en compte par les décideurs. Une communication réussie permet ainsi de favoriser l'adhésion et la mise en œuvre des recommandations formulées par les auditeurs internes.

Selon l'Institut des Auditeurs Internes (IIA), ce processus de communication comporte plusieurs étapes clés :

- La finalisation du plan d'actions
- La définition de la structure et du contenu du rapport d'audit
- La rédaction du rapport proprement dit
- La présentation des résultats aux parties prenantes

Chacune de ces étapes revêt une importance particulière et nécessite de la part des auditeurs internes des compétences spécifiques, allant de la maîtrise des normes rédactionnelles à des aptitudes de communication orale.

C'est dans cette perspective globale que les auditeurs internes doivent appréhender la communication des résultats de leurs missions. En s'attachant à chacune des étapes du processus, ils seront en mesure de créer une véritable dynamique d'amélioration au sein de l'organisation, rendant ainsi l'audit interne pleinement stratégique et contributif.

Étape 1 : La finalisation du plan d'actions

La communication des résultats d'audit est un enjeu central pour les auditeurs internes, leur permettant de créer de la valeur pour leur organisation. Toutefois, cette communication ne s'arrête pas à la simple restitution des constats et des recommandations dans le rapport d'audit. Une étape clé réside dans la finalisation du plan d'actions avec les audités, afin de s'assurer de leur engagement effectif dans la mise en œuvre des mesures correctives.

De la perspective de l'auditeur interne, cette étape de finalisation du plan d'actions revêt plusieurs enjeux majeurs :

- S'assurer de l'affectation des ressources et responsabilités nécessaires
 - Évaluer avec les audités les moyens requis pour la mise en place de chaque recommandation.
 - Veiller à ce qu'un responsable soit nommé pour piloter chaque action corrective.
 - Garantir que les ressources et les responsabilités soient clairement affectées.
 - Astuce : il est conseillé d'utiliser une grille d'affectation des responsabilités pour plus de clarté.
- Élaborer un calendrier de mise en œuvre réaliste et adapté
 - Fixer des dates d'échéance pour chaque mesure corrective, en fonction des priorités.
 - Tenir compte de l'urgence liée à la maîtrise des risques identifiés.
 - Mettre à jour périodiquement le plan d'actions en fonction de l'avancement des actions.
 - Astuce : Prévoir des points d'étape réguliers avec les audités pour ajuster le calendrier si nécessaire.
- S'assurer de l'engagement et de l'appropriation des audités
 - Échanger de manière constructive avec les audités pour finaliser le plan d'actions.
 - Obtenir leur validation et leur adhésion aux mesures correctives.
 - Maintenir une dynamique de suivi et d'accompagnement dans la mise en œuvre.
 - Astuce : Valoriser les progrès accomplis et encourager les audités dans leur démarche d'amélioration.

Comme le souligne l'Institut des Auditeurs Internes (IIA), la mise en œuvre effective des recommandations d'audit passe par une affectation rigoureuse des ressources et des responsabilités. De même, l'élaboration d'un calendrier de mise en œuvre réaliste et adapté est essentielle⁹⁶¹.

Pour l'auditeur interne, la finalisation du plan d'actions constitue donc une étape cruciale pour s'assurer que les recommandations de l'audit ne restent pas lettre morte, mais se traduisent bien par des améliorations concrètes au sein de l'organisation. C'est en collaborant étroitement avec les audités, tout en mettant en œuvre ces différentes astuces,

⁹⁶¹ Reding, K. F., Sobel, P. J., Anderson, U. L., Head, M. J., Ramamoorti, S., Salamasick, M., & Riddle, C. (2013). Internal auditing: Assurance & consulting services. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

que l'auditeur pourra franchir le cap de la simple restitution des résultats pour entrer dans une logique d'amélioration continue des processus et du contrôle interne.

Étape 2: La définition de la structure et du contenu du rapport d'audit

La communication des résultats d'audit est un enjeu central pour les auditeurs internes, leur permettant de créer de la valeur pour leur organisation. Cette communication débute par la définition de la structure et du contenu du rapport d'audit, une étape cruciale qui conditionne grandement l'efficacité et l'impact de la restitution des constats et des recommandations auprès des parties prenantes.

De la perspective de l'auditeur interne, cette étape de définition du rapport d'audit comporte plusieurs enjeux majeurs :

- Structurer le rapport de manière logique et fluide : La structure du rapport d'audit doit permettre une présentation organisée et cohérente des différents éléments⁹⁶². L'auditeur doit veiller à une articulation logique entre les sections, afin de guider le lecteur de manière fluide. Astuce : Établir un plan détaillé du rapport avant la rédaction permet d'optimiser cette structure. L'auditeur peut ainsi définir les différentes parties (contexte, constats, conclusions, recommandations, etc.) et réfléchir à leur enchaînement. Il est également essentiel d'adapter la structure aux spécificités de l'audit et aux attentes des destinataires du rapport⁹⁶³. Certains clients pourront par exemple privilégier une présentation plus synthétique, tandis que d'autres souhaiteront un niveau de détail plus approfondi.
- Rédiger un contenu pertinent et adapté : Le contenu du rapport d'audit doit être rédigé avec soin, en veillant à exposer clairement les constats et les éléments factuels issus des travaux d'audit⁹⁶⁴. Les conclusions formulées doivent être objectives et étayées, afin de crédibiliser les analyses de l'auditeur. Astuce : Solliciter les retours des audités sur le contenu du rapport, avant sa finalisation, permet de s'assurer de la pertinence et de l'exactitude des informations restituées. Cela contribue également à créer un climat de confiance et d'adhésion autour des résultats de l'audit. Par ailleurs, les recommandations proposées doivent être concrètes, hiérarchisées et, dans la mesure du possible, chiffrées. Cela facilite leur appropriation et leur mise en œuvre par les parties prenantes. Enfin, l'auditeur doit adopter un ton et un style de rédaction adaptés au public cible, afin de faciliter la compréhension du rapport.
- Faciliter la compréhension et l'appropriation du rapport : Au-delà de la structure et du contenu, l'auditeur doit veiller à rendre le rapport d'audit le plus accessible possible pour ses lecteurs. L'utilisation de supports visuels (tableaux, graphiques, annexes) peut ainsi permettre d'illustrer et de synthétiser les éléments clés.

⁹⁶² Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., Scheiner, J. H., & Ridley, A. J. (2019). Sawyer's internal auditing: The practice of modern internal auditing. Institute of Internal Auditors.

⁹⁶³ Pickett, K. H. S. (2010). The internal auditing handbook. John Wiley & Sons.

⁹⁶⁴ Vallario, C. W. (2003). Effective report writing for internal auditors. Internal Auditor, 60(2), 53-57.

Astuce : Rédiger un résumé exécutif concis et accessible en début de rapport est un excellent moyen de captiver l'attention des lecteurs et de leur donner une vision d'ensemble des résultats. Enfin, la présentation orale des résultats, en complément du rapport écrit, constitue un levier supplémentaire pour favoriser la compréhension et l'appropriation des conclusions de l'audit par les parties prenantes.

La définition rigoureuse de la structure et du contenu du rapport d'audit est un prérequis essentiel pour s'assurer que les résultats de l'audit soient clairement et efficacement communiqués aux parties prenantes. C'est en maîtrisant ces différents aspects que l'auditeur interne pourra créer les conditions favorables à l'appropriation et à la mise en œuvre des recommandations au sein de l'organisation.

Étape 3 : La rédaction du rapport proprement dit

La rédaction du rapport d'audit est une étape cruciale dans le processus de communication des résultats de l'audit. Au-delà de la définition de sa structure et de son contenu, la qualité de la rédaction elle-même conditionne grandement l'impact et l'appropriation du rapport par les parties prenantes.

De la perspective de l'auditeur interne, la rédaction du rapport comporte plusieurs enjeux majeurs :

1. Adopter un style d'écriture clair et concis

La rédaction du rapport d'audit doit être fluide et accessible, afin de faciliter la compréhension du lecteur. L'auditeur doit veiller à utiliser un langage simple, direct et exempt de jargon technique. Rédiger des phrases courtes et structurées de manière logique

L'une des clés pour assurer la clarté du propos réside dans la rédaction de phrases courtes et concises. En évitant les constructions grammaticales complexes ou les formulations alambiquées, l'auditeur s'assure que chaque phrase transmet une idée claire et facilement compréhensible par le lecteur. Par exemple, plutôt que d'écrire : "Malgré les efforts entrepris par l'équipe comptable pour améliorer le processus de clôture mensuelle, des retards persistent encore dans la production des états financiers", on préférera une formulation plus concise : "Le processus de clôture mensuelle accuse encore des retards dans la production des états financiers, malgré les efforts de l'équipe comptable." Cette structuration logique des phrases permet de guider le lecteur de manière fluide à travers le rapport, sans le perdre dans des formulations alambiquées. Faire relire le rapport par un tiers

Afin de s'assurer de la clarté et de la lisibilité du rapport, il est judicieux de le faire relire par une personne extérieure à l'audit. Ce "regard neuf" permettra d'identifier d'éventuels passages peu limpides ou nécessitant des

éclaircissements supplémentaires. Le retour d'un lecteur "lambda", qui n'est pas familier avec les enjeux spécifiques de l'audit, est particulièrement précieux. Il aidera l'auditeur à mesurer si le rapport est suffisamment accessible pour être compris par l'ensemble des parties prenantes, au-delà du seul cercle des experts.

Utiliser stratégiquement les paragraphes : Au-delà de la formulation des phrases, l'organisation des paragraphes joue également un rôle essentiel dans la fluidité de lecture du rapport. L'auditeur doit veiller à ce que chaque paragraphe aborde une idée claire et bien structurée, sans mélanger plusieurs sujets distincts. L'utilisation judicieuse des transitions entre les paragraphes permet de guider le lecteur de manière fluide d'un sujet à l'autre. Des formulations telles que "Par ailleurs...", "En outre...", "Cependant..." facilitent ainsi la compréhension du fil conducteur. En adoptant un style d'écriture clair et concis, l'auditeur interne s'assure que le rapport soit accessible et agréable à lire pour l'ensemble des parties prenantes. Cette qualité rédactionnelle contribue grandement à l'appropriation des résultats de l'audit et à la mise en œuvre effective des recommandations.

2. Assurer la rigueur et l'objectivité de la rédaction

Le rapport d'audit doit faire preuve d'une grande rigueur dans la restitution des constats et des preuves collectées. L'auditeur doit veiller à une rédaction factuelle, dénuée de tout jugement de valeur. Appuyer les affirmations sur des éléments tangibles

Pour garantir la crédibilité des constats et des conclusions formulées dans le rapport, il est essentiel que l'auditeur s'appuie sur des éléments tangibles et vérifiables. Cela peut prendre la forme de données chiffrées, de citations de documents sources ou de références à des entretiens menés auprès des audités. Par exemple, plutôt que d'écrire "Le service des achats manque de contrôles sur les factures fournisseurs", on préférera une formulation étayée : "Nos tests ont révélé que 25% des factures fournisseurs supérieures à 10 000 euros n'étaient pas validées par un responsable avant paiement, en contradiction avec la procédure en vigueur." Cette approche basée sur des faits avérés renforce la solidité des constats exposés dans le rapport et leur crédibilité auprès des parties prenantes. Adopter un ton neutre et objectif

Au-delà du contenu factuel, l'auditeur doit également veiller à la neutralité et à l'objectivité de la rédaction.

Le rapport d'audit n'a pas vocation à porter un jugement de valeur ou à exprimer des émotions, mais bien à restituer de manière impartiale les résultats des travaux d'audit. L'utilisation d'un ton neutre, exempt de tout subjectivisme, contribue ainsi à la fiabilité des conclusions formulées. Par exemple, on évitera des formulations telles que "Le service des achats est désorganisé et

inefficace" au profit de "Nos tests ont mis en évidence des faiblesses dans l'organisation et les contrôles du service des achats." Cette posture d'objectivité rédactionnelle est essentielle pour que le rapport d'audit soit perçu comme un document de référence fiable et crédible par les parties prenantes. En assurant la rigueur et l'objectivité de la rédaction, l'auditeur interne renforce la crédibilité du rapport et la confiance des destinataires dans les résultats de l'audit. Cette approche factuelle et impartiale contribue à la pertinence et à l'impact des recommandations formulées.

3. Structurer la rédaction pour une lecture fluide

Au-delà du style d'écriture, l'organisation de la rédaction joue un rôle essentiel dans la compréhension du rapport. L'auditeur doit veiller à une structure logique et hiérarchisée, facilitant la navigation du lecteur. Utiliser des titres et sous-titres clairs

L'utilisation judicieuse de titres et de sous-titres est un levier puissant pour améliorer la lisibilité du rapport d'audit⁹⁶⁵. Ces éléments de structuration visuelle permettent de segmenter clairement le texte et d'en faciliter la compréhension par le lecteur. Les titres doivent refléter de manière concise le sujet abordé dans chaque section, tandis que les sous-titres permettent d'approfondir davantage les différents points. Par exemple, on pourra avoir un titre de section "Constats sur le processus d'approvisionnement", suivi de sous-titres tels que "Faiblesses dans les contrôles des commandes" ou "Retards de paiement des factures fournisseurs".

Cette structuration hiérarchique guide efficacement le lecteur à travers le rapport, en lui donnant des repères clairs.

Recourir aux listes à puces

L'utilisation de listes à puces constitue un autre moyen de faciliter la lisibilité du rapport. Lorsque le propos s'y prête, la présentation sous forme de liste permet de mettre en évidence de manière concise et structurée les différents éléments. Par exemple, pour restituer les principales recommandations formulées à l'issue de l'audit, une liste à puces sera plus efficace qu'un long paragraphe narratif. Cela permettra au lecteur d'appréhender rapidement les actions prioritaires à mettre en œuvre. Rédiger une introduction et une conclusion concises

Enfin, l'encadrement du rapport par une introduction et une conclusion concise contribue grandement à sa fluidité de lecture⁹⁶⁶. L'introduction permet de présenter le contexte et les objectifs de l'audit, tandis que la conclusion synthétise les principaux constats et recommandations. Ces éléments de

⁹⁶⁵ Vallario, C. W. (2003). Effective report writing for internal auditors. *Internal Auditor*, 60(2), 53-57.

⁹⁶⁶ Pickett, K. H. S. (2010). *The internal auditing handbook*. John Wiley & Sons.

cadre donnent au lecteur une vision d'ensemble du rapport, facilitant la compréhension du fil conducteur. Ils permettent également de "capter" l'attention du lecteur en début de rapport et de le "raccrocher" à la fin, renforçant ainsi l'impact global de la communication. En structurant soigneusement la rédaction du rapport, l'auditeur interne s'assure que le lecteur puisse naviguer de manière fluide et intuitive à travers les différentes parties. Cette organisation logique contribue grandement à l'appropriation des résultats de l'audit par les parties prenantes.

La rédaction du rapport d'audit est un exercice de clarté et de concision, qui conditionne grandement l'appropriation des résultats par les parties prenantes. En maîtrisant ces différents aspects, l'auditeur interne s'assure que le rapport d'audit soit un outil de communication performant, favorisant la compréhension et la mise en œuvre des recommandations au sein de l'organisation.

- Un outil de communication performant
La qualité rédactionnelle du rapport d'audit est essentielle pour en faire un outil de communication efficace auprès des parties prenantes. En adoptant un style clair et concis, en assurant la rigueur et l'objectivité des constats, et en structurant la rédaction de manière fluide, l'auditeur interne s'assure que le rapport soit facilement accessible et compréhensible.
Cette qualité de rédaction contribue grandement à l'appropriation des résultats de l'audit par les lecteurs. Lorsque le rapport est perçu comme un document clair, crédible et agréable à lire, les parties prenantes sont davantage enclines à s'en saisir et à s'impliquer dans la mise en œuvre des recommandations.
- Favoriser la compréhension et l'action
Au-delà de la simple restitution des constats, l'enjeu pour l'auditeur est de s'assurer que le rapport d'audit devienne un véritable vecteur d'amélioration pour l'organisation. En maîtrisant les différents aspects rédactionnels, il peut transformer le rapport en un outil facilitant la compréhension et l'action.
Une rédaction claire et structurée permettra aux lecteurs de saisir rapidement les enjeux clés et les principaux axes d'amélioration identifiés. De même, une approche factuelle et objective renforcera la crédibilité des conclusions formulées, incitant les parties prenantes à s'engager dans leur mise en œuvre.

In fine, la qualité rédactionnelle du rapport d'audit conditionne grandement son impact et sa capacité à impulser des changements concrets au sein de l'organisation. En s'attachant à ces différents aspects, l'auditeur interne fait du rapport un levier de progrès et de performance organisationnelle.

La Phase 4 : le suivi des recommandations

Conformément aux normes de l'Institut des Auditeurs Internes⁹⁶⁷, le suivi de la mise en œuvre des recommandations formulées dans le rapport d'audit constitue une mission à part entière, distincte de l'audit initial. Cette mission de suivi, généralement réalisée environ 6 mois après la finalisation du rapport d'audit, joue un rôle crucial pour s'assurer que les améliorations identifiées lors de l'audit se concrétisent durablement au sein de l'organisation.

1. Évaluer la réalisation effective du plan d'action

Lors de cette mission de suivi, l'auditeur interne procède à une évaluation approfondie de la mise en œuvre du plan d'action initialement convenu avec les audités. Il s'agit de vérifier que les actions correctives promises ont bien été réalisées dans les délais prévus, et que les recommandations formulées dans le rapport d'audit ne soient pas restées lettre morte. Pour ce faire, l'auditeur interne s'appuie sur plusieurs sources d'information :

- Le plan d'action initial, qui détaille les actions à entreprendre, les responsables désignés et les échéances prévues
- Les éventuels documents, procédures, formations ou autres preuves attestant de la réalisation effective des actions
- Des entretiens approfondis avec les responsables opérationnels impliqués, afin de valider la mise en œuvre concrète des changements
- Des contrôles et tests complémentaires permettant d'évaluer l'efficacité des améliorations apportées

Cette phase d'évaluation minutieuse permet à l'auditeur interne de s'assurer que les engagements pris suite à l'audit initial ont bien été tenus, et que les résultats de l'audit se sont effectivement traduits en progrès durables pour l'organisation.

2. Rédiger un rapport de suivi détaillé

À l'issue de cette mission de suivi approfondie, l'auditeur interne rédige un rapport détaillé, confirmant la réalisation effective du plan d'action ou identifiant les éventuels écarts, retards ou difficultés rencontrés⁹⁶⁸. Ce rapport de suivi permet de clore officiellement le cycle de l'audit et de documenter les progrès accomplis.

Le rapport de suivi comporte généralement les éléments suivants :

- Un bref rappel du contexte et des principaux constats de l'audit initial
- La description détaillée du suivi effectué (documents analysés, personnes rencontrées, contrôles réalisés, etc.)

⁹⁶⁷ IIA (Institute of Internal Auditors). (2017). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors.

⁹⁶⁸ Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., Scheiner, J. H., & Ridley, A. J. (2019). Sawyer's internal auditing: The practice of modern internal auditing. Institute of Internal Auditors.

- La confirmation de la réalisation effective du plan d'action, avec des preuves à l'appui
- L'identification des écarts éventuels par rapport au plan initial, ainsi que les actions correctives encore à entreprendre
- Le cas échéant, de nouvelles recommandations pour parachever la démarche d'amélioration
- Une conclusion sur l'impact global de l'audit et la maturité atteinte par l'organisation

En réalisant cette mission de suivi approfondie quelques mois après l'audit initial, l'auditeur interne joue un rôle essentiel pour s'assurer que les recommandations formulées aient un réel et durable impact au sein de l'organisation (IIA, 2017). Cette démarche rigoureuse renforce la crédibilité de la fonction audit et son positionnement en tant que partenaire stratégique de l'amélioration continue.

Les livrables essentiels d'une mission d'audit interne

Phase de planification : La phase de planification d'une mission d'audit interne est une étape cruciale qui permet de définir les objectifs, la portée, la méthodologie et les ressources nécessaires pour mener à bien l'intervention. Cette phase génère plusieurs livrables essentiels :

1. Ordre de mission

L'ordre de mission constitue le document fondateur qui lance officiellement une mission d'audit interne au sein de l'organisation. Rédigé par le responsable de la fonction audit, cet ordre de mission définit avec précision le mandat confié à l'auditeur interne, le périmètre de la mission, ainsi que le cadre dans lequel elle s'inscrit.

Tout d'abord, l'ordre de mission délimite clairement le mandat de l'audit. Il précise les objectifs à atteindre, les principaux enjeux identifiés, et les résultats attendus de la mission. Cette formalisation du mandat permet d'aligner les attentes de la direction et de l'équipe d'audit.

Ensuite, l'ordre de mission définit le périmètre de la mission d'audit. Il spécifie les processus, activités ou entités qui seront passés en revue, ainsi que les limites dans lesquelles l'auditeur devra concentrer ses travaux. Cette délimitation du périmètre d'intervention est essentielle pour garantir la pertinence et l'efficacité de l'audit.

Enfin, l'ordre de mission formalise le cadre dans lequel s'inscrit la mission d'audit. Il énonce les références réglementaires, les politiques internes, ou encore les meilleures pratiques qui serviront de base pour l'évaluation des contrôles et la formulation des recommandations. Ce cadre de référence confère à l'audit interne une légitimité et une rigueur indispensables.

Au-delà de ces éléments de contenu, l'ordre de mission joue également un rôle essentiel dans la formalisation de l'autorité et de la responsabilité de l'auditeur interne. En étant signé par la direction générale ou le comité d'audit, ce

document confère à l'auditeur les moyens d'accéder aux informations et de formuler des recommandations engageantes pour l'organisation.

Ainsi, l'ordre de mission constitue un document fondateur qui pose les bases de la mission d'audit interne, en définissant clairement son mandat, son périmètre et son cadre de référence. Ce document joue un rôle déterminant pour garantir la légitimité, l'efficacité et l'impact de l'audit au sein de l'entreprise.

2. Référentiel d'audit

Lors d'une mission d'audit interne, le référentiel d'audit constitue un document clé qui recense l'ensemble des lois, réglementations, politiques et procédures applicables au périmètre audité⁹⁶⁹. Véritable pierre angulaire de l'évaluation, ce référentiel sert de base de comparaison pour juger de la conformité et de l'adéquation des contrôles en place au sein de l'organisation.

Tout d'abord, l'auditeur interne est chargé d'identifier et de compiler dans ce référentiel l'ensemble des exigences réglementaires, légales et normatives qui s'appliquent aux processus, activités ou entités audités. Cela peut inclure, par exemple, des lois sectorielles, des réglementations prudentielles, ou encore des normes professionnelles. Cette recension exhaustive des références applicables confère au référentiel d'audit une légitimité et une fiabilité incontestables.

Ensuite, l'auditeur intègre également dans ce référentiel les politiques, procédures, instructions et autres documents internes définissant les règles de fonctionnement et de contrôle au sein de l'organisation. Cette prise en compte des exigences définies en interne permet d'évaluer non seulement la conformité aux réglementations externes, mais aussi l'adéquation des contrôles avec les attentes et standards de l'entreprise.

Tout au long de la mission d'audit, le référentiel ainsi constitué sert de base de comparaison pour l'évaluation des pratiques observées. L'auditeur interne vérifie que les processus, activités et contrôles en place sont bien conformes aux dispositions légales, réglementaires et internes applicables. Toute écart ou non-conformité identifié pourra alors être objectivement documenté et servir de fondement aux recommandations formulées.

Au-delà de cette fonction d'évaluation, le référentiel d'audit joue également un rôle pédagogique auprès des audités. En rassemblant dans un même document l'ensemble des exigences de référence, il permet de clarifier le cadre normatif applicable et de faciliter la compréhension des constats et recommandations de l'audit.

Ainsi, le référentiel d'audit constitue un outil essentiel pour mener à bien une mission d'audit interne. En recensant de manière exhaustive les dispositions légales, réglementaires et internes, il sert de base fiable et légitime pour évaluer la conformité et l'adéquation des contrôles au sein de l'organisation.

⁹⁶⁹ Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2017). Auditing and assurance services. Pearson.

3. Objectifs d'audit

Lors de la phase de planification d'une mission d'audit interne, la définition des objectifs d'audit constitue une étape cruciale. Ces objectifs, clairement énoncés et communiqués, vont en effet jouer un rôle déterminant pour orienter les travaux de l'auditeur et guider la réalisation de la mission⁹⁷⁰.

Tout d'abord, les objectifs d'audit permettent de préciser les résultats attendus de la mission. Ils spécifient les questions auxquelles l'audit devra répondre, les problèmes qu'il devra identifier et résoudre, ou encore les améliorations qu'il devra proposer. Cette formalisation des attentes est essentielle pour aligner les efforts de l'équipe d'audit avec les besoins de l'organisation.

Au-delà de cette fonction de cadrage, les objectifs d'audit jouent également un rôle central dans la collecte d'informations et l'analyse des risques. En effet, les objectifs définis orienteront les recherches documentaires, les entretiens à mener, et les tests à effectuer par l'auditeur interne. Ils lui permettront de concentrer ses efforts sur les zones à risque et les points de contrôle essentiels, afin d'obtenir les preuves nécessaires pour répondre aux attentes.

Par exemple, si l'un des objectifs est d'évaluer l'efficacité des contrôles sur les dépenses, l'auditeur interne mettra l'accent sur l'analyse des processus d'achat, de paiement et de comptabilisation des dépenses. Il concentrera ses investigations sur les zones à risque, telles que la pertinence des validations, la séparation des tâches, ou encore la fiabilité des contrôles informatiques.

Ainsi, la définition d'objectifs d'audit clairs et pertinents constitue un prérequis essentiel pour mener à bien une mission d'audit interne. En guidant la collecte d'informations et l'analyse des risques, ces objectifs permettent à l'auditeur d'apporter des réponses concrètes aux attentes de l'organisation et de formuler des recommandations adaptées.

4. Programme de travail

Le programme de travail constitue un document clé dans la phase de planification d'une mission d'audit interne. Rédigé par l'auditeur, ce programme détaille de manière exhaustive les procédures d'audit qui seront mises en œuvre pour atteindre les objectifs fixés. Il définit également l'étendue et la nature des tests à réaliser, ainsi que les échantillons à examiner.

Tout d'abord, le programme de travail décrit de façon précise les différentes étapes et procédures qui seront suivies par l'auditeur interne. Il recense les analyses documentaires à effectuer, les entretiens à mener, les contrôles à réaliser, les échantillons à tester, etc. Cette formalisation détaillée des actions à entreprendre permet à l'équipe d'audit de s'organiser efficacement et de s'assurer que tous les aspects de la mission seront couverts.

⁹⁷⁰ Pickett, K. H. S. (2010). The internal auditing handbook. John Wiley & Sons.

Par ailleurs, le programme de travail définit l'étendue et la nature des tests qui seront réalisés par l'auditeur. Il précise, par exemple, le nombre de transactions à examiner, la période à couvrir, les méthodes d'échantillonnage à utiliser, ou encore les contrôles spécifiques à vérifier. Cette planification rigoureuse des tests garantit que l'audit fournira des conclusions fiables et représentatives de la situation.

En outre, le programme de travail attribue des responsabilités et des délais à chaque étape de la mission. Il désigne les membres de l'équipe d'audit qui seront en charge de la réalisation des différentes procédures, et fixe un calendrier prévisionnel. Cette planification détaillée permet de coordonner efficacement les efforts de l'équipe et d'anticiper les éventuels ajustements nécessaires.

Enfin, le programme de travail est régulièrement revu et mis à jour par l'auditeur, au fur et à mesure de l'avancement de la mission. Cette adaptabilité permet de prendre en compte les nouveaux éléments découverts, de réajuster la portée des tests, ou encore de réallouer les ressources en fonction des besoins. Ainsi, le programme de travail joue un rôle essentiel dans la planification et la réalisation d'une mission d'audit interne. En détaillant les procédures à mettre en œuvre et l'étendue des tests à réaliser, il garantit l'exhaustivité et la fiabilité des conclusions de l'audit. Ce document constitue une véritable feuille de route pour l'équipe d'audit, lui permettant de mener à bien sa mission dans le respect des délais et des objectifs fixés.

Phase d'accomplissement : La phase d'accomplissement est la phase d'exécution de la mission d'audit interne, au cours de laquelle les auditeurs réalisent les procédures d'audit planifiées. Cette phase génère plusieurs livrables essentiels :

1. Documentation des preuves

La phase d'accomplissement d'une mission d'audit interne se caractérise par la collecte et la documentation rigoureuse des preuves permettant d'attester les constats formulés par l'auditeur. Cette documentation des preuves constitue en effet une étape essentielle, qui fournira la base factuelle solide sur laquelle s'appuieront les conclusions du rapport⁹⁷¹.

Tout au long de la mission, l'auditeur interne s'attache à rassembler une documentation complète et fiable, reflétant fidèlement les éléments observés et les informations collectées. Cette documentation peut prendre des formes diverses : copies de documents, extraits de systèmes d'information, photographies, enregistrements audio ou vidéo, listes d'échantillons, fiches de

⁹⁷¹ Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2017). Auditing and assurance services. Pearson.

synthèse d'entretiens, etc. L'objectif est de disposer d'une base de preuves tangibles et vérifiables, qui permettra d'étayer chacun des constats et recommandations formulés dans le rapport d'audit.

Au-delà de cette exhaustivité, l'auditeur interne veille également à la pertinence et à la fiabilité de cette documentation probante. Il s'assure que les preuves collectées sont effectivement en lien direct avec les objectifs de la mission et les observations réalisées. Il évalue également la crédibilité et l'intégrité des sources d'information, afin de garantir la validité des éléments rassemblés.

Cette documentation détaillée des preuves joue un rôle essentiel dans la rédaction du rapport d'audit. Elle constitue en effet la base factuelle sur laquelle l'auditeur s'appuiera pour décrire les constats, justifier les analyses effectuées, et argumenter les recommandations formulées. Cette documentation probante renforce ainsi la solidité et la crédibilité du rapport d'audit aux yeux des parties prenantes.

Au-delà du rapport final, la documentation des preuves revêt également une importance capitale dans la perspective d'un éventuel recours ou litige. En cas de contestation des conclusions de l'audit, cette documentation exhaustive et fiable permettra de prouver le bien-fondé des observations et de défendre la position de l'auditeur interne.

Ainsi, la documentation rigoureuse des preuves collectées lors de l'audit constitue une étape cruciale, qui garantit la solidité et la crédibilité des conclusions formulées. En fournissant une base factuelle incontestable, elle renforce l'impact et la pertinence des recommandations proposées à l'organisation.

2. Observations validées

Au terme de la phase d'accomplissement d'une mission d'audit interne, l'étape des observations validées joue un rôle central dans la formulation des conclusions de l'audit⁹⁷². Ce document de synthèse rassemble et formalise les écarts, lacunes et opportunités d'amélioration identifiés par l'auditeur, constituant ainsi le socle solide sur lequel s'appuieront les recommandations proposées à l'organisation.

Tout au long de la mission, l'auditeur interne a collecté une documentation probante détaillée, permettant d'étayer les constats réalisés sur le terrain. À partir de cette base factuelle, il procède à une analyse approfondie des

⁹⁷² IIA (Institute of Internal Auditors). (2017). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors.

dysfonctionnements, insuffisances et zones de risque observés au sein des processus, activités ou entités audités.

La phase des observations validées consiste alors à synthétiser de manière structurée ces différents constats. Pour chaque problème identifié, l'auditeur en décrit précisément la nature et la portée, en s'appuyant sur les preuves collectées. Il explicite les causes sous-jacentes, les impacts potentiels sur l'organisation, ainsi que les critères de conformité ou de performance qui n'ont pas été respectés.

Cette formalisation détaillée des observations constitue le socle solide sur lequel l'auditeur pourra ensuite bâtir ses recommandations. En effet, chaque observation validée va donner lieu à la formulation d'actions correctives ou d'amélioration, visant à remédier aux problèmes identifiés et à renforcer les dispositifs de contrôle et de gouvernance de l'organisation.

Au-delà de cette fonction d'étayage des recommandations, les observations validées jouent également un rôle essentiel dans la restitution et la communication des conclusions de l'audit. Intégrées dans le rapport final, elles permettent de présenter de manière structurée et argumentée les principaux constats de la mission, favorisant ainsi la compréhension et l'appropriation par les parties prenantes.

Ainsi, la phase des observations validées constitue un élément clé de la mission d'audit interne. En synthétisant de manière rigoureuse et documentée les dysfonctionnements identifiés, elle fournit à l'auditeur un socle solide pour formuler des recommandations pertinentes et impactantes, au bénéfice de l'organisation⁹⁷³.

3. Ébauche de plan d'action

À l'issue de la mission d'audit interne, l'élaboration d'une ébauche de plan d'action constitue une étape clé dans la formulation des recommandations à l'attention de l'organisation audité⁹⁷⁴. Ce document détaille les actions correctives et d'amélioration proposées par l'auditeur, en désignant les responsables de leur mise en œuvre ainsi que les échéances associées.

Partant des observations validées et des principaux constats issus de l'audit, l'auditeur interne conçoit dans cette ébauche de plan d'action une série de recommandations visant à remédier aux problèmes identifiés. Ces recommandations peuvent prendre diverses formes : renforcement des contrôles, optimisation des processus, formation du personnel, mise en place

⁹⁷³ Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., Scheiner, J. H., & Ridley, A. J. (2019). Sawyer's internal auditing: The practice of modern internal auditing. Institute of Internal Auditors.

⁹⁷⁴ Pickett, K. H. S. (2010). The internal auditing handbook. John Wiley & Sons.

de nouvelles procédures, etc. L'objectif est de proposer des solutions pragmatiques et réalistes, susceptibles d'apporter une réponse efficace aux enjeux soulevés par l'audit⁹⁷⁵.

Au-delà de la formulation des recommandations, l'ébauche de plan d'action désigne également les parties prenantes responsables de leur mise en œuvre. L'auditeur identifie ainsi les directions, services ou collaborateurs qui seront chargés de piloter et de déployer chacune des actions correctives ou d'amélioration. Cette attribution des responsabilités est essentielle pour s'assurer de l'engagement et de l'appropriation des recommandations par l'organisation.

Le plan d'action ébauché comprend également un calendrier prévisionnel, avec des échéances de réalisation pour chaque recommandation. Ces délais constituent un engagement formel de l'organisation, qui s'engage à remédier aux problèmes identifiés dans des délais convenus. Ils permettent également à l'auditeur interne de suivre et d'évaluer la bonne mise en œuvre des actions correctives.

Enfin, l'ébauche de plan d'action peut également intégrer des indicateurs de suivi, permettant d'évaluer l'efficacité des actions entreprises et leur impact sur les dysfonctionnements initiaux. Ces indicateurs fourniront à l'auditeur et à l'organisation des points de repère pour mesurer les progrès réalisés.

Ainsi, l'ébauche de plan d'action constitue un document essentiel dans la phase de restitution et de suivi de la mission d'audit interne. En proposant des solutions concrètes, en désignant les responsables, et en fixant un calendrier de mise en œuvre, elle fournit une feuille de route claire et opérationnelle pour remédier aux problèmes identifiés et améliorer les dispositifs de contrôle et de gouvernance de l'organisation.

Phase de communication

1. Rapport d'audit

Le rapport d'audit constitue le document de synthèse essentiel qui restitue de manière structurée les constats et recommandations issus de la mission d'audit interne⁹⁷⁶. Ce rapport joue un rôle central dans la communication des résultats de l'audit auprès des parties prenantes, facilitant ainsi leur compréhension et leur appropriation.

⁹⁷⁵ Reding, K. F., Sobel, P. J., Anderson, U. L., Head, M. J., Ramamoorti, S., Salamasick, M., & Riddle, C. (2013). Internal auditing: Assurance & consulting services. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

⁹⁷⁶ Vallario, C. W. (2003). The audit report: communicating the results. Internal Auditor, 60(3), 65-69.

La structure du rapport d'audit suit généralement un plan standardisé, qui permet d'organiser de manière logique et cohérente les différents éléments de la mission. Après une introduction contextualisant le champ et les objectifs de l'audit, le rapport présente les principales observations validées par l'auditeur, en s'appuyant sur les preuves documentées.

Cette partie dédiée aux observations synthétise de façon structurée les dysfonctionnements, insuffisances et zones de risque identifiés, en explicitant les causes, les impacts, et les critères de conformité ou de performance qui n'ont pas été respectés. Cette formalisation détaillée des constats constitue le socle factuel solide sur lequel s'appuient ensuite les recommandations formulées.

En effet, le rapport d'audit détaille les actions correctives et d'amélioration proposées par l'auditeur pour remédier aux problèmes relevés. Pour chaque recommandation, le rapport indique les parties prenantes responsables de leur mise en œuvre, ainsi que les échéances prévues. Cette ébauche de plan d'action permet ainsi d'engager concrètement l'organisation dans la résolution des dysfonctionnements identifiés.

Au-delà de cette structure classique, le rapport d'audit est également conçu pour faciliter la compréhension et l'appropriation des conclusions par les parties prenantes⁹⁷⁷. L'auditeur veille ainsi à utiliser un style de rédaction clair et concis, en évitant le jargon technique. Il met l'accent sur la pertinence et l'impact des recommandations proposées, en explicitant clairement leurs bénéfices attendus pour l'organisation.

Enfin, le rapport d'audit peut être complété par des annexes détaillant certains éléments spécifiques, tels que la méthodologie suivie, les procédures d'audit mises en œuvre, ou encore la documentation probante rassemblée. Ces éléments complémentaires renforcent la transparence et la traçabilité du travail réalisé par l'auditeur interne.

Ainsi, le rapport d'audit constitue un document clé dans la communication et la valorisation des résultats de la mission d'audit interne. En structurant de manière claire et rigoureuse les constats et recommandations, il facilite la compréhension et l'appropriation des conclusions par les parties prenantes, contribuant ainsi à l'impact et à l'utilité de l'audit pour l'organisation.

⁹⁷⁷ IIA (Institute of Internal Auditors). (2017). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors.

2. Plan d'action

À l'issue de la mission d'audit interne, l'élaboration d'un plan d'action constitue une étape cruciale pour permettre à l'organisation auditée de s'engager concrètement dans la résolution des problèmes identifiés⁹⁷⁸. Ce document formalisé devient alors un outil de suivi et de pilotage indispensable pour assurer la mise en œuvre effective des recommandations.

Partant des observations validées et des recommandations formulées dans le rapport d'audit, le plan d'action détaille de manière exhaustive les actions correctives et d'amélioration que l'organisation s'engage à entreprendre. Pour chacune de ces actions, le plan d'action désigne les responsables de leur mise en œuvre, ainsi que les échéances de réalisation. Cette attribution claire des responsabilités et des délais constitue un engagement ferme de l'organisation envers les conclusions de l'audit.

Au-delà de cette formalisation des actions à entreprendre, le plan d'action comprend également des indicateurs de suivi permettant d'évaluer l'efficacité des mesures mises en place et leur impact sur les problèmes initiaux⁹⁷⁹. Ces indicateurs peuvent être de nature quantitative (comme des ratios de performance) ou qualitative (tels que des niveaux de satisfaction), et permettent de s'assurer que les améliorations attendues se concrétisent effectivement.

Le plan d'action devient alors un outil de pilotage essentiel, permettant à l'organisation de suivre régulièrement l'avancement de la mise en œuvre des recommandations. Des points d'étape réguliers, impliquant l'auditeur interne et les responsables désignés, permettent d'identifier les éventuels écarts ou retards, et d'ajuster le plan d'action si nécessaire.

Cette formalisation et ce suivi rigoureux des actions correctives et d'amélioration constituent un gage de crédibilité et d'efficacité pour la mission d'audit interne. Ils démontrent en effet l'engagement de l'organisation à s'approprier les conclusions de l'audit et à remédier durablement aux problèmes identifiés. Cela renforce ainsi l'impact et la pertinence de l'audit pour l'organisation.

⁹⁷⁸ Reding, K. F., Sobel, P. J., Anderson, U. L., Head, M. J., Ramamoorti, S., Salamasick, M., & Riddle, C. (2013). Internal auditing: Assurance & consulting services. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

⁹⁷⁹ Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., Scheiner, J. H., & Ridley, A. J. (2019). Sawyer's internal auditing: The practice of modern internal auditing. Institute of Internal Auditors.

Ainsi, le plan d'action joue un rôle essentiel dans la phase de suivi et de clôture de la mission d'audit interne. En formalisant les engagements de l'organisation et en servant d'outil de pilotage des améliorations, il permet de concrétiser les recommandations formulées et d'assurer leur mise en œuvre effective. Un plan d'action solide et bien suivi constitue donc un gage de succès pour la mission d'audit interne.

Phase de suivi des actions

1. Rapport de suivi des actions

Une fois que l'organisation audité a mis en place un plan d'action pour remédier aux problèmes identifiés, l'auditeur interne a la responsabilité de procéder à un suivi régulier de sa bonne exécution⁹⁸⁰. Ce suivi fait l'objet d'un rapport spécifique, qui permet de valider la réalisation effective du plan d'action et de confirmer l'impact durable des recommandations formulées dans le cadre de la mission d'audit.

Dans ce rapport de suivi, l'auditeur interne passe en revue de manière exhaustive les différentes actions correctives et d'amélioration prévues dans le plan d'action, en évaluant leur état d'avancement. Pour chaque action, il indique si elle a été menée à bien dans les délais impartis, si elle est en cours de réalisation, ou si elle n'a pas encore été entreprise. Cette évaluation détaillée permet de s'assurer que l'organisation tient ses engagements et met effectivement en œuvre les recommandations de l'audit.

Au-delà de cette simple vérification de la réalisation du plan d'action, le rapport de suivi permet également d'analyser l'impact concret des actions entreprises⁹⁸¹. En s'appuyant sur les indicateurs de suivi définis initialement, l'auditeur évalue si les améliorations escomptées ont bien été obtenues, et si les problèmes identifiés lors de la mission d'audit ont été durablement résolus. Cette analyse d'impact est essentielle pour s'assurer de l'efficacité et de la pertinence des recommandations formulées.

Le rapport de suivi peut également identifier d'éventuels obstacles ou difficultés rencontrés par l'organisation dans la mise en œuvre du plan d'action. L'auditeur interne peut alors proposer des ajustements ou des mesures complémentaires, afin de garantir l'achèvement des actions correctives et d'amélioration.

⁹⁸⁰ IIA (Institute of Internal Auditors). (2017). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors.

⁹⁸¹ Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., Scheiner, J. H., & Ridley, A. J. (2019). Sawyer's internal auditing: The practice of modern internal auditing. Institute of Internal Auditors.

Enfin, ce rapport de suivi constitue un élément clé du processus de communication et de restitution de la mission d'audit. Il permet en effet de rendre compte auprès des parties prenantes de l'avancement de la mise en œuvre des recommandations, et de confirmer l'impact effectif de l'audit sur l'organisation. Cette transparence renforce la crédibilité de l'auditeur interne et la confiance des parties prenantes dans le travail réalisé.

Ainsi, le rapport de suivi des actions constitue un outil indispensable pour l'auditeur interne, lui permettant de valider la réalisation effective du plan d'action et de confirmer l'impact durable des recommandations formulées. Ce suivi rigoureux garantit la pertinence et l'utilité de la mission d'audit pour l'organisation.

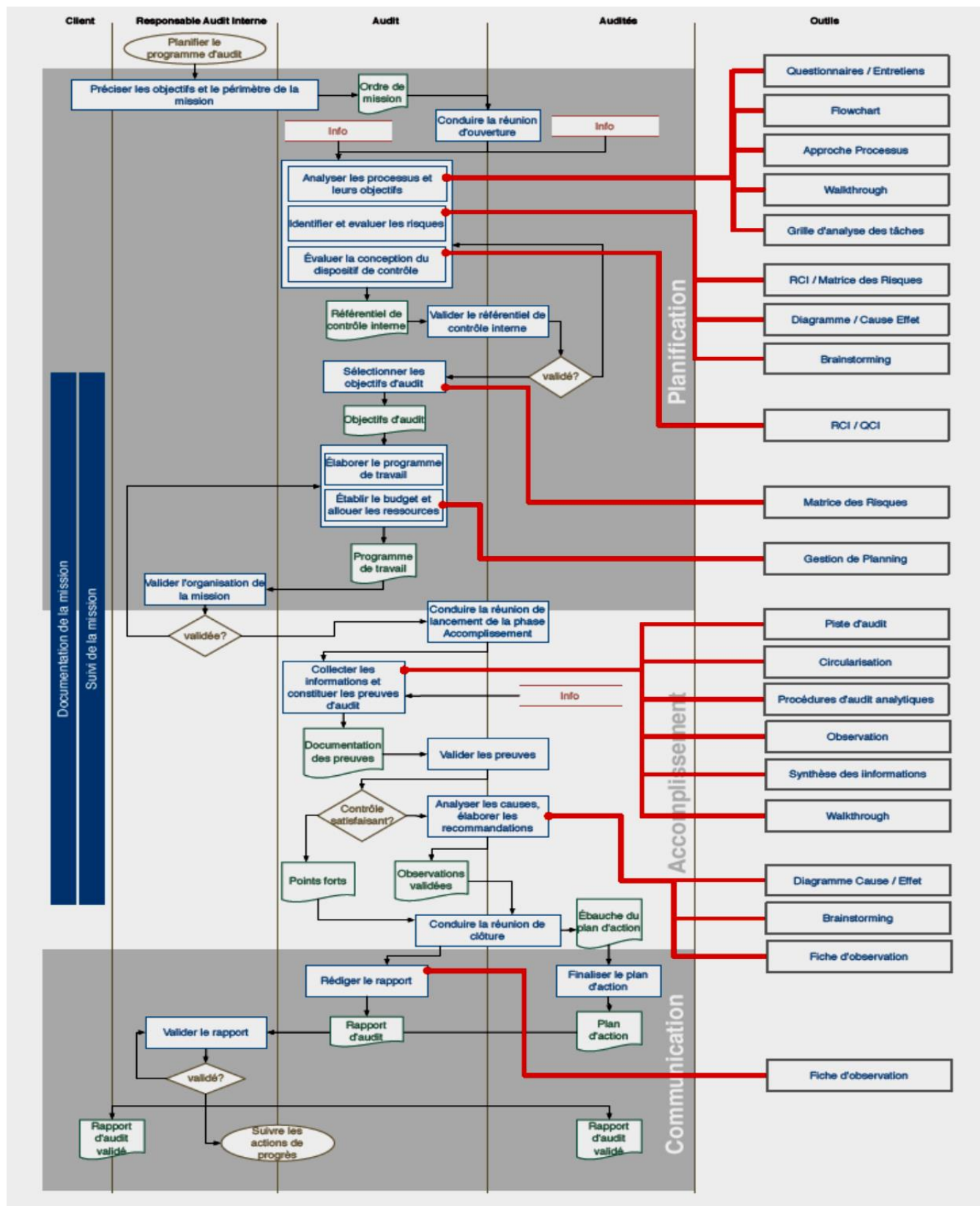
II. les outils d'audit interne

L'audit interne est un processus structuré et méthodique visant à évaluer et à améliorer l'efficacité des dispositifs de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle d'une organisation. Pour mener à bien leurs missions, les auditeurs internes s'appuient sur un ensemble d'outils et de techniques leur permettant de collecter des informations fiables, d'analyser les processus, d'identifier les problèmes, et de formuler des recommandations pertinentes.

Ces différents outils d'audit interne jouent un rôle essentiel tout au long du déroulement de la mission, depuis la phase de planification jusqu'à la restitution et au suivi des conclusions. Ils permettent à l'auditeur d'assurer la qualité, la rigueur et l'impact de son travail, en garantissant la solidité des constats et la crédibilité des recommandations proposées à l'organisation.

Parmi ces outils, on peut notamment citer ceux utilisés lors de la phase de planification, tels que l'analyse des risques, la cartographie des processus ou encore les entretiens avec les parties prenantes. Viennent ensuite les outils de la phase d'accomplissement, qui permettent de collecter et d'analyser les preuves, comme les procédures d'audit ou les tests de contrôle. Lors de la phase de communication, l'auditeur s'appuie sur des outils comme le rapport d'audit ou le plan d'action pour restituer ses conclusions de manière structurée et faciliter leur appropriation par l'organisation. Enfin et lors de la phase de suivi, l'auditeur s'appuie notamment sur le plan d'action formalisé avec l'organisation, ainsi que sur le rapport de suivi des actions afin de s'assurer que l'organisation s'approprie effectivement les conclusions de l'audit et remédie durablement aux dysfonctionnements.

L'utilisation rigoureuse de ces différents outils contribue à renforcer la crédibilité de l'audit interne auprès des parties prenantes, et à faire de cette fonction un levier stratégique pour l'amélioration continue des dispositifs de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle de l'organisation.



Source : formation professionnelle de Diplôme Professionnel d'Audit Interne organisé par AACIA en 2010

1. Les outils de la phase planification

La phase de planification est une étape cruciale du processus d'audit interne, durant laquelle les auditeurs mettent en place les fondations de leur intervention. Ils s'appuient sur un ensemble d'outils éprouvés pour identifier les risques, évaluer les contrôles en place et orienter leurs travaux de manière pertinente.

Parmi ces outils figurent le questionnaire de contrôle interne, le flowchart, le walkthrough, la grille d'analyse des tâches, la hiérarchisation des risques, le diagramme cause-effet et le brainstorming. Chacun de ces outils remplit des fonctions spécifiques et complémentaires, permettant aux auditeurs internes de collecter, d'organiser et d'analyser l'information de manière structurée.

Le questionnaire de contrôle interne permet ainsi d'évaluer la conception et l'efficacité des contrôles. Le flowchart et le walkthrough aident à comprendre en détail les processus opérationnels. La grille d'analyse des tâches facilite quant à elle l'examen des activités de contrôle. De leur côté, la hiérarchisation des risques, le diagramme cause-effet et le brainstorming constituent des outils puissants d'identification et d'analyse des risques majeurs.

En maîtrisant l'utilisation de ces différents outils, les auditeurs internes sont en mesure de mener une phase de planification approfondie, qui oriente efficacement la mise en œuvre de leurs missions d'audit. Cette phase constitue ainsi un préalable indispensable à la réalisation d'un audit interne de qualité.

1. Questionnaire de contrôle interne (QCI)

Le questionnaire de contrôle interne (QCI) est un outil essentiel utilisé par les auditeurs internes pour évaluer l'efficacité du système de contrôle interne d'une organisation⁹⁸². Cet outil permet d'identifier les forces et les faiblesses des processus de contrôle et de gouvernance, afin de guider les recommandations d'amélioration.

1.1. Objectifs du QCI : les principaux objectifs du questionnaire de contrôle interne sont :

- Obtenir une compréhension approfondie des processus, des contrôles et de l'environnement de contrôle de l'organisation.
- Identifier les risques et les lacunes potentielles dans le système de contrôle interne.
- Évaluer l'efficacité des contrôles existants pour atténuer les risques identifiés.
- Recueillir des informations pertinentes pour orienter les travaux d'audit et formuler des recommandations.

⁹⁸² COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). (2013). Internal Control - Integrated Framework.

1.2. Élaboration du QCI : la conception du QCI suit généralement les étapes suivantes :

- Définition du champ d'application : les auditeurs délimitent le périmètre du QCI en fonction des objectifs de l'audit et des enjeux identifiés.
- Identification des contrôles clés : les auditeurs recensent les principaux contrôles mis en place par l'organisation pour atténuer les risques.
- Formulation des questions : les auditeurs rédigent des questions précises et pertinentes, qui permettent d'évaluer l'efficacité des contrôles.
- Pondération des questions : les auditeurs attribuent des coefficients de pondération aux questions, en fonction de leur importance relative.
- Validation du QCI : le questionnaire est examiné et validé par les responsables de l'audit interne et les parties prenantes concernées.

1.3. Administration du QCI : l'administration du QCI par les auditeurs internes comprend les étapes suivantes :

- Collecte des réponses : les auditeurs recueillent les réponses des personnes interrogées, en veillant à la fiabilité et à l'exhaustivité des informations.
- Analyse des résultats : les auditeurs examinent attentivement les réponses pour identifier les forces, les faiblesses et les risques du système de contrôle interne.
- Interprétation des données : les auditeurs interprètent les résultats en tenant compte du contexte organisationnel et des enjeux spécifiques.
- Formulation des conclusions : les auditeurs formulent des conclusions sur l'efficacité globale du contrôle interne et ses axes d'amélioration.

1.4. Utilisation des résultats du QCI : les résultats du QCI sont utilisés par les auditeurs internes de diverses manières :

- Orientation des travaux d'audit : les conclusions du QCI permettent de mieux cibler les zones à risque et d'adapter la portée de l'audit.
- Élaboration des recommandations : les faiblesses identifiées guident les auditeurs dans la formulation de recommandations pertinentes.
- Suivi des actions correctives : les résultats du QCI servent de référence pour suivre la mise en œuvre des actions d'amélioration.
- Communication avec la direction : les auditeurs utilisent les résultats du QCI pour informer la direction sur l'état du contrôle interne.

En conclusion, le questionnaire de contrôle interne est un outil incontournable pour les auditeurs internes, qui leur permet d'évaluer l'efficacité du système de contrôle interne de l'organisation. Son élaboration et son administration rigoureuses, ainsi que l'utilisation judicieuse de ses résultats, sont essentielles pour orienter les recommandations d'amélioration et contribuer à la performance globale de l'entreprise.

2. Le flowchart

Le flowchart, ou diagramme de flux, est un outil graphique essentiel utilisé par les auditeurs internes pour documenter et analyser les processus d'une organisation⁹⁸³. Il permet de visualiser de manière structurée le déroulement des activités, les flux d'information et les points de contrôle, facilitant ainsi l'évaluation de l'efficacité du système de contrôle interne.

2.1. Objectifs du flowchart : les principaux objectifs du flowchart pour les auditeurs internes sont :

- Comprendre en détail le fonctionnement des processus opérationnels.
- Identifier les risques et les points de contrôle clés au sein des processus.
- Évaluer l'adéquation et l'efficacité des contrôles mis en place.
- Documenter les processus et faciliter la communication avec les parties prenantes.
- Orienter les travaux d'audit et formuler des recommandations pertinentes.

2.2. Élaboration du flowchart : la conception du flowchart par les auditeurs internes comporte généralement les étapes suivantes :

- Définition du périmètre : les auditeurs délimitent le processus à analyser, en fonction des objectifs de l'audit.
- Collecte d'informations : les auditeurs recueillent les données nécessaires auprès des personnes impliquées dans le processus.
- Identification des activités clés : les auditeurs recensent les principales étapes, les décisions et les contrôles du processus.
- Représentation graphique : les auditeurs traduisent les informations collectées sous forme de diagramme de flux, en utilisant les symboles standardisés.
- Validation du flowchart : le diagramme est examiné et validé par les responsables du processus.

2.3. Analyse du flowchart : l'analyse du flowchart par les auditeurs internes comprend les étapes suivantes :

- Examen des activités et des flux : les auditeurs étudient attentivement le déroulement du processus, les liaisons entre les activités et les points de décision.
- Identification des risques : les auditeurs repèrent les zones à risque, telles que les points de contrôle faibles, les activités mal définies ou les transferts d'informations inadaptés.
- Évaluation des contrôles : les auditeurs évaluent l'adéquation et l'efficacité des contrôles mis en place pour atténuer les risques identifiés.

⁹⁸³ Moeller, R. R. (2018). Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge. John Wiley & Sons.

- Formulation des conclusions : les auditeurs tirent des conclusions sur la robustesse du système de contrôle interne et les axes d'amélioration.

2.4. Utilisation du flowchart dans l'audit : les auditeurs internes utilisent le flowchart de diverses manières dans le cadre de leurs missions :

- Planification de l'audit : le flowchart aide les auditeurs à mieux comprendre le fonctionnement du processus et à cibler les zones à risque.
- Réalisation de l'audit : le flowchart sert de base pour tester les contrôles, recueillir des preuves d'audit et identifier les anomalies.
- Formulation des recommandations : les faiblesses mises en évidence par l'analyse du flowchart guident les auditeurs dans la formulation de recommandations pertinentes.
- Communication avec les parties prenantes : le flowchart permet aux auditeurs de présenter de manière visuelle et pédagogique leurs constats et leurs recommandations.

En conclusion, le flowchart est un outil essentiel pour les auditeurs internes, qui leur permet de comprendre en détail les processus de l'organisation, d'identifier les risques et d'évaluer l'efficacité du système de contrôle interne. Son utilisation rigoureuse, de la phase de conception à l'analyse, contribue à la qualité et à la pertinence des missions d'audit interne.

3. Le walkthrough (test de cheminement)

Le walkthrough, ou test de cheminement, est une technique d'audit interne qui consiste à suivre et à observer étape par étape l'exécution d'un processus opérationnel, afin d'en évaluer l'efficacité et l'adéquation des contrôles⁹⁸⁴.

3.1. Objectifs du walkthrough : les principaux objectifs du walkthrough pour les auditeurs internes sont :

- Acquérir une compréhension détaillée du déroulement d'un processus opérationnel.
- Identifier les risques et les points de contrôle clés au sein du processus.
- Évaluer l'efficacité des contrôles mis en place et leur adéquation avec les procédures.
- Détecter les écarts entre les processus théoriques et leur application concrète.
- Recueillir des informations pertinentes pour orienter les tests complémentaires et formuler des recommandations.

3.2. Préparation du walkthrough : la préparation du walkthrough par les auditeurs internes comprend généralement les étapes suivantes :

⁹⁸⁴ Chambers, R. F., & Odar, M. (2015). A new vision for internal audit. *Journal of Accountancy*, 219(3), 34-39.

- Définition du champ d'application : les auditeurs délimitent le périmètre du processus à examiner, en fonction des objectifs de l'audit.
- Analyse des documents existants : les auditeurs étudient les procédures, les organigrammes et les flowcharts relatifs au processus.
- Identification des personnes clés : les auditeurs déterminent les acteurs à observer et à interroger lors du walkthrough.
- Planification de la séance : les auditeurs organisent la séance de walkthrough, en fixant un calendrier et en préparant les questions à poser.
- Coordination avec les parties prenantes : les auditeurs informent et obtiennent la collaboration des responsables du processus.

3.3. Déroulement du walkthrough : la réalisation du walkthrough par les auditeurs internes comprend les étapes suivantes :

- Observation du processus : les auditeurs suivent attentivement l'exécution du processus, étape par étape, en prenant des notes.
- Interrogation des acteurs : les auditeurs posent des questions aux personnes impliquées pour comprendre leurs rôles, leurs responsabilités et leurs pratiques.
- Vérification des contrôles : les auditeurs examinent la mise en œuvre effective des contrôles identifiés et évaluent leur efficacité.
- Identification des anomalies : les auditeurs repèrent les écarts entre les procédures établies et leur application concrète.
- Consolidation des constats : les auditeurs synthétisent leurs observations et leurs analyses pour formuler des conclusions.

3.4. Utilisation des résultats du walkthrough : les auditeurs internes utilisent les résultats du walkthrough de diverses manières :

- Orientation des travaux d'audit : les constats du walkthrough permettent aux auditeurs de mieux cibler les zones à risque et d'ajuster la portée de l'audit.
- Évaluation du contrôle interne : les informations recueillies lors du walkthrough alimentent l'analyse de l'efficacité du système de contrôle interne.
- Formulation des recommandations : les faiblesses et les anomalies identifiées guident les auditeurs dans la formulation de recommandations pertinentes.
- Communication avec les parties prenantes : les résultats du walkthrough constituent une base solide pour informer la direction sur l'état des processus audités.

4. La grille d'analyse des tâches

La grille d'analyse des tâches est un outil utilisé par les auditeurs internes pour examiner de manière structurée et détaillée les activités et les responsabilités associées à un processus ou à une fonction au sein d'une organisation⁹⁸⁵.

4.1. Objectifs de la grille d'analyse des tâches : les principaux objectifs de la grille d'analyse des tâches sont :

- Comprendre en détail les différentes activités qui composent un processus.
- Identifier les rôles et les responsabilités des acteurs impliqués.
- Évaluer l'adéquation entre les tâches réalisées et les procédures établies.
- Détecter les lacunes, les chevauchements ou les zones de risque.
- Orienter les tests complémentaires et formuler des recommandations pertinentes.

4.2. Élaboration de la grille d'analyse des tâches : la conception de la grille d'analyse des tâches par les auditeurs internes comprend généralement les étapes suivantes :

- Définition du périmètre : les auditeurs délimitent le processus ou la fonction à examiner.
- Collecte d'informations : les auditeurs recueillent des données sur les activités, les acteurs et les procédures.
- Identification des tâches : les auditeurs recensent de manière exhaustive les différentes tâches effectuées.
- Structuration de la grille : les auditeurs organisent les informations dans un format matriciel.
- Validation de la grille : les auditeurs vérifient l'exactitude et la pertinence des informations.

4.3. Analyse de la grille d'analyse des tâches : l'analyse de la grille d'analyse des tâches par les auditeurs internes comprend les étapes suivantes :

- Examen détaillé des tâches : les auditeurs étudient chaque activité en termes de description, de fréquence, de durée, etc.
- Identification des rôles et responsabilités : les auditeurs déterminent les acteurs impliqués et leurs attributions respectives.
- Évaluation de l'adéquation des tâches : les auditeurs vérifient la conformité entre les tâches réalisées et les procédures établies.
- Détection des lacunes et des risques : les auditeurs repèrent les éventuelles faiblesses, les chevauchements ou les zones de risque.
- Formulation des conclusions : les auditeurs synthétisent leurs observations et leurs analyses.

⁹⁸⁵ Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Ye, Z. (2019). Internal audit outsourcing and the risk of fraudulent financial reporting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 38(1), 161-184.

4.4. Utilisation des résultats de la grille d'analyse des tâches : les auditeurs internes utilisent les résultats de la grille d'analyse des tâches de diverses manières :

- Planification des travaux d'audit : les informations collectées permettent aux auditeurs de mieux cibler les zones à risque et d'ajuster la portée de l'audit.
- Évaluation du contrôle interne : l'analyse des tâches et des responsabilités alimente l'évaluation de l'efficacité du système de contrôle interne.
- Formulation des recommandations : les lacunes et les risques identifiés guident les auditeurs dans la formulation de recommandations pertinentes.
- Communication avec les parties prenantes : les résultats de la grille d'analyse constituent une base solide pour informer la direction sur les processus audités.

5. Hiérarchisation des risques

La hiérarchisation des risques est une technique essentielle pour les auditeurs internes, leur permettant d'identifier, d'évaluer et de prioriser les risques majeurs auxquels l'organisation est exposée⁹⁸⁶.

5.1. Objectifs de la hiérarchisation des risques : les principaux objectifs de la hiérarchisation des risques sont :

- Dresser un inventaire exhaustif des risques potentiels auxquels l'organisation fait face.
- Évaluer de manière approfondie l'importance et la probabilité d'occurrence de chaque risque identifié.
- Classer les risques par ordre de priorité en fonction de leur niveau de criticité.
- Orienter les travaux d'audit vers les domaines présentant les risques les plus élevés.
- Guider la conception et la mise en place des contrôles les plus appropriés pour atténuer les risques prioritaires.

5.2. Processus de hiérarchisation des risques : le processus de hiérarchisation des risques par les auditeurs internes comprend généralement les étapes suivantes :

- Identification exhaustive des risques : les auditeurs recensent de manière approfondie tous les risques potentiels à l'aide de diverses sources d'information (entretiens, revue documentaire, etc.).
- Évaluation détaillée des risques : les auditeurs estiment avec précision l'impact potentiel et la probabilité d'occurrence de chaque risque identifié.

⁹⁸⁶ KPMG. (2022). Internal Audit Transformation: Elevating Internal Audit's Strategic Impact.

- Classement des risques par ordre de priorité : les auditeurs ordonnent les risques en fonction de leur niveau de criticité, déterminé par l'impact et la probabilité.
- Définition de seuils de tolérance aux risques : les auditeurs établissent des seuils de tolérance pour chaque catégorie de risque, en fonction de la stratégie de l'organisation.
- Validation de la hiérarchisation des risques : les auditeurs vérifient la pertinence et l'exhaustivité du classement des risques, en impliquant les parties prenantes concernées.

5.3. Méthodes d'évaluation des risques : les auditeurs internes peuvent utiliser diverses méthodes pour évaluer les risques, notamment :

- Analyse de la probabilité et de l'impact : les auditeurs estiment la probabilité d'occurrence et l'impact potentiel de chaque risque.
- Analyse SWOT (Forces, Faiblesses, Opportunités, Menaces) : les auditeurs examinent les facteurs internes et externes qui influencent les risques.
- Analyse de sensibilité : les auditeurs évaluent la sensibilité des risques face à des changements de variables clés.
- Utilisation de grilles de cotation : les auditeurs attribuent des scores à chaque risque en fonction de critères prédéfinis (impact, probabilité, niveau de contrôle, etc.).

5.4. Utilisation de la hiérarchisation des risques : les auditeurs internes utilisent les résultats de la hiérarchisation des risques de diverses manières:

- Planification des missions d'audit : les auditeurs orientent leurs travaux en fonction des risques les plus critiques identifiés.
- Allocation optimale des ressources : les auditeurs concentrent leurs efforts sur les domaines présentant les risques les plus élevés.
- Conception et mise en place de contrôles adaptés : les auditeurs guident l'établissement de contrôles efficaces pour atténuer les risques prioritaires.
- Communication avec la direction : les auditeurs informent la direction sur les principaux risques identifiés et les actions envisagées pour les gérer.

6. Diagramme cause-effet

Le diagramme cause-effet, également connu sous le nom de diagramme d'Ishikawa ou diagramme en arête de poisson, est un outil d'analyse graphique utilisé par les auditeurs internes pour identifier et représenter les causes potentielles d'un problème ou d'un événement⁹⁸⁷.

⁹⁸⁷ Ramamoorti, S. (2003). Internal auditing: History, evolution, and prospects. Institute of Internal Auditors Research Foundation.

6.1. Objectifs du diagramme cause-effet : les principaux objectifs du diagramme cause-effet sont :

- Identifier de manière systématique les causes possibles d'un problème ou d'un événement.
- Structurer et organiser visuellement les différentes catégories de causes.
- Faciliter l'analyse en profondeur des relations entre les causes et leurs effets.
- Orienter la réflexion et la recherche de solutions pour résoudre le problème.
- Communiquer de manière claire et concise les résultats de l'analyse.

6.2. Élaboration du diagramme cause-effet : la construction du diagramme cause-effet par les auditeurs internes suit généralement les étapes suivantes :

- Définition du problème ou de l'événement à analyser.
- Identification des principales catégories de causes (méthodes, matériel, main-d'œuvre, etc.).
- Recensement exhaustif des causes potentielles dans chaque catégorie.
- Structuration graphique du diagramme en disposant les causes de manière hiérarchique.
- Validation du diagramme avec les parties prenantes concernées.

6.3. Analyse du diagramme cause-effet : l'analyse du diagramme cause-effet par les auditeurs internes comprend les étapes suivantes :

- Examen approfondi des différentes causes identifiées.
- Évaluation de l'importance et de la pertinence de chaque cause.
- Identification des causes les plus significatives et des relations de cause à effet.
- Détermination des causes racines pouvant expliquer le problème ou l'événement.
- Formulation de recommandations pour s'attaquer aux causes racines.

6.4. Utilisation du diagramme cause-effet : les auditeurs internes utilisent le diagramme cause-effet de diverses manières :

- Analyse approfondie des problèmes et des dysfonctionnements identifiés lors des missions d'audit.
- Identification des causes sous-jacentes de risques et de faiblesses de contrôle.
- Formulation de recommandations ciblées pour améliorer les processus et les contrôles.
- Communication des résultats d'analyse de manière visuelle et concise aux parties prenantes.
- Suivi de la mise en œuvre des actions correctives par l'organisation.

7. Brainstorming (ou remue-méninges) et ses variantes

Le brainstorming, également connu sous le nom de remue-méninges, est une technique de groupe largement utilisée par les auditeurs internes pour générer un maximum d'idées et de solutions face à un problème ou une situation donnée⁹⁸⁸. Diverses variantes de cette méthode sont également employées par les auditeurs pour stimuler la créativité et la réflexion.

7.1. Objectifs du brainstorming : les principaux objectifs du brainstorming pour les auditeurs internes sont :

- Stimuler la créativité et l'innovation dans la recherche de solutions innovantes.
- Favoriser la participation active et l'implication de toute l'équipe d'audit.
- Identifier un large éventail d'idées, de perspectives et d'approches sur un sujet donné.
- Encourager une réflexion ouverte, sans jugement et axée sur la quantité plutôt que la qualité initiale.
- Faciliter la résolution de problèmes complexes en explorant de nouvelles possibilités.

7.2. Processus de brainstorming : le processus de brainstorming par les auditeurs internes comprend généralement les étapes suivantes :

- Définition claire du sujet, du problème ou de la situation à examiner.
- Constitution d'un groupe diversifié de participants (auditeurs, experts, parties prenantes, etc.).
- Énoncé des règles de base du brainstorming (pas de jugement, quantité plutôt que qualité, etc.).
- Stimulation de la génération spontanée d'idées par les participants.
- Regroupement et analyse approfondie des idées générées.
- Sélection et développement des idées les plus pertinentes et prometteuses.

7.3. Variantes du brainstorming : les auditeurs internes peuvent utiliser diverses variantes du brainstorming, telles que :

- Brainwriting : les participants écrivent leurs idées sur des post-it avant de les partager avec le groupe.
- Brainstorming silencieux : les participants réfléchissent individuellement avant de partager leurs idées.
- Brainstorming inversé : les participants commencent par identifier les obstacles ou les barrières, puis cherchent des solutions.
- Brainstorming en sous-groupes : les participants travaillent en petits groupes avant de restituer leurs résultats à l'ensemble du groupe.

⁹⁸⁸ Protiviti. (2021). Internal Audit Transformation: Charting the Course for the Future.

- Brainwalking : les participants se déplacent dans la salle pour noter leurs idées sur des tableaux, favorisant ainsi la stimulation mutuelle.

7.4. Utilisation du brainstorming par les auditeurs internes : les auditeurs internes utilisent le brainstorming et ses variantes de diverses manières :

- Identification de risques, de domaines à auditer et de sujets prioritaires.
- Génération d'hypothèses, de pistes d'investigation et de questions clés lors des missions d'audit.
- Élaboration de recommandations et de plans d'action pour améliorer les processus, les contrôles et la gouvernance.
- Résolution de problèmes complexes, de situations délicates ou de situations imprévues.
- Renforcement de la collaboration, de la synergie et de l'esprit d'équipe au sein de l'équipe d'audit.
- Communication des résultats d'audit de manière dynamique et interactive avec les parties prenantes.

2. Les outils de la phase d'accomplissement

Une fois la phase de planification achevée, les auditeurs internes entrent dans la phase d'accomplissement, au cours de laquelle ils réalisent effectivement leurs travaux d'audit sur le terrain. Ils s'appuient alors sur un ensemble d'outils spécifiques pour collecter des preuves, vérifier le fonctionnement des contrôles et obtenir des éléments probants.

Parmi ces outils figurent la piste d'audit, la circularisation ou la confirmation directe, ainsi qu'un éventail de procédures d'audit telles que l'examen physique, le contrôle de la documentation, l'observation, les calculs et analyses, ou encore les comparaisons et rapprochements. Ces différentes procédures permettent aux auditeurs de rassembler des informations fiables et pertinentes.

La piste d'audit joue un rôle central, en assurant la traçabilité des opérations et en facilitant la vérification des enregistrements comptables. La circularisation ou la confirmation directe, quant à elle, permet d'obtenir des informations auprès de tiers indépendants, renforçant ainsi la fiabilité des preuves collectées.

Les tests de contrôle et de corroboration constituent également des outils essentiels de cette phase, permettant aux auditeurs d'évaluer l'efficacité des contrôles existants et de s'assurer de la cohérence des informations.

En utilisant de manière appropriée ces différents outils, les auditeurs internes sont en mesure de collecter des éléments probants solides, qui étayent leurs constats et

conclusions. Cette phase d'accomplissement est ainsi déterminante pour la qualité et la pertinence de l'audit réalisé.

1. La piste d'audit

La piste d'audit, également connue sous le nom de "trail d'audit", est un outil essentiel utilisé par les auditeurs internes lors de la phase d'accomplissement de leurs missions d'audit⁹⁸⁹. Elle permet d'assurer la traçabilité des opérations et de faciliter la vérification des enregistrements comptables et des informations financières, contribuant ainsi à la solidité et à la fiabilité des conclusions de l'audit.

1.1. Objectifs de la piste d'audit : les principaux objectifs de l'utilisation de la piste d'audit par les auditeurs internes sont :

- Établir une trace documentaire complète et détaillée des transactions et des opérations examinées.
- Faciliter la vérification et la validation des informations comptables, financières et opérationnelles.
- Permettre le suivi et la reconstitution exhaustive du cheminement des opérations.
- Renforcer la fiabilité, la crédibilité et la solidité des conclusions et des recommandations de l'audit.
- Fournir une base solide et irréfutable pour la formulation de recommandations pertinentes et constructives.

1.2. Éléments constitutifs de la piste d'audit : la piste d'audit repose sur les éléments suivants :

- Documents sources (factures, bons de commande, relevés bancaires, bordereaux, etc.)
- Enregistrements comptables (journaux, grands livres, états financiers, rapports, etc.)
- Informations complémentaires (notes, extraits de réunions, correspondances, procédures, etc.)
- Liens et références explicites entre les différents éléments de la piste d'audit.
- Annotations, commentaires et explications ajoutés par les auditeurs pour contextualiser les informations.

1.3. Utilisation de la piste d'audit par les auditeurs internes : les auditeurs internes utilisent la piste d'audit de diverses manières :

⁹⁸⁹ Pickett, K. S. (2015). The Internal Auditing Handbook. John Wiley & Sons.

- Vérification de l'existence, de l'exhaustivité et de l'exactitude des transactions.
- Évaluation de la régularité, de la cohérence et de la fiabilité des enregistrements comptables.
- Analyse approfondie de la cohérence et de la fiabilité des informations financières et opérationnelles.
- Identification et documentation des écarts, des anomalies, des irrégularités ou des faiblesses potentielles.
- Formulation de recommandations visant à améliorer la qualité, la traçabilité et la robustesse de la piste d'audit.
- Renforcement de la capacité à démontrer la solidité des conclusions et la validité des constats d'audit.

2. La circularisation ou la confirmation directe

La circularisation, également connue sous le nom de confirmation directe, est un outil essentiel utilisé par les auditeurs internes lors de la phase d'accomplissement de leurs missions⁹⁹⁰. Cette technique permet d'obtenir des informations auprès de tiers indépendants, renforçant ainsi la fiabilité et l'objectivité des preuves collectées.

2.1. Objectifs de la circularisation : les principaux objectifs de l'utilisation de la circularisation par les auditeurs internes sont :

- Vérifier l'existence et l'exhaustivité des actifs, des passifs et des transactions.
- Confirmer l'exactitude et la validité des soldes, des opérations et des informations fournies par l'entité auditée.
- Obtenir des éléments probants indépendants et crédibles pour étayer les constats de l'audit.
- Détecter d'éventuelles erreurs, irrégularités ou omissions dans les enregistrements comptables.
- Renforcer la fiabilité et la crédibilité des conclusions et recommandations de l'audit.

2.2. Processus de circularisation :

Le processus de circularisation par les auditeurs internes comprend généralement les étapes suivantes :

- Identification des comptes, des opérations ou des informations à confirmer auprès de tiers.
- Préparation et envoi des demandes de confirmation aux parties tierces concernées.
- Réception et analyse des réponses obtenues de la part des tiers.

⁹⁹⁰ IFAC. (2018). Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. IFAC.

- Rapprochement et réconciliation des informations confirmées avec les enregistrements de l'entité.
- Suivi et investigation des divergences ou des réponses manquantes, le cas échéant.

2.3. Utilisation de la circularisation par les auditeurs internes :

Les auditeurs internes utilisent la circularisation de diverses manières :

- Confirmation des soldes de comptes bancaires, de créances clients, de dettes fournisseurs, etc.
- Vérification de l'existence et de l'exhaustivité des stocks, des immobilisations ou d'autres actifs.
- Confirmation des engagements, des garanties ou d'autres passifs de l'entité.
- Validation des transactions, des opérations ou des informations avec des tiers indépendants.
- Investigation des divergences ou des incohérences identifiées lors des processus de confirmation.
- Renforcement de la fiabilité et de la qualité des preuves collectées lors de l'audit.

3. Les procédures d'audit

Lors de la phase d'accomplissement de leurs missions, les auditeurs internes s'appuient sur un éventail de procédures d'audit pour collecter des preuves, vérifier le fonctionnement des contrôles et obtenir des éléments probants solides⁹⁹¹. Ces procédures d'audit comprennent notamment l'examen physique, le contrôle de la documentation, la demande d'information, l'observation, les calculs et analyses, ainsi que les comparaisons et rapprochements.

3.1. Examen physique :

L'examen physique est une procédure d'audit essentielle qui permet aux auditeurs internes de procéder à l'inspection physique des biens de l'entité afin d'obtenir des indications fiables de leur existence, de leur condition et de leur état⁹⁹². Cette procédure est particulièrement utile pour vérifier l'existence et l'intégrité des actifs corporels, tels que les stocks, les immobilisations, les espèces en caisse, etc.

Les principaux objectifs de l'examen physique par les auditeurs internes sont :

- Constater directement l'existence des actifs et s'assurer de leur concordance avec les enregistrements comptables.

⁹⁹¹ Reding, K. F., Sobel, P. J., Anderson, U. L., Head, M. J., Ramamoorti, S., Salamasick, M., & Riddle, C. (2013). Internal Auditing: Assurance & Advisory Services. The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

⁹⁹² Moeller, R. R. (2013). Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge. John Wiley & Sons.

- Évaluer l'état, la condition et l'utilisation des actifs, ainsi que leur conformité avec les politiques de l'entité.
- Identifier d'éventuelles pertes, dommages, obsolescences ou autres anomalies affectant les actifs.
- Obtenir des éléments probants tangibles et fiables pour étayer les conclusions de l'audit.
- Renforcer la crédibilité et la qualité des informations financières de l'entité.

La procédure d'examen physique implique généralement les étapes suivantes :

- Planification et préparation de l'examen, en coordination avec l'entité auditée.
- Réalisation de l'inspection physique des actifs, en appliquant des techniques d'échantillonnage appropriées.
- Observation attentive des caractéristiques, de l'état et de l'emplacement des actifs.
- Rapprochement des quantités physiques avec les enregistrements comptables.
- Documentation détaillée des constatations et des éventuelles divergences identifiées.
- Suivi et investigation des écarts ou anomalies relevés lors de l'examen physique.

Les auditeurs internes peuvent également avoir recours à des techniques avancées pour optimiser l'examen physique, telles que :

- L'utilisation de technologies de capture d'images (drones, scanners 3D, etc.) pour documenter l'état des actifs.
- L'application de techniques d'analyse des données pour identifier des tendances, des anomalies ou des incohérences.
- La réalisation de tests sur les procédures de gestion des actifs (réception, stockage, sécurité, etc.).
- La coordination avec d'autres fonctions de l'organisation (gestion des stocks, maintenance, etc.) pour une approche plus intégrée.
- L'exploitation des informations collectées pour formuler des recommandations visant à améliorer la gestion des actifs.

En s'appuyant sur ces diverses techniques, les auditeurs internes sont en mesure de mener des examens physiques approfondis, renforçant ainsi la fiabilité et l'objectivité des preuves collectées.

3.2. Contrôle de la documentation :

Le contrôle de la documentation est une procédure d'audit essentielle qui consiste pour les auditeurs internes à examiner attentivement les documents sources, les enregistrements comptables et les autres pièces justificatives afin de vérifier l'exactitude, l'exhaustivité et la validité des informations⁹⁹³.

Les principaux objectifs du contrôle de la documentation par les auditeurs internes sont :

- Vérifier que les transactions, les opérations et les événements sont correctement reflétés dans les registres comptables.
- S'assurer que les documents sources et les pièces justificatives sont complets, précis et dûment autorisés.
- Identifier d'éventuelles irrégularités, erreurs ou omissions dans les enregistrements et la documentation.
- Obtenir des preuves tangibles pour étayer les conclusions et les recommandations de l'audit.
- Évaluer l'efficacité des contrôles internes liés à la gestion de la documentation.

Le processus de contrôle de la documentation par les auditeurs internes comprend généralement les étapes suivantes :

- Sélection des documents et des enregistrements à examiner, en fonction des objectifs de l'audit.
- Vérification de la conformité des documents avec les politiques, procédures et réglementations en vigueur.
- Rapprochement des informations consignées avec les sources documentaires.
- Analyse de la chronologie, de la logique et de la cohérence des documents.
- Identification et investigation des écarts, incohérences ou anomalies relevés.
- Documentation détaillée des constatations et des conclusions du contrôle de la documentation.

Les auditeurs internes peuvent également avoir recours à des techniques avancées pour optimiser le contrôle de la documentation, telles que :

- L'utilisation d'outils d'analyse de données pour identifier des tendances et des irrégularités.
- L'automatisation de certaines tâches de vérification et de rapprochement des documents.

⁹⁹³ Coderre, D. (2009). Internal Audit: Efficiency Through Automation. John Wiley & Sons.

- La mise en place de contrôles continus sur la documentation en temps réel.
- La collaboration étroite avec les responsables des processus documentaires pour renforcer les contrôles.
- L'exploitation des informations collectées pour formuler des recommandations visant à améliorer la gestion documentaire.

En s'appuyant sur ces diverses techniques, les auditeurs internes sont en mesure de mener des contrôles de la documentation approfondis, renforçant ainsi la fiabilité et l'intégrité des preuves collectées.

3.3. Demande d'information

La demande d'information est une procédure d'audit essentielle qui permet aux auditeurs internes d'obtenir des explications, des clarifications et des renseignements auprès du personnel de l'entité, contribuant ainsi à leur compréhension des processus et des contrôles en place⁹⁹⁴.

Les principaux objectifs de la demande d'information par les auditeurs internes sont :

- Acquérir une compréhension approfondie des activités, des politiques et des procédures de l'entité.
- Obtenir des éclaircissements sur les points obscurs ou les zones d'incertitude identifiées lors de l'audit.
- Valider les informations collectées à partir d'autres sources, telles que les documents ou les observations.
- Identifier les risques, les problèmes et les opportunités d'amélioration au sein de l'organisation.
- Impliquer le personnel dans le processus d'audit et favoriser la coopération.

Le processus de demande d'information par les auditeurs internes comprend généralement les étapes suivantes :

- Planification des entretiens et sélection des personnes à interroger en fonction des objectifs de l'audit.
- Préparation des questions et des thèmes à aborder lors des entretiens.
- Conduite des entretiens dans un environnement propice au dialogue et à la communication ouverte.
- Encouragement des personnes interrogées à fournir des explications détaillées et des informations pertinentes.
- Prise de notes détaillées et documentation des réponses collectées.
- Analyse des informations obtenues et identification des éléments clés.

⁹⁹⁴ ACCA. (2020). Audit and Assurance. ACCA Global.

Les auditeurs internes peuvent également avoir recours à des techniques avancées pour optimiser la demande d'information, telles que :

- L'utilisation de questionnaires et de guides d'entretien structurés pour assurer la cohérence des échanges.
- La réalisation d'entretiens en groupe pour favoriser les interactions et les échanges d'informations.
- L'enregistrement des entretiens (avec l'accord des participants) pour faciliter la retranscription et l'analyse.
- La mise en place de séances de suivi ou de clarification pour approfondir certains aspects.
- L'exploitation des informations collectées pour formuler des recommandations visant à améliorer les processus et les contrôles.

En s'appuyant sur ces diverses techniques, les auditeurs internes sont en mesure de mener des demandes d'information approfondies, renforçant ainsi leur compréhension du fonctionnement de l'entité auditée.

3.4. Observation :

L'observation consiste pour les auditeurs internes à assister et à surveiller les activités opérationnelles de l'entité, afin de recueillir des informations sur la façon dont les processus sont réellement mis en œuvre.

Les principaux objectifs de l'observation par les auditeurs internes sont :

- Acquérir une compréhension pratique et concrète du fonctionnement des processus opérationnels.
- Identifier les écarts éventuels entre les procédures officielles et les pratiques effectives.
- Évaluer l'adéquation et l'efficacité des contrôles internes en place.
- Détecter les problèmes, les risques et les opportunités d'amélioration.
- Compléter et corroborer les informations obtenues par d'autres moyens d'investigation.

Le processus d'observation par les auditeurs internes comprend généralement les étapes suivantes :

- Planification des observations en fonction des objectifs de l'audit et des processus à évaluer.
- Identification des points clés à observer et des comportements à surveiller.
- Choix des moments opportuns pour mener les observations, en minimisant les perturbations.
- Prise de notes détaillées sur les activités observées et les éléments constatés.

- Analyse des observations et identification des points forts, des lacunes et des risques.
- Confrontation des observations avec les autres preuves collectées.

Les auditeurs internes peuvent également avoir recours à des techniques avancées pour optimiser l'observation, telles que :

- L'utilisation de grilles d'observation structurées et de listes de contrôle.
- La réalisation d'observations à différents moments et dans divers contextes.
- L'enregistrement audio ou vidéo des activités observées (avec l'autorisation nécessaire).
- La participation active à certaines tâches pour mieux comprendre les pratiques.
- La collaboration avec les responsables des processus pour faciliter les observations.

En combinant ces diverses techniques d'observation, les auditeurs internes sont en mesure de recueillir des informations précieuses sur le fonctionnement réel de l'entité, renforçant ainsi la fiabilité et la pertinence de leur évaluation.

3.5. Calculs et analyses

Les calculs et analyses permettent aux auditeurs internes de vérifier l'exactitude arithmétique des informations, d'identifier des tendances et des anomalies, et d'évaluer la pertinence et la cohérence des données⁹⁹⁵.

Les principaux objectifs des calculs et analyses par les auditeurs internes sont:

- Vérifier la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles.
- Détecter des erreurs, des inexactitudes ou des manipulations dans les données.
- Identifier des tendances, des ratios et des indicateurs clés pour évaluer la performance.
- Analyser les écarts, les fluctuations et les anomalies par rapport aux attentes ou aux références.
- Évaluer l'efficacité et l'adéquation des contrôles internes liés aux processus de collecte et de traitement des données.

Le processus de calculs et analyses par les auditeurs internes comprend généralement les étapes suivantes :

⁹⁹⁵ Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.

- Identification des informations pertinentes à analyser en fonction des objectifs de l'audit.
- Sélection des techniques d'analyse les plus appropriées, telles que les recalculs, les rapprochements, les analyses de tendances, etc.
- Réalisation des calculs, des rapprochements et des analyses nécessaires.
- Interprétation des résultats obtenus et identification des écarts, des incohérences ou des anomalies.
- Confrontation des résultats de l'analyse avec d'autres preuves collectées.
- Documentation détaillée des calculs, des analyses et des conclusions.

Les auditeurs internes peuvent également avoir recours à des techniques avancées pour optimiser les calculs et analyses, telles que :

- L'utilisation d'outils d'analyse de données pour traiter de grands volumes d'informations.
- La mise en place d'analyses continues et en temps réel pour détecter rapidement les problèmes.
- L'automatisation de certains calculs et analyses récurrents.
- La réalisation d'analyses comparatives avec des benchmarks ou des meilleures pratiques.
- L'exploitation des résultats d'analyse pour formuler des recommandations visant à améliorer les processus.

En combinant ces diverses techniques de calculs et analyses, les auditeurs internes sont en mesure d'évaluer de manière approfondie la fiabilité, la cohérence et la pertinence des informations collectées, renforçant ainsi la solidité de leurs conclusions et de leurs recommandations.

3.6. Comparaisons et rapprochements

Les comparaisons et rapprochements consistent à confronter et à réconcilier les informations provenant de différentes sources, afin de s'assurer de leur cohérence et de leur fiabilité⁹⁹⁶.

Les principaux objectifs des comparaisons et rapprochements par les auditeurs internes sont :

- Vérifier la cohérence et l'exactitude des informations collectées.
- Détecter des incohérences, des divergences ou des anomalies.
- Identifier les causes potentielles des écarts observés.
- Corroborer les preuves obtenues par d'autres procédures d'audit.

⁹⁹⁶ Moeller, R. R. (2013). *Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge*. John Wiley & Sons.

- Évaluer la pertinence et la fiabilité des données utilisées dans les processus de l'entité.

Le processus de comparaisons et rapprochements par les auditeurs internes comprend généralement les étapes suivantes :

- Identification des informations à comparer et des sources à confronter.
- Sélection des techniques de rapprochement les plus appropriées (réconciliations, recoupements, etc.).
- Réalisation des comparaisons et des rapprochements nécessaires.
- Analyse des écarts et des incohérences identifiés.
- Recherche des causes des divergences et des explications pertinentes.
- Évaluation de l'impact des écarts sur la fiabilité des informations.
- Documentation détaillée des comparaisons, des rapprochements et des conclusions.

Les auditeurs internes peuvent également avoir recours à des techniques avancées pour optimiser les comparaisons et rapprochements, telles que :

- L'utilisation d'outils d'analyse de données pour automatiser certains rapprochements.
- La mise en place de contrôles de cohérence et de rapprochements récurrents.
- La réalisation de comparaisons avec des références externes (benchmarks, statistiques, etc.).
- L'exploitation des résultats des comparaisons pour formuler des recommandations visant à améliorer les processus de contrôle et de reporting.
- La collaboration avec les responsables des processus pour faciliter l'accès aux informations pertinentes.

En combinant ces diverses techniques de comparaisons et rapprochements, les auditeurs internes sont en mesure de s'assurer de la fiabilité et de la cohérence des informations collectées, renforçant ainsi la pertinence et la crédibilité de leurs conclusions.

En utilisant de manière appropriée ces diverses procédures d'audit, les auditeurs internes sont en mesure de collecter des éléments probants solides, qui étayent leurs constats et conclusions.

3.7. Test de contrôle

Les tests de contrôle permettent aux auditeurs internes d'évaluer l'efficacité opérationnelle des contrôles internes mis en place par l'entité⁹⁹⁷. Ainsi, les principaux objectifs des tests de contrôle par les auditeurs internes sont :

- Vérifier la conception et la mise en œuvre effective des contrôles internes.
- Évaluer l'adéquation et l'efficacité opérationnelle des contrôles.
- Identifier les faiblesses, les défaillances ou les contournements de contrôle.
- Évaluer les risques liés aux processus et les opportunités d'amélioration.
- Fournir des preuves tangibles sur la fiabilité du système de contrôle interne.

Le processus de tests de contrôle par les auditeurs internes comprend généralement les étapes suivantes :

- Identifier les contrôles clés à tester en fonction des objectifs de l'audit.
- Sélectionner les techniques d'échantillonnage et de test les plus appropriées.
- Réaliser les tests de contrôle et documenter les résultats obtenus.
- Évaluer l'efficacité opérationnelle des contrôles testés.
- Analyser l'impact des faiblesses de contrôle identifiées.
- Formuler des recommandations pour renforcer les contrôles.

Les auditeurs internes peuvent également avoir recours à des techniques avancées pour optimiser les tests de contrôle, telles que :

- L'utilisation d'outils d'analyse de données pour automatiser certains tests.
- La réalisation de tests continus et en temps réel pour une surveillance renforcée.
- L'exploitation des résultats des tests pour formuler des recommandations d'amélioration.
- La collaboration étroite avec les responsables des processus pour faciliter la mise en œuvre des tests.
- L'intégration des tests de contrôle dans un cadre d'audit global et cohérent.

Les principaux types de tests de contrôle utilisés par les auditeurs internes incluent :

- Les tests de conformité : vérifier le respect des politiques, procédures et réglementations.
- Les tests de performance : évaluer l'efficacité opérationnelle des contrôles.

⁹⁹⁷ Cascarino, R. E. (2012). Auditor's Guide to Information Systems Auditing. John Wiley & Sons.

- Les tests de prévention : vérifier la capacité des contrôles à empêcher les erreurs ou les fraudes.
- Les tests de détection : évaluer la capacité des contrôles à détecter rapidement les problèmes.
- Les tests d'adéquation : s'assurer que les contrôles sont adaptés aux risques identifiés.

En combinant ces différentes techniques de test de contrôle, les auditeurs internes sont en mesure d'obtenir des preuves solides et fiables sur l'efficacité des contrôles internes, renforçant ainsi la pertinence et la crédibilité de leurs conclusions.

3.8. Test de corroboration

Les tests de corroboration visent à vérifier et à confirmer les informations collectées par d'autres moyens⁹⁹⁸. En effet, les principaux objectifs des tests de corroboration par les auditeurs internes sont :

- Valider et confirmer les informations collectées par d'autres procédures d'audit.
- Recueillir des preuves complémentaires pour étayer les conclusions de l'audit.
- Détecter les incohérences, les inexactitudes ou les omissions dans les données.
- Identifier les sources potentielles de biais ou de distorsions dans les informations.
- Évaluer la fiabilité et la pertinence des données utilisées par l'entité.

Le processus de tests de corroboration par les auditeurs internes comprend généralement les étapes suivantes :

- Déterminer les informations à corroborer et les sources à vérifier.
- Choisir les techniques de test de corroboration les plus pertinentes.
- Réaliser les tests de corroboration et documenter les résultats.
- Comparer les informations corroborées avec celles collectées précédemment.
- Analyser les écarts et les incohérences identifiés.
- Évaluer la fiabilité et la crédibilité des informations utilisées.

Les auditeurs internes peuvent également avoir recours à des techniques avancées pour optimiser les tests de corroboration, telles que :

- L'utilisation d'outils d'analyse de données pour automatiser certains tests.
- La réalisation de tests continus et en temps réel pour une surveillance renforcée.

⁹⁹⁸ Gramling, A. A., Rittenberg, L. E., & Johnstone, K. M. (2012). Auditing. Cengage Learning.

- L'exploitation des résultats des tests pour formuler des recommandations d'amélioration.
- La collaboration étroite avec les responsables des processus pour faciliter la mise en œuvre des tests.
- L'intégration des tests de corroboration dans un cadre d'audit global et cohérent.

Les principaux types de tests de corroboration utilisés par les auditeurs internes incluent :

- Les recoupements et rapprochements : confronter les informations provenant de sources différentes.
- Les confirmations externes : obtenir des attestations de tiers indépendants.
- Les inspections physiques : vérifier l'existence et l'état des actifs.
- Les réexécutions de calculs : refaire les calculs et analyses réalisés.
- Les entretiens et enquêtes : valider les informations auprès des personnes concernées.

En combinant ces différentes techniques de test de corroboration, les auditeurs internes sont en mesure d'obtenir des preuves solides et fiables sur la fiabilité des informations utilisées, renforçant ainsi la crédibilité de leurs conclusions.

3. Les outils de la phase communication

La phase de communication est une étape cruciale du processus d'audit interne, où les auditeurs transmettent les résultats et les conclusions de leurs travaux aux parties prenantes concernées. Cette phase fait appel à divers outils permettant de structurer, présenter et diffuser les informations de manière efficace et adaptée.

La fiche d'observation

La fiche d'observation est un outil clé utilisé par les auditeurs internes pour consigner et communiquer les constats et les recommandations issus de leurs travaux d'audit⁹⁹⁹. La fiche d'observation permet de :

- Documenter de manière structurée les éléments observés et les analyses réalisées.
- Identifier clairement les problèmes, les risques et les opportunités d'amélioration.
- Formuler des recommandations concrètes et pertinentes pour remédier aux situations identifiées.
- Faciliter la communication et le suivi des actions à entreprendre par l'entité auditée.
- Fournir une base de preuves tangibles pour étayer les conclusions de l'audit.

⁹⁹⁹ Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.

En réalité, la fiche d'observation comprend généralement les éléments suivants:

- Identification de l'observation (numéro, titre, domaine concerné)
- Description détaillée de la situation observée
- Analyse des causes et des impacts potentiels
- Évaluation du risque et de la criticité de l'observation
- Recommandations d'actions correctives ou d'amélioration
- Responsable et délai de mise en œuvre
- État d'avancement du suivi des actions

La fiche d'observation constitue un outil essentiel pour structurer et communiquer les résultats de l'audit de manière claire, concise et orientée sur l'action, facilitant ainsi la prise en compte et la mise en œuvre des recommandations par les entités auditées.

4. L'utilisation de l'informatique par l'audit interne

L'audit interne occupe une place de plus en plus cruciale dans la gouvernance d'entreprise, jouant un rôle essentiel dans le renforcement du contrôle interne et de la gestion des risques. Face à un environnement en constante évolution, cette fonction clé doit s'adapter aux progrès fulgurants de l'informatique et du numérique.

En effet, les technologies de l'information offrent de nombreuses possibilités pour améliorer les pratiques d'audit interne¹⁰⁰⁰. Parmi les outils les plus impactant, on peut notamment citer :

- Les progiciels de gestion intégrés (ERP) : Ces systèmes centralisent et automatisent une grande partie des processus opérationnels de l'entreprise. Ils permettent aux auditeurs internes d'avoir une vision globale et détaillée des activités, facilitant ainsi l'identification des risques et des zones de contrôle¹⁰⁰¹.
- Les tableurs avancés : Des outils tels que Microsoft Excel ou Google Sheets offrent désormais de puissantes fonctionnalités d'analyse et de visualisation des données. Les auditeurs peuvent ainsi traiter et exploiter des volumes massifs d'informations, en identifiant plus facilement les tendances, les anomalies et les zones à risque.
- Les logiciels d'analyse de données : Des solutions spécialisées comme ACL ou IDEA permettent d'automatiser certains contrôles et de réaliser des analyses poussées sur de larges bases de données. Cela accroît considérablement la rapidité

¹⁰⁰⁰ Appelbaum, D., Kogan, A., Vasarhelyi, M., & Yan, Z. (2018). Impact of business analytics and enterprise systems on managerial accounting. *International Journal of Accounting Information Systems*, 29, 16-29.

¹⁰⁰¹ Soh, D. S., & Martinov-Bennie, N. (2015). The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial Auditing Journal*, 30(7), 718-734.

et la fiabilité des travaux d'audit, en permettant de détecter plus efficacement les fraudes, les erreurs et les inefficiences.

- Les techniques d'intelligence artificielle : L'apprentissage automatique et le traitement du langage naturel offrent de nouvelles possibilités pour automatiser certaines tâches d'audit, telles que la revue de documents, l'analyse de textes ou la détection d'anomalies. Ces technologies permettent de libérer les auditeurs de tâches répétitives, leur laissant plus de temps pour se concentrer sur des analyses à plus forte valeur ajoutée.

Ainsi, l'intégration de ces différents outils technologiques permet aux auditeurs internes d'accroître considérablement l'efficacité et la portée de leurs interventions. Ils peuvent désormais automatiser certains contrôles, exploiter des volumes massifs de données, renforcer la cybersécurité et se concentrer sur des analyses plus stratégiques. Cette synergie entre les capacités humaines et les possibilités offertes par le numérique est donc un levier essentiel pour optimiser l'impact de la fonction d'audit interne.

Selon diverses études récentes¹⁰⁰², l'intégration des technologies numériques avancées dans les pratiques d'audit interne apporte de nombreux bénéfices.

Tout d'abord, ces outils permettent d'accroître considérablement la fiabilité et la rapidité des analyses menées par les auditeurs. Les logiciels d'analyse de données, par exemple, offrent la possibilité de traiter exhaustivement de larges volumes d'informations, en minimisant les risques d'erreurs humaines. Les techniques d'intelligence artificielle, quant à elles, permettent d'automatiser certains contrôles et de détecter plus efficacement les anomalies, renforçant ainsi la précision des constats.

De plus, l'utilisation de ces technologies confère aux auditeurs internes une vision beaucoup plus globale et stratégique des processus organisationnels. Grâce à la centralisation des données et à l'analyse des interactions entre les différents systèmes, ils peuvent mieux appréhender les enjeux transversaux et identifier les zones de risque de manière plus exhaustive.

Cette compréhension approfondie de l'environnement de contrôle permet ensuite aux auditeurs d'être plus proactifs et pertinents dans leurs recommandations. Ils peuvent en effet mieux anticiper les risques, émettre des préconisations davantage alignées avec les priorités stratégiques de l'entreprise et contribuer de manière plus impactante à l'amélioration des processus.

Ainsi, l'intégration réussie des technologies numériques avancées, telles que les progiciels de gestion intégrés, les outils d'analyse de données et les techniques d'intelligence artificielle, constitue un levier essentiel pour accroître l'efficacité, la fiabilité et la portée des interventions d'audit interne. Cette synergie entre les compétences humaines et les capacités technologiques permet aux auditeurs de mieux appréhender les enjeux stratégiques de l'organisation et de formuler des recommandations plus pertinentes et impactantes.

¹⁰⁰² Vasarhelyi, M. A., Alles, M. G., Kuenkaikaew, S., & Little, J. (2012). The acceptance and adoption of continuous auditing by internal auditors: A micro analysis. *International Journal of Accounting Information Systems*, 13(3), 267-281.

Toutefois, l'intégration réussie de l'informatique dans l'audit interne ne se fait pas sans défi. Comme le soulignent diverses études, cette transformation numérique nécessite une évolution en profondeur des compétences et des pratiques des auditeurs¹⁰⁰³.

Tout d'abord, les auditeurs doivent développer de nouvelles expertises en matière d'analyse de données¹⁰⁰⁴. Ils doivent être en mesure d'exploiter efficacement les fonctionnalités avancées des outils d'Analytics, afin d'extraire, de traiter et d'interpréter des volumes massifs d'informations. Cette maîtrise des techniques de fouille de données, de modélisation et de visualisation est essentielle pour tirer pleinement parti du potentiel offert par ces technologies.

Par ailleurs, les auditeurs internes doivent également renforcer leurs compétences en matière de cybersécurité. Dans un environnement numérique en constante évolution, ils se doivent de maîtriser les enjeux liés à la protection des systèmes d'information, à la gestion des accès et à l'identification des vulnérabilités. Cette expertise leur permettra de contribuer plus efficacement à la sécurisation des processus de l'entreprise.

Enfin, les auditeurs internes doivent développer de nouvelles compétences en contrôle automatisé. Avec l'essor de l'intelligence artificielle et de la robotisation, ils doivent être en mesure de concevoir, d'implémenter et de superviser des systèmes de contrôle autonomes, capables de détecter en temps réel les anomalies et les risques. Cette maîtrise des technologies de l'automation est cruciale pour optimiser l'efficacité et la réactivité de la fonction d'audit.

Cette transformation des expertises des auditeurs internes s'accompagne également d'une évolution de leurs pratiques. Ils doivent adopter une approche plus proactive, en s'impliquant davantage dans les décisions stratégiques de l'entreprise et en apportant une vision à plus long terme. Leur rôle évolue ainsi d'un contrôle a posteriori vers un rôle de conseil et d'accompagnement dans la prise de décision.

En définitive, l'intégration réussie des technologies numériques au sein de l'audit interne nécessite un investissement important dans le développement des compétences des auditeurs. Ceux-ci doivent acquérir de nouvelles expertises en matière d'analyse de données, de cybersécurité et de contrôle automatisé, afin de tirer pleinement parti du potentiel offert par ces outils. Cette transformation des pratiques est un enjeu stratégique majeur pour optimiser l'impact de la fonction d'audit interne au sein des organisations.

Cette évolution des compétences des auditeurs internes s'accompagne également d'un changement dans leur positionnement au sein des entreprises. Les auditeurs doivent en effet désormais adopter une approche plus proactive et consultative, en s'impliquant davantage dans les processus décisionnels¹⁰⁰⁵.

¹⁰⁰³ Benmerzoug, D., Benmebarek, S., & Aoudi, A. (2021). Défis de la transformation digitale de l'audit interne en Algérie. *Revue des Sciences de Gestion*, 54(1), 111-124.

¹⁰⁰⁴ Mukherjee, S. (2019). Impact of data analytics on internal audit effectiveness. *International Journal of Disclosure and Governance*, 16(2), 81-92.

¹⁰⁰⁵ Alles, M. G. (2015). Drivers of the use and facilitators and obstacles of the evolution of big data by the audit profession. *Accounting Horizons*, 29(2), 439-449.

Traditionnellement, la fonction d'audit interne était perçue comme un rôle de contrôle a posteriori, chargé de vérifier la conformité des opérations et de détecter les erreurs ou les fraudes. Mais avec l'intégration des technologies numériques, les auditeurs peuvent désormais apporter une valeur ajoutée stratégique beaucoup plus importante.

Grâce à leur compréhension approfondie des processus, de l'environnement de contrôle et des enjeux de l'entreprise, les auditeurs internes sont en mesure d'identifier de manière proactive les risques émergents et d'émettre des recommandations pour y faire face. Ils peuvent ainsi s'impliquer davantage dans les processus décisionnels, en contribuant à la définition des orientations stratégiques et en aidant les managers à prendre des décisions éclairées.

Cette évolution du rôle des auditeurs, d'un contrôle a posteriori vers un rôle de conseil et d'accompagnement, leur permet d'apporter une valeur ajoutée stratégique beaucoup plus importante à l'organisation. Leurs analyses ne se limitent plus à la simple détection des écarts, mais intègrent une vision globale des enjeux et des leviers d'amélioration à long terme.

Ainsi, le positionnement de la fonction d'audit interne au sein des entreprises est appelé à se transformer de manière significative. D'un rôle de contrôle traditionnel, les auditeurs doivent évoluer vers une posture plus proactive et consultative, en s'impliquant davantage dans les processus décisionnels et en contribuant de manière stratégique à la performance de l'organisation. Cette évolution du positionnement, accompagnant les transformations des savoir-faire, est essentielle pour optimiser l'impact de l'audit interne dans un environnement en constante mutation.

En définitive, l'intégration réussie des technologies numériques constitue un levier essentiel pour renforcer la gouvernance, le contrôle interne et la gestion des risques au sein des entreprises. Cette synergie entre les savoir-faire humains et les capacités technologiques permet d'optimiser l'efficacité et l'impact de la fonction d'audit, dans un contexte en constante mutation.

Comme nous l'avons vu, l'utilisation d'outils tels que les ERP, les logiciels d'analyse de données et les techniques d'intelligence artificielle permet aux auditeurs internes d'accroître considérablement la fiabilité, la rapidité et la portée de leurs analyses. Ils peuvent ainsi mieux anticiper les risques, optimiser les contrôles et formuler des recommandations plus pertinentes et impactantes pour l'organisation.

Cependant, cette transformation numérique de l'audit interne ne se fait pas sans défis. Les auditeurs doivent développer de nouvelles compétences en matière d'Analytics, de cybersécurité et de contrôle automatisé, afin de tirer pleinement parti du potentiel offert par ces technologies. Cette évolution des savoir-faire s'accompagne également d'un changement dans le positionnement de la fonction d'audit, qui doit adopter une posture plus proactive et consultative au sein de l'entreprise.

En définitive, l'intégration réussie des technologies numériques représente un enjeu stratégique majeur pour les auditeurs internes, quelle que soit la région du monde. Cette synergie entre les capacités humaines et les possibilités offertes par le numérique permet de renforcer de manière significative la gouvernance, le contrôle interne et la gestion des risques au sein des organisations.

Relever ce défi constitue donc une priorité essentielle pour les auditeurs, afin d'optimiser l'efficacité et l'impact de leur fonction dans un environnement en constante évolution. Cette transformation numérique de l'audit interne est un levier clé pour accompagner la performance et la résilience des entreprises face aux défis de demain.

Conclusion de la 3ème section :

L'audit interne est une fonction cruciale pour les entreprises, car il permet de maîtriser les risques efficacement et d'améliorer en continu les processus de gestion et de contrôle. Une approche méthodique et structurée est essentielle pour mener un audit interne réussi. Les principales étapes de cette méthode comprennent la planification de l'audit, la collecte et l'analyse des informations, l'évaluation des contrôles et l'identification des risques, la formulation de recommandations et l'élaboration d'un plan d'action, ainsi que le suivi de la mise en œuvre.

Pour appuyer ces étapes, les auditeurs internes peuvent s'appuyer sur une variété d'outils, tels que des grilles d'analyse et de notation des risques, des processus formels de cartographie des risques et de contrôle interne, des entretiens et des questionnaires d'évaluation, des revues documentaires et des tests de conformité, ainsi que des indicateurs de performance et de maturité des dispositifs de gestion des risques.

En utilisant ces outils et cette méthode, les auditeurs internes peuvent obtenir une vision globale et objective des risques, ce qui leur permet de recommander les moyens de maîtrise les plus appropriés pour l'entreprise. L'audit interne constitue donc un levier stratégique pour accompagner la prise de décision et contribuer à la performance durable de l'organisation.

Conclusion Du 3ème Chapitre

En conclusion, l'audit interne est une fonction clé pour toute organisation qui souhaite évaluer et améliorer l'efficacité de ses processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle. Le cadre de référence international de l'audit interne, défini par l'Institute of Internal Auditors (IIA), constitue un guide complet et reconnu mondialement pour la pratique de cette fonction.

Ce cadre de référence international de l'audit interne établit un ensemble complet de normes, de principes et de lignes directrices qui définissent les exigences à respecter par les auditeurs internes afin d'assurer une approche professionnelle, indépendante et objective. Il couvre tous les aspects essentiels de l'audit interne, depuis la définition du rôle et des responsabilités de cette fonction jusqu'aux compétences et aux comportements éthiques attendus des auditeurs.

Ce référentiel international sert de base à la mise en œuvre d'une méthodologie d'audit interne structurée et éprouvée. Celle-ci comporte des étapes clés telles que l'évaluation approfondie des risques, la planification des missions d'audit, l'exécution rigoureuse des travaux d'investigation et le suivi étroit de la mise en œuvre des recommandations. Cette approche méthodique permet aux auditeurs internes d'identifier précisément les domaines à améliorer au sein de l'organisation et de formuler des préconisations concrètes pour renforcer la gouvernance, les contrôles et la gestion des risques.

Par ailleurs, les technologies modernes d'audit interne, telles que les logiciels d'analyse de données avancées, les techniques d'audit continu et l'utilisation de l'intelligence artificielle, viennent encore accroître l'efficacité et la valeur ajoutée de cette fonction. Ces outils innovants permettent notamment d'automatiser certaines tâches récurrentes, d'accéder à un volume d'informations bien plus important et d'optimiser l'identification des risques et des opportunités d'amélioration.

En s'appuyant sur ce cadre de référence international éprouvé, sur des méthodes d'audit structurées et sur des technologies performantes, l'audit interne joue un rôle stratégique essentiel pour soutenir la gouvernance, la maîtrise des risques et la performance durable de l'organisation. Il contribue ainsi à renforcer la confiance des parties prenantes et à faire de l'audit interne une fonction incontournable au cœur de la réussite de l'entreprise.

La Partie Pratique

Introduction

La partie pratique de cette thèse vise à apporter un éclairage concret sur les réalités de l'audit interne et ses finalités à travers une approche empirique. Cette approche se décline en plusieurs étapes complémentaires :

1. Tout d'abord, nous allons présenter une lecture des lois Algériennes en matière de d'audit interne appliquées aux entreprises publiques économiques imposées spécifiquement à la mise en place d'une structure d'audit interne au sein de leur organisation. Contrairement aux entreprises privées, qui ne sont pas soumises à cette obligation, les entreprises publiques sont tenues de se doter d'une fonction d'audit interne structurée et indépendante. Les entreprises publiques économiques (EPE) font l'objet d'un contrôle étroit de la part de deux organismes publics majeurs : la Cour des comptes et l'Inspection générale des finances (IGF).
Ces deux instances jouent un rôle essentiel de surveillance et d'évaluation des processus de gouvernance, de gestion des risques et de maîtrise des activités au sein des EPE. Elles veillent notamment à la conformité des pratiques de ces entreprises avec les exigences légales et réglementaires en vigueur.
2. Ensuite, nous nous appuierons sur une enquête approfondie réalisée en 2006 par l'AACIA (Association des Auditeurs et Contrôleurs Internes Algériens) en collaboration avec le cabinet Deloitte. Cette étude de grande envergure a permis de dresser un état des lieux détaillé de la fonction audit interne au sein des entreprises en Algérie.

L'enquête menée par l'AACIA et Deloitte a ainsi offert une radiographie complète des pratiques, des enjeux et des défis auxquels est confrontée la profession d'auditeur interne dans le contexte algérien. À travers une méthodologie rigoureuse mêlant questionnaires, entretiens et analyses de données, cette étude a permis d'identifier avec précision les principaux rôles et responsabilités dévolus à l'audit interne par les organisations, les moyens et les ressources alloués à cette fonction, ainsi que les principales difficultés rencontrées.

Les résultats de cette enquête ont notamment mis en lumière les enjeux clés auxquels l'audit interne en Algérie doit répondre, comme le renforcement de son indépendance, l'amélioration de ses compétences techniques, ou encore une meilleure intégration dans les processus décisionnels. Elle a également permis de recenser les meilleures pratiques adoptées par certaines entreprises pionnières, offrant ainsi des pistes d'amélioration et de professionnalisation de la fonction.

Cette étude de référence, menée il y a près de 15 ans, constituera donc un point d'ancrage précieux pour notre analyse, en nous donnant un éclairage approfondi sur la situation initiale de l'audit interne dans le contexte algérien. Elle nous servira de base de comparaison pour évaluer les évolutions intervenues depuis lors et mieux comprendre les dynamiques à l'œuvre dans ce domaine.

3. Nous compléterons cette base empirique par une revue approfondie de la littérature scientifique sur le sujet. En effet, une analyse détaillée des articles publiés dans la revue ASJP (Algerian Scientific Journal Platform) et dédiés à l'audit interne ainsi qu'à ses finalités nous permettra d'appréhender les principaux courants de réflexion académique sur cette thématique.

La revue ASJP, en tant que plateforme de référence pour la publication de travaux de recherche en Algérie, constitue une source d'information particulièrement pertinente pour notre étude. L'examen minutieux des articles scientifiques qui y ont été publiés sur l'audit interne nous offrira un éclairage complémentaire et approfondi sur les différentes facettes de cette fonction au sein des organisations.

Cette analyse de la littérature académique nous permettra d'identifier les principaux axes de recherche qui ont été explorés jusqu'à présent, qu'il s'agisse des fondements théoriques de l'audit interne, de ses rôles et responsabilités, de ses méthodologies, ou encore de son impact sur la gouvernance et la performance des entreprises. Nous pourrons ainsi dégager les principaux courants de pensée, les débats et les tendances qui se dessinent dans la sphère scientifique autour de cette thématique.

Cette revue approfondie de la littérature scientifique, menée de manière systématique et rigoureuse, constituera un complément essentiel aux données issues de l'enquête AACIA-Deloitte. Elle nous permettra d'appréhender la fonction d'audit interne sous un angle académique, en confrontant les réalités du terrain aux réflexions théoriques développées par la communauté scientifique algérienne. Cette double approche empirique et théorique nous offrira ainsi une vision à 360 degrés du sujet, indispensable pour nourrir notre analyse et nos recommandations.

4. Enfin, la partie empirique centrale de cette thèse reposera sur une enquête de terrain approfondie menée auprès de quatre entreprises publiques économiques (EPE) algériennes. Cette investigation in situ, ancrée dans les réalités concrètes des organisations, vise à comprendre en détail les pratiques, les enjeux et les défis auxquels est confrontée la fonction d'audit interne.

Cette enquête de terrain s'appuiera sur une méthodologie rigoureuse, basée sur la réalisation d'entretiens semi-directifs approfondis avec les responsables de l'audit interne au sein de ces quatre EPE. Grâce à cette approche qualitative, nous serons en mesure d'obtenir un éclairage riche et nuancé sur les réalités concrètes de la fonction, au-delà des seules données chiffrées ou des discours officiels.

Les entretiens menés auprès des auditeurs internes nous permettront ainsi de comprendre en détail leur positionnement organisationnel au sein de ces entreprises, les moyens et les ressources dont ils disposent, ainsi que leurs méthodologies de travail. Nous pourrons

également appréhender leur perception de leur rôle et de leur valeur ajoutée, leurs principales difficultés et les leviers d'amélioration qu'ils identifient.

Au-delà de cette vision interne, cette enquête de terrain nous offrira également un regard croisé sur la contribution effective de l'audit interne à la gouvernance et à la performance de ces quatre EPE. Nous saisisons ainsi dans quelle mesure les recommandations et les analyses des auditeurs internes sont prises en compte et se traduisent concrètement dans les processus décisionnels et les résultats de ces organisations.

Cette investigation approfondie, menée directement au cœur des entreprises, constituera le socle empirique central de notre thèse. Elle nous permettra d'obtenir une vision fine et détaillée des réalités de l'audit interne, en complément des éclairages issus de l'enquête AACIA-Deloitte et de la revue de la littérature scientifique. Cet ensemble d'éléments empiriques solides nourrira ainsi nos réflexions théoriques et nos recommandations opérationnelles.

La lecture des lois Algériennes en matière d'audit interne

Nous avons décidé de concentrer nos efforts sur la définition des entreprises publiques économiques (EPE), étant donné que leur profil a été le plus représenté parmi les répondants de notre enquête terrain. En effet, la totalité des entreprises ayant participé à cette étude appartiennent à cette catégorie spécifique.

Cette prédominance des EPE s'explique notamment par le fait que l'audit interne est une obligation réglementaire pour ce type d'entreprises publiques. Celles-ci entrent en effet dans le champ d'intervention et de contrôle de deux organismes publics majeurs : la Cour des comptes et l'Inspection générale des finances.

Ces deux instances jouent un rôle essentiel de surveillance et d'évaluation des processus de gouvernance, de gestion des risques et de maîtrise des activités au sein des entreprises publiques économiques. Elles veillent notamment à la conformité des pratiques de ces entités avec les exigences légales et réglementaires en vigueur.

Par conséquent, les EPE sont fortement incitées, voire tenues, de se doter de fonctions d'audit interne structurées et formalisées. Cela leur permet de répondre à ces obligations de contrôle public, tout en renforçant leurs propres dispositifs de pilotage et d'amélioration continue.

Cette obligation légale spécifique aux entreprises publiques économiques explique donc la surreprésentation de ce profil d'organisations dans les résultats de notre enquête terrain. Cela nous conforte dans notre choix de concentrer nos efforts d'analyse et de définition sur ce segment particulier, afin d'en saisir les enjeux, les spécificités et les meilleures pratiques en matière d'audit interne.

1. L'entreprise publique économique

Nous allons tenter de définir les institutions habilitées à contrôler et à auditer les entreprises publiques économiques, à savoir la cour des comptes, l'inspection générale des finances, les experts comptables, et les commissaires aux comptes.

La loi numéro 88-01 du 12 janvier 1988 portant loi d'orientation sur les entreprises publiques économiques

Il ressort de l'étude de cette loi, que cette dernière a porté uniquement sur l'étude des entreprises publiques économiques, et que les entreprises sont tenues d'organiser et de renforcer des structures internes d'audit afin de se doter d'un outil de travail pour une gestion optimale.

Il est entendu, que cette organisation à concrétiser sur le terrain doit se faire sans intervention directe par les pouvoirs publics dans la gestion de l'entreprise.

- **Article 7** : l'entreprise publique économique a la pleine capacité juridique d'engager et contracter, d'une manière autonome, par le biais de ses organes habilités à cette fin, par les statuts, conformément aux règles de commerce et aux dispositions législatives en vigueur en matière d'obligations civiles et commerciales.
- **Article 11** : L'Etat et les collectivités locales, actionnaire des entreprises publiques économiques, exerce leur droit de propriété par le biais du fond de participations, auquel

est confiée la gestion du portefeuille des actions d'apports émises par les entreprises publiques économiques en contrepartie de la libération du capital social.

- **Article 40** : les entreprises publiques économiques sont tenues d'organiser et de renforcer les structures internes d'audit d'entreprises et d'améliorer, d'une manière constante le procédé de fonctionnement et de gestion.
- **Article 41** : les entreprises publiques économiques sont soumises à une évaluation économique périodique, opérée par un organe habilité à cet effet par voie réglementaire.

Cette appréciation économique de l'exploitation effective à l'exclusion de toute intervention ou action directe dans l'administration et la gestion de la ou des entreprises concernées.

2. La Cour des Comptes

La cour des comptes est définie comme « l'institution supérieure de contrôle a posteriori des finances de l'état ». Elle dotée des pleins pouvoirs en matière de contrôle de la gestion des institutions de l'état et des entreprises publiques économiques de manière détaillée et apprécier l'efficacité de la gestion contrôlée par référence aux normes en vigueur et vérifier de l'exactitude de la régularité et de la sincérité des données fournies par l'entreprise. Ce contrôle doit se faire sur pièce et sur place et de manière inopinée.

La loi numéro 80-05 du 1er mars 1980 relatif à l'exercice de la fonction de contrôle par la Cour des Comptes.

- **Article 3** : placée sur la haute autorité du Président de la république, la Cour des Comptes est une institution à compétence juridictionnelle et administrative, chargée du contrôle des finances de l'Etat, du parti et des institutions élues, des collectivités locales et des entreprises socialistes de toute nature.

La Cour des Comptes peut procéder au contrôle des entreprises et organismes de toute nature, bénéficiant du concours financier de l'Etat, d'une collectivité ou organismes publiques, sous forme de participations en capital, de subventions, de créer, d'avance ou de garantie.

- **Article 4** : sont justiciables de la Cour des Comptes, sur la base de leur compte, les gestionnaires, ordonnateur et comptable des organismes visés à l'article trois ainsi que les agents relevant de leur autorité.
- **Article 5** : la Cour des Comptes contrôle les différentes comptabilités retraçant l'ensemble des opérations financières et comptables dont elle vérifie l'exactitude, la régularité et la sincérité.

Elle est habilitée à procéder à toute investigation sur pièces ou sur place, d'une manière inopinée.

La Cour apprécie l'efficacité de la gestion contrôlée par référence aux normes, les paramètres retenus dans les objectifs du plan ou encore par comparaison avec d'autres de gestion arrêtée à l'échelon national ou internationale et formule toute proposition ou recommandation de nature à améliorer la gestion financière au comptable du patrimoine

national et à accroître le rendement des services publics et la productivité des organismes soumis à son contrôle.

- **Article 6** : la cour notifie aux gestionnaires contrôlés ainsi qu'aux autorités concernées, les résultats de ces vérifications et enquêtes.
- **Article 7** : la Cour des Comptes apprécie l'activité de contrôle des institutions et services financiers.

Ordonnance numéro 95-20 du 17 juillet 1995 relatif à la Cour des Comptes.

- **Article 2** : la Cour des Comptes est l'institution supérieure de contrôle a posteriori des finances de l'état. Des collectivités territoriales et des établissements publics.
- **Article 7** : sont soumis au contrôle de la Cour des Comptes dans les conditions prévues par la présente ordonnance, les services de l'Etat, les collectivités territoriales, les institutions, les établissements et organes publics de toute nature, assujetties aux règles de la comptabilité publique.
- **Article 8** : sont également soumis au contrôle de la Cour des Comptes dans les conditions prévues par la présente ordonnance, les établissements publics à caractère industriel et commercial et les entreprises et organismes publics qui exercent une activité industrielle, commerciale ou financière et dans les fonds, ressources aux compétences sont en totalité de nature publique.

3. L'inspection générale des finances

Le rôle de l'inspection générale des finances s'exerce par le contrôle de la gestion financière des services de l'état ou toute autre personne morale bénéficiant des encours financiers de l'état à titre de participation ou sous forme de subventions.

Elle fonctionne sous l'égide du ministre des finances qui en arrête le programme annuel au cours du 1^{er} mois de l'année. Programme qui peut être modifié ou complété, ceux-ci doit être porté à la connaissance de la cour des comptes.

L'intervention de l'inspection générale des finances consiste en la vérification ou d'enquête portant sur l'application de la législation financière et s'effectue de manière inopinée.

L'inspection générale des finances peut émettre des avis sur les mesures d'organisation ou de réglementation.

Décret numéro 80-53 du 1er mars 1980 portant création de l'inspection générale des finances

- **Article 2 :** le contrôle de l'inspection générale des finances s'exerce sur la gestion financière et comptable des services de l'Etat, des collectivités publiques décentralisées et des organismes suivants :

- les établissements publics à caractère administratif,
- les entreprises socialistes, les unités ou filiales et les œuvres sociales qui en dépendent.
- Les exploitations du secteur autogéré,
- les caisses de sécurité sociale, de prestations familiales, de retraite, assurance, de mutualité et, en général, tous les organismes publics à vocation sociale.

Il peut s'appliquer à toute autre personne morale bénéficiant du concours financier de l'Etat, d'une collectivité ou d'un organisme public, à titre de participation ou sous forme de subventions, de prêts, d'avance ou de garantie.

- **Article 3 :** le ministre des finances assure la mise en œuvre du contrôle de l'inspection générale des finances. Il en arrête le programme au cours du premier mois de chaque année. Ce programme d'activités tient compte des demandes de contrôle exprimé par les membres du gouvernement, la Cour des Comptes l'assemblée populaire nationale. Les objectifs ainsi arrêtés et les modifications ou compléments éventuellement apportées en cours d'exécution sont portées à la connaissance de la Cour des Comptes.
- **Article 4 :** les interventions de l'inspection générale des finances sont effectuées par des inspecteurs généraux des finances, les inspecteurs des finances et des inspecteurs adjoints des finances, ci-après désignés par les inspecteurs.

Ces interventions consistent en mission de vérification ou d'enquête portant sur :

- les conditions d'application de la législation financière et comptable ainsi que des dispositions légales ou réglementaires ayant une incidence financière directe,
- la gestion et la situation financière des services ou organismes contrôlés,
- l'exactitude, la sincérité et la régularité des comptabilités,
- la conformité des opérations contrôlées aux prévisions des budgets ou programmes d'investissement et des budgets d'exploitation ou de fonctionnement,

- **Article 5 :** le contrôle de l'inspection générale des finances s'effectue sur place et sur pièce : les vérifications et enquêtes sont inopinées. Les missions d'études ou d'expertises éventuelles font l'objet d'une notification préalable.
- **Article 6 :** l'inspection générale des finances réalise, dans ses services, les travaux liés à la préparation de ces interventions et, en ce qui est la concerne, à l'exploitation de leurs résultats.

Elle peut émettre des avis sur les propositions de mesures d'organisation ou de réglementations provoquées par de ses vérifications et enquêtes.

Elle peut effectuer des travaux ou études particulières portant sur les méthodes et les procédures dans les domaines financiers, budgétaires et comptables, notamment au plan de la normalisation, de l'économie et de l'efficacité.

- **Article 7** : à l'occasion de ses interventions, l'inspection générale des finances assure du fonctionnement régulier du contrôle interne opérant dans les domaines visés par le présent décret.

Décret exécutif numéro 09-96 du 22 février 2009 fixant les conditions et les modalités de contrôle et d'audit de gestion des entreprises publiques économiques par l'inspection générale des finances.

Ce décret a fixé les conditions et les modalités de contrôle et d'audit en entreprises publiques économiques et les conditions d'application la législation financière et comptable des dispositions légales ou réglementaires par l'inspection générale des finances.

Son activité peut s'étendre à tous les domaines de contrôle et d'audit demandés par les organes représentant l'état actionnaire.

- **Article 1** : le présent décret a pour objet de fixer les conditions et les modalités de contrôle et d'audit de gestion des entreprises publiques et qu'on nommait par l'inspection générale des finances.
- **Article 2** : les opérations de contrôle et d'audit de gestion, visés à l'article premier ci-dessus, porte sur les domaines ci-après :
 - les conditions d'application de la législation financière et comptable des dispositions légales ou réglementaires ayant une incidence financière directe ;
 - la passation et l'exécution de tout contrat et commande ;
 - les transactions portant sur le patrimoine immobilier ;
 - la gestion et la situation financière ;
 - la fiabilité la régularité des comptabilités ;
 - le rapprochement entre les télévisions et les réalisations ;
 - les conditions d'utilisation et de gestion des moyens ;
 - le fonctionnement du contrôle interne et des structures d'audit interne.

Elles peuvent porter également sur tous les domaines de contrôle et d'audit de gestion demandée par les autorités ou les organes présentant l'état actionnaire

Présentation de l'enquête AACIA-Deloitte

L'enquête Deloitte AACIA, menée en 2006, a permis d'obtenir un état des lieux détaillé des pratiques en matière d'audit interne dans les entreprises. Au total, 200 questionnaires ont été transmis à différentes organisations. Sur ce total, 41 entreprises, soit un taux de réponse de 20,5%, ont accepté de participer à cette étude approfondie de 17 pages, comprenant 60 questions organisées en 8 thèmes. Bien que ce taux de réponse puisse sembler relativement faible, il est en réalité conforme aux standards généralement observés pour ce type d'enquête par questionnaire auprès d'entreprises. Ce niveau de participation assure ainsi une représentativité satisfaisante des résultats obtenus.

Il est intéressant de noter que la majorité des entreprises ayant répondu au questionnaire sont des entreprises publiques (EPE). De plus, sur les 41 répondants, 38 disposent d'une fonction d'audit interne formalisée au sein de leur organisation. Cette donnée souligne l'importance accordée au contrôle et à l'évaluation des processus internes, notamment dans le secteur public.

Cependant, l'enquête a également révélé un faible taux de participation des établissements bancaires, puisqu'un seul d'entre eux a accepté de répondre au questionnaire. Cette relative désaffection du secteur financier pourrait s'expliquer par une certaine réticence à partager des informations sur leurs pratiques d'audit interne.

Dans l'ensemble, les résultats de cette enquête Deloitte AACIA ont permis d'obtenir un panorama représentatif des démarches d'audit interne mises en œuvre par les entreprises, offrant ainsi des pistes de réflexion et d'amélioration pour ce domaine essentiel du contrôle et de la gouvernance organisationnelle.

Les principaux enseignements tirés de l'enquête :

A. Constats généraux :

1. La fonction d'audit interne en Algérie en est à ses balbutiements.

- ✓ La plupart des organisations ayant répondu à l'enquête possède une fonction d'audit interne de dimension limitée.
- ✓ Lorsqu'elle existe, la fonction d'audit interne dispose rarement d'une charte d'audit interne et ne rapporte qu'exceptionnellement à un comité d'audit
- ✓ Les fonctions d'audit interne identifiées ne limitent pas toujours le champ de leurs travaux aux missions d'audit interne proprement dites. Le champ le plus classique des missions d'audit interne est la comptabilité, ce qui correspond classiquement à un stade de maturation peu avancé de cette fonction.
- ✓ Le cadre normatif professionnel instauré par l'institute of Internal Auditors (IIA) a vocation à se mettre progressivement en place sous l'impulsion de l'AACIA. Le mouvement de structuration de la profession, initié en 1989, semble pouvoir maintenant prendre son essor.

2. Le contexte normatif et réglementaire est favorable à son développement.

- ✓ Comme à l'étranger, les normes professionnelles de l'IIA, y compris leurs modalités pratiques d'application, peuvent servir de socle de développement de la fonction.
- ✓ Par ailleurs, des orientations de l'Etat propriétaire ont continué d'être émises dont, notamment, la note N°36/STP/DPEI97 du 17 février 1998 émanant du délégué aux participations de l'Etat (CNPE) et la 3e orientation de Monsieur le Chef du Gouvernement, Président du CPE, lors de la rencontre avec les Sociétés de gestion et des participations (SGP) en date du 20 mai 2003. Ces documents créent également les conditions d'un essor de la fonction d'audit interne dans le pays.

3. Une certaine confusion semble persister sur les attraits d'un contrôle interne rigoureux et d'une fonction d'audit interne à forte valeur ajoutée, bien au-delà de la fonction d'inspection qui prévalait traditionnellement

- ✓ L'inspection a joué un rôle important dans le passé. Cet état de fait perdure aujourd'hui sans que les autres dimensions de la fonction d'audit interne soient toujours bien identifiées ou développées.
- ✓ Il n'est pas encore reconnu ni même parfois connu que la performance opérationnelle est au centre de la problématique du contrôle interne et que l'audit interne en est l'aiguillon.
- ✓ C'est en partie au niveau des prescripteurs de missions d'audit interne, mais plus particulièrement au niveau des « audités », que l'ignorance des attributs de la fonction d'audit interne est la plus perceptible
- ✓ La perception qu'ont des auditeurs internes leurs collègues des autres fonctions dans l'entreprise est le plus souvent négative.

4. Une difficulté principale réside dans l'identification et le développement des compétences pointues en audit interne.

- ✓ Le recrutement des auditeurs internes se concentre d'une part sur les mutations internes et d'autre part sur les jeunes nouveaux diplômés de l'université
- ✓ Il existe à ce stade une pénurie d'auditeurs internes professionnels. La piste de la sous-traitance, au moins temporaire, qui pourrait paraître naturelle, n'est pas non plus utilisée.

- ✓ Il en résulte, au niveau national, un décalage entre les besoins d'audit interne et la capacité d'y répondre.
- ✓ La formation à l'audit interne se développe progressivement, s'inscrivant dans l'effort national en matière de formation, mais demande à être renforcée et alignée davantage sur les normes internationales
- ✓ Globalement, les étapes classiques des missions d'audit interne sont connues et respectées : de la réunion de lancement de la mission de validation des constats par les audités pour finir par le suivi de la satisfaction des audités

5. L'avenir de la fonction en Algérie s'annonce prometteur pour autant que le management des sociétés algériennes prenne la mesure des exigences d'excellence induites par l'ouverture du marché à l'international.

- ✓ La vague de privatisation des Entreprises publiques économiques (EPE) induit un besoin de contrôle renforcé sur la performance des entreprises. Parallèlement, ces dernières années, à l'international, la fonction d'audit interne s'est considérablement renforcée. L'ouverture de l'Algérie aux investissements étrangers met directement en concurrence les grandes entreprises nationales avec les entreprises qui mettent la performance au premier rang de leurs objectifs.
- ✓ Le décalage entre les pratiques d'audit interne en Algérie et à l'international doit donc être réduit dans le cadre d'une approche volontariste. Cela suppose une prise de conscience accrue au sein du management des entreprises algériennes.

6. En particulier, le développement plus systématique d'une approche de cartographie des risques permettrait aux fonctions d'audit interne de coller au plus près des attentes du management en matière de réduction de leur exposition aux risques.

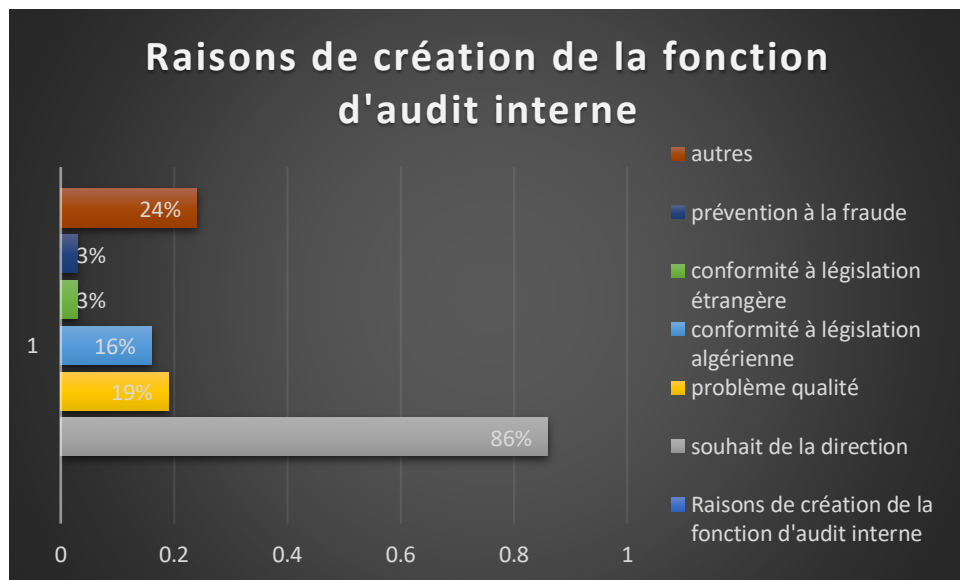
- ✓ L'établissement d'un plan d'audit établi sur la base d'une cartographie des risques permet de répondre aux attentes du management par l'identification des sujets d'audit qui le préoccupe et sur lesquels des missions d'audit interne peuvent et doivent être déployées
- ✓ Au-delà, la cartographie des risques de l'entreprise permet le déploiement et le suivi des plans d'actions spécifiques et la mise en œuvre d'une véritable gestion globale des risques par les opérationnels.

- ✓ Sa connaissance des risques et les compétences de ses collaborateurs placent le plus souvent la fonction d'audit interne en bonne position pour animer les entretiens et les ateliers de réflexion nécessaires à cet exercice.
- ✓ En plein essor à l'étranger, force est de constater que la démarche de cartographie des risques reste aujourd'hui marginale en Algérie.

B. Revue des résultats détaillés de l'enquête :

1. Organisation de la fonction d'Audit Interne

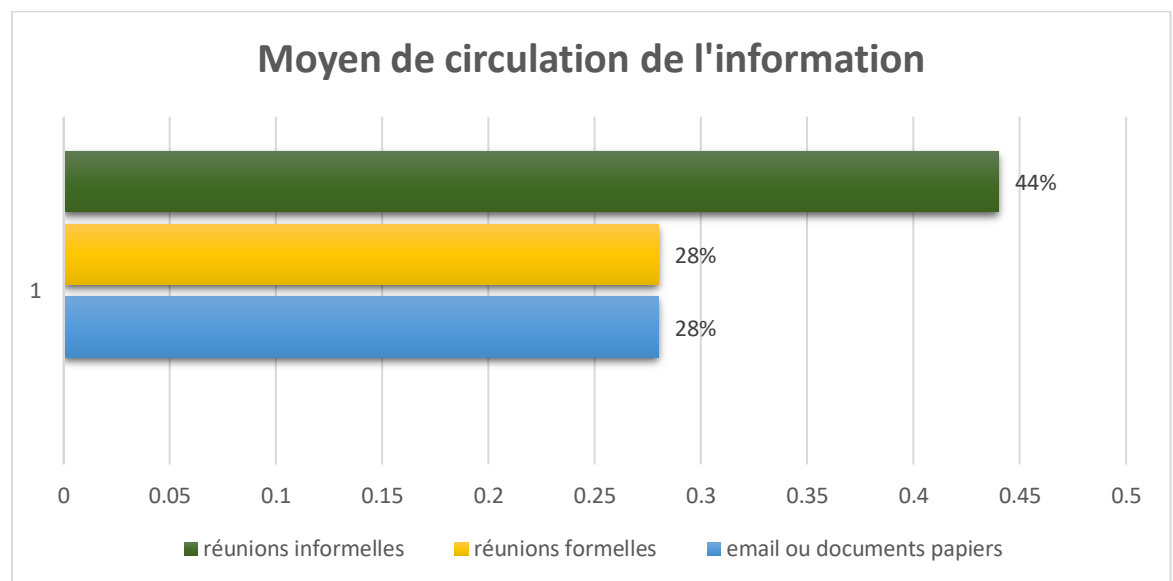
- La majorité (plus de 61 %) des fonctions d'audit interne dispose d'une véritable ancienneté. Parmi elles, 16% des fonctions d'audit interne ont été créées en même temps que l'entreprise.
- A l'exclusion d'une entreprise établie en 1963, il s'agit d'entreprises fondées à partir des années 80. Néanmoins, il semble que le mouvement de création s'amplifie : plus du tiers (38%) des fonctions d'audit interne sont mises en place depuis moins de cinq ans. En ce qui concerne les motifs de création d'une fonction d'audit interne, les réponses indiquent en premier lieu la volonté de la direction de l'entreprise de constituer un organe de contrôle.
- La mise en conformité avec la réglementation nationale, se référant principalement à l'article 40 de la loi N° 88-01 du 12 janvier 1988 relative à la nécessité pour les EPE d'organiser et de renforcer les structures internes d'audit, ne représente que 16% des raisons invoquées.



NB : plusieurs réponses possibles

2. Positionnement de la fonction d'audit interne

- Contrairement à la tendance internationale, les comités d'audit restent rares en Algérie: moins de 3% des entreprises disposent de ce composant fondamental d'une bonne gouvernance d'entreprise.
- Néanmoins, les fonctions d'audit interne se trouvent rattachées, à plus de 92%, au plus haut niveau de l'organisation, principalement à la direction générale' et accessoirement à d'autres instances comme le président du conseil.
- En l'absence de comité d'audit, c'est la direction générale qui nomme le responsable de la fonction d'audit interne.
- La communication des fonctions d'audit interne avec leur hiérarchie s'effectue, pour la plupart d'entre elles (65%), sur la base de réunions informelles. Lorsque ces réunions sont formelles et que leur fréquence a été précisée, elles s'avèrent généralement bimensuelles, a minima. Les rapports de la fonction d'audit interne sont systématiquement présentés à sa hiérarchie.



3. Charte d'audit

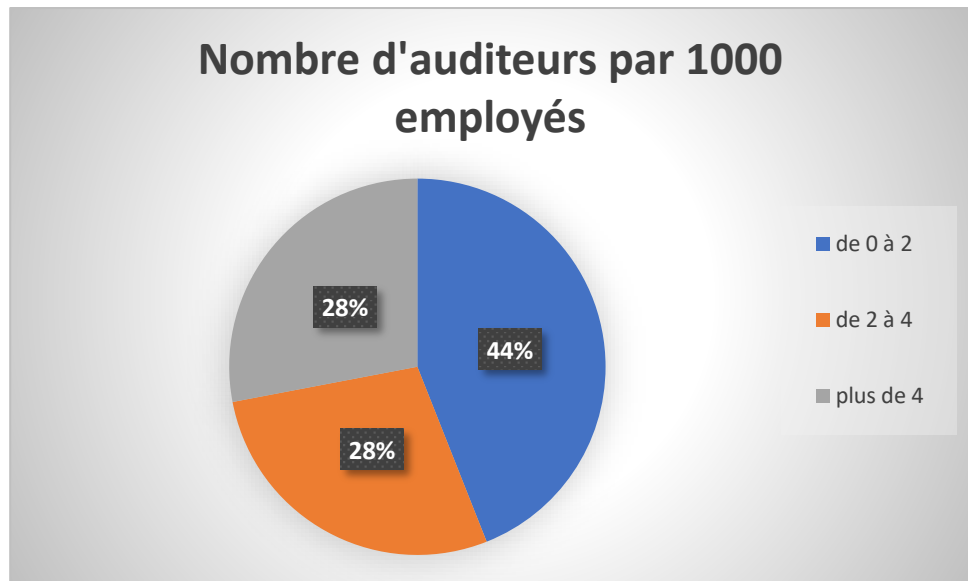
- Un quart seulement des fonctions d'audit interne est dotées d'une charte d'audit ou d'un document similaire, validé par leur hiérarchie, établissant formellement leur statut au sein de l'entreprise.

4. B-1-4 Budget d'audit

- La grande majorité (82%) des sociétés ayant répondu à l'enquête indique ne pas avoir de budget ou a choisi de ne pas le communiquer. Pour les réponses obtenues, le budget ne dépasse jamais 10 millions de dinars et se limite parfois au salaire des auditeurs.
- Les budgets d'audit connus sont plutôt stables ou en légère augmentation par rapport à l'année précédente. Néanmoins, au sein de l'échantillon retenu, un cas de diminution et un cas d'augmentation significative (60%) sont rapportés.

5. L'équipe d'audit interne

- Près d'une fonction d'audit interne sur deux (49%) analyse les besoins d'effectifs par rapport à son plan d'audit.
- Si la fonction d'audit interne, telle qu'elle ressort du dépouillement des questionnaires, se compose, en moyenne, de 7,5 auditeurs, cette moyenne relève d'une situation contrastée.
- Ainsi plus d'un tiers (36%) des fonctions d'audit interne est constitué d'un seul auditeur alors que seulement quatre d'entre elles (11 %) en comptent plus de 10.
- En dehors ces extrêmes, l'équipe moyenne de la moitié restante de l'échantillon ressort à 4,8 auditeurs.
- 22% des entreprises disposent d'auditeurs positionnés au sein de leurs filiales.
- L'un des ratios clés retenus par la profession, le « nombre d'auditeurs pour 1 000 employés », est ici plutôt élevé: 3,8 en moyenne alors que la base de données GAIN (Global Auditing Information Network) de l'I.I.A indique une moyenne de 1,1 pour les 670 organisations qu'elle recense à cette même période.

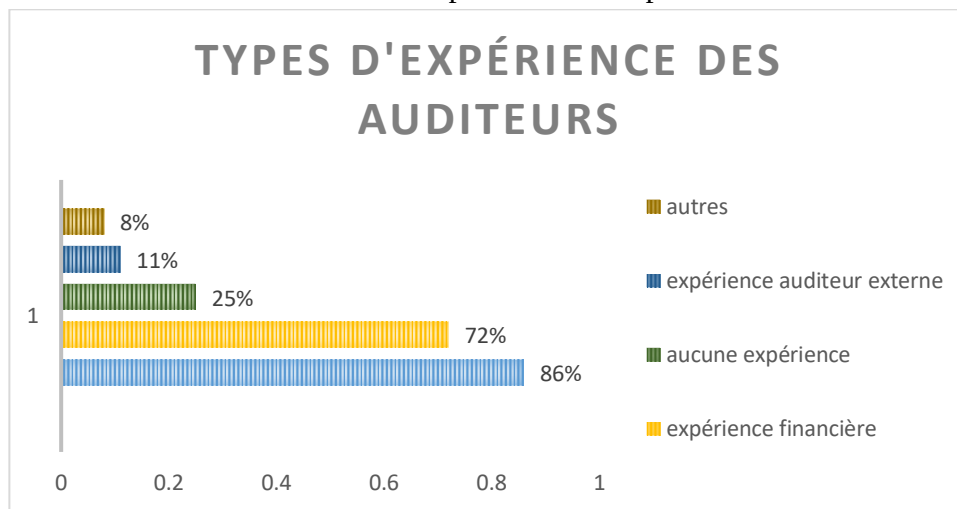


6. Formation

- Les trois-quarts des fonctions d'audit interne disposent de collaborateurs de formation universitaire. La quasi-totalité de ces fonctions (97%) a embauché des candidats ayant effectué un minimum de 4 à 5 années d'études après le baccalauréat.
- Les fonctions d'audit interne tendent à composer des équipes intégrant d'une part des collaborateurs dotés d'une bonne expérience et d'une ancienneté élevée, et d'autre part de jeunes diplômés à haut potentiel:
 - 73% disposent de collaborateurs de plus de 10 ans d'expérience,
 - 43% disposent de collaborateurs de moins de 5 ans d'expérience.
- La certification professionnelle « Certified Internal Auditor » (CIA) ne représente pas encore une préoccupation majeure. Personne n'a obtenu cette certification au sein des entreprises répondantes. La moitié des responsables ayant répondu au questionnaire trouve cette formation pertinente. Signe encourageant, 8% des fonctions d'audit interne de l'échantillon disposent de collaborateurs en préparation de l'examen du CIA.

7. Expérience

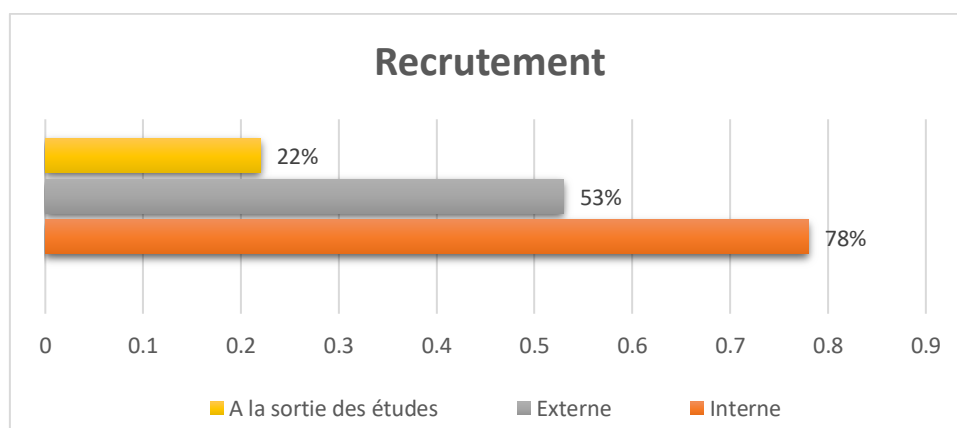
- La majorité des auditeurs rejoignent la fonction d'audit interne après une expérience pratique acquise.
- 72% d'entre eux disposent d'une expérience financière.



NB : plusieurs réponses possibles

8. Recrutement des auditeurs internes

- **Forte proportion de recrutements internes :** la majorité des recrutements (78%) se fait en interne, permettant ainsi de développer les compétences et les carrières au sein de l'organisation. Cela favorise également une meilleure connaissance des processus de l'entreprise.
- **Importance des recrutements externes :** Cependant, l'enquête révèle que 53% des auditeurs internes sont recrutés en externe, témoignant de la volonté des entreprises d'intégrer des profils expérimentés disposant d'une expertise du marché.
- **Recrutement de jeunes diplômés :** Bien que minoritaire (22%), le recrutement de jeunes auditeurs à la sortie des études montre que les entreprises cherchent aussi à former et fidéliser de nouveaux talents.



NB : plusieurs réponses possibles

9. Outils de formation

- A peine un quart (22%) des fonctions d'audit interne dispose d'un plan de formation validé par leur responsable.
- L'autoformation constitue le mode d'acquisition de connaissances le plus répandu : 63% des fonctions d'audit interne y recourent. Cependant, près de la moitié (49%) recourt également aux formations externes.
- Parfois (pour 18% de l'échantillon), des séminaires sont organisés pour leur permettre de renforcer le processus de formation.

10. Prestataires externes :

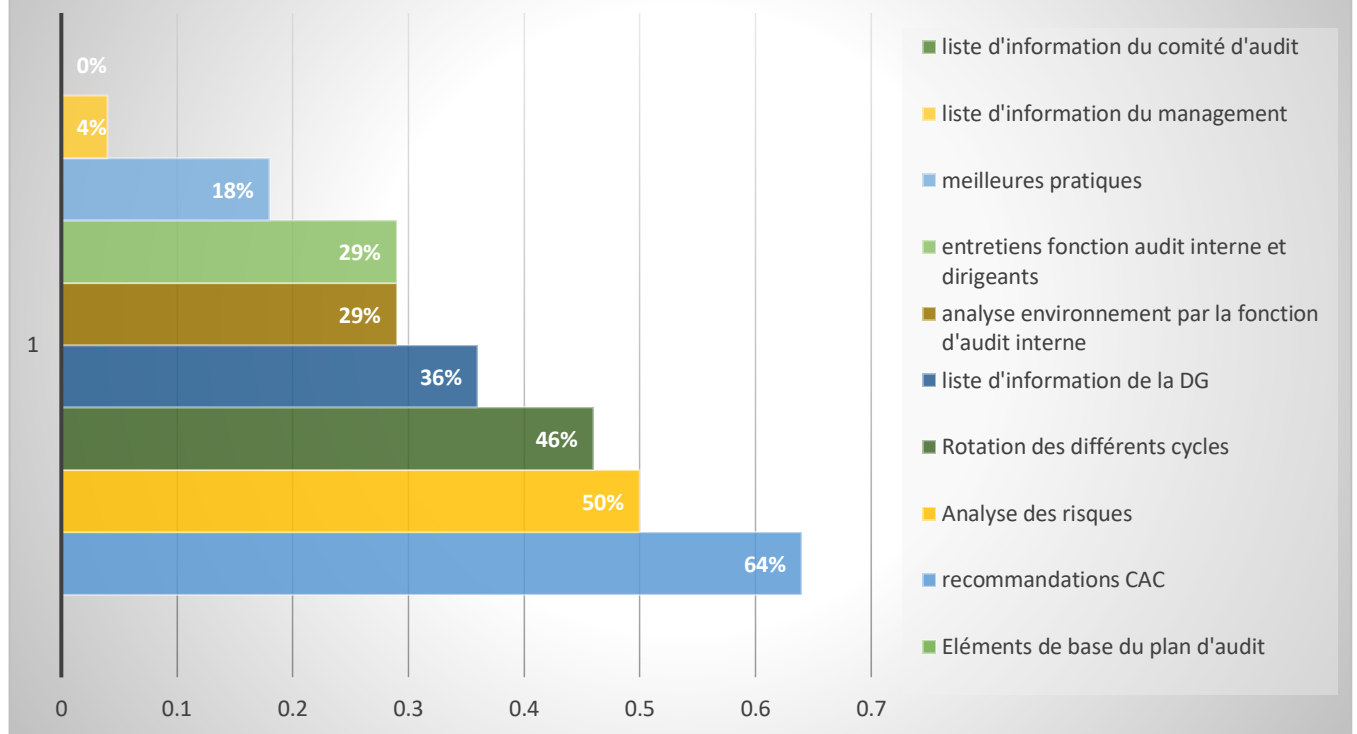
- Un quart des fonctions d'audit interne sollicite occasionnellement le concours de prestataires externes pour la réalisation de son plan d'audit.
- L'apport de compétences techniques constitue la principale raison de ce recours.

11. Organisation des missions

1. Plan d'audit

- Un plan d'audit annuel ou pluriannuel est établi dans les trois-quarts des entreprises. Son élaboration relève généralement du responsable de la fonction d'audit interne. Environ deux tiers d'entre eux précisent que le choix des missions s'établit en concertation avec la direction générale. Celle-ci approuve ce plan avant sa mise en œuvre dans près de 97% des cas.
- Le conseil d'administration donne parfois (dans 7% des cas) son approbation au plan d'audit.
- Le comité d'audit, lorsqu'il existe, ne semble pas impliqué dans l'élaboration, ni dans l'approbation du plan d'audit.
- Il convient de noter que le management lui-même n'est que très rarement impliqué dans ce processus et que les recommandations des commissaires aux comptes (CAC) apparaissent souvent primordiales pour bâtir le plan d'audit.
- L'analyse des risques se trouve citée dans la moitié des cas, mais cette analyse ne semble pas ressortir d'un véritable processus de gestion globale des risques (ou « risk management ») fondé sur une cartographie opérationnelle reflétant l'ensemble des risques de l'entreprise et leur importance relative.

Eléments de base du plan d'audit



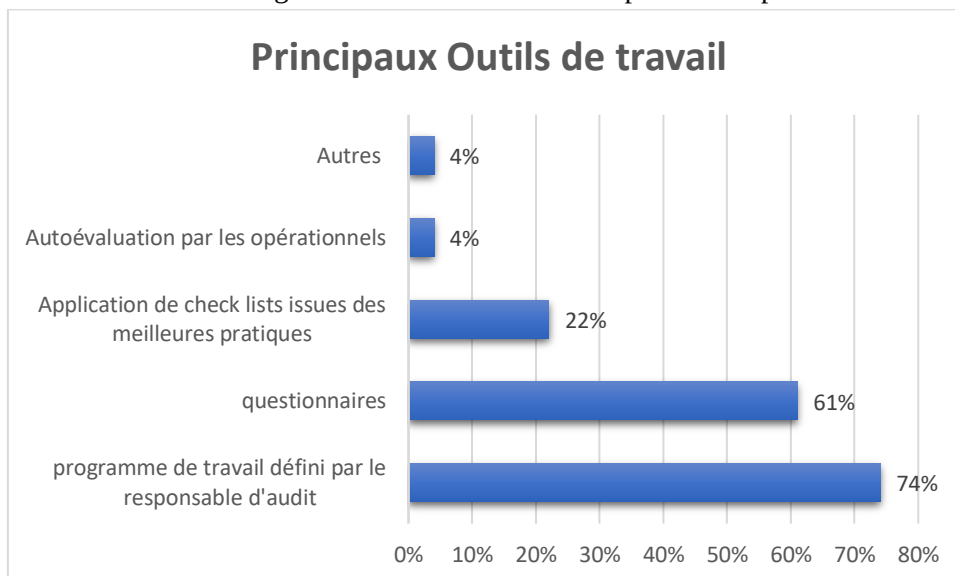
2 .Suivi des anomalies révélées par des tiers ou des salariés

- Alors que dans de nombreux pays, sous l'impulsion initiale de la loi Sarbanes Oxley, les entreprises sont dotés, d'avantage que par le passé, d'un dispositif de suivi des anomalies révélées (processus dit de « whistleblowing » en américain), les entreprises algériennes semblent relativement prudentes dans ce domaine.
- Cependant une pratique de suivi des anomalies existe dans :
 - 16% des entreprises pour les anomalies révélées par des tiers,
 - 13% des entreprises pour les anomalies révélées par des salariés (l'un n'excluant pas l'autre).

12. Approche et suivi des missions

1 Outils de travail

- Pour l'exécution de leurs missions, les auditeurs internes se servent principalement des programmes de travail défini par le responsable de la fonction d'audit interne et de questionnaires. Selon l'enquête, les logiciels d'aide à l'audit ne sont pas utilisés pour l'instant en Algérie.



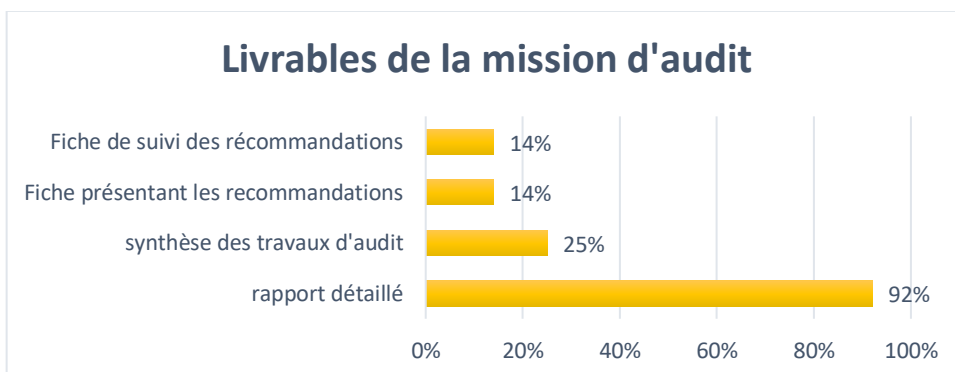
NB : plusieurs réponses possibles

2 Validation du programme de travail

- La validation du programme de travail utilisé pendant l'audit dépend le plus souvent (dans 56% des cas) directement du responsable de la fonction d'audit interne. Il arrive cependant que l'accord de la Direction Générale soit requis (42%). Très rarement (dans 3% des cas), le chef de mission valide seul le programme de travail.

3 livrables

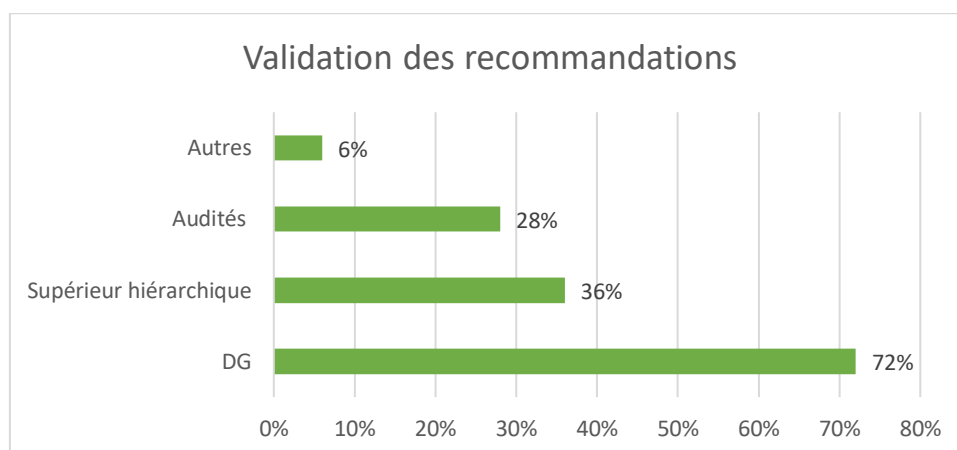
- Le rapport détaillé représente généralement le point d'orgue des missions d'audit (livrable cité par 92% des répondants), alors que les synthèses et les fiches récapitulatives semblent surtout utilisées à titre complémentaire et non systématique.



NB : plusieurs réponses possibles

4 Présentation des résultats d'audit et validation des recommandations

- La Direction Générale bénéficie toujours d'une présentation des résultats de l'audit (100% des réponses) alors que ce n'est pas systématiquement le cas pour la direction de l'entité auditée (41 %). A ce jour, l'existence d'un comité d'audit ne signifie pas que les résultats lui soient présentés.
- En contradiction avec les meilleures pratiques, les audités et leur hiérarchie ne valident pas systématiquement les recommandations (dans 64% des cas seulement), alors que la Direction Générale les approuve dans près de trois-quarts des cas (72%).
- 89% des fonctions d'Audit interne assurent suivre la mise en œuvre des recommandations, soit sous forme d'une spécifique, soit au cours de l'intervention suivante dans la même entité.



NB : plusieurs réponses possibles

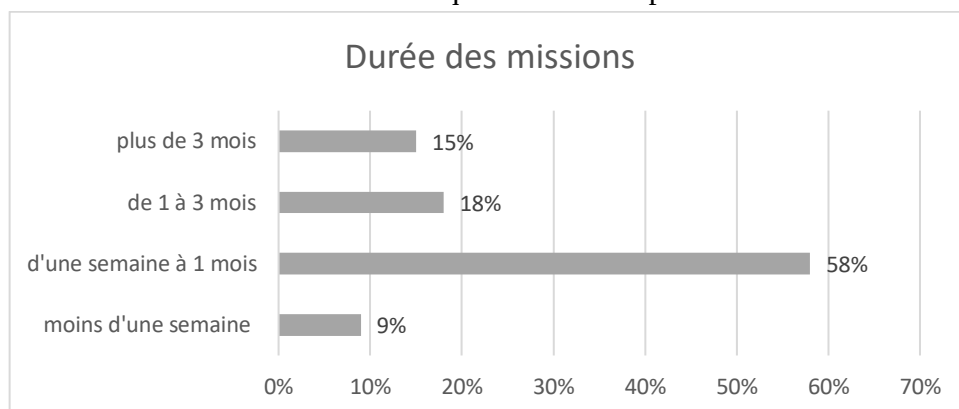
5 .Refus d'acceptation d'une mission

- La grande majorité (94%) des auditeurs internes indiquent n'avoir jamais essuyé de refus de mission par la direction générale ou le comité d'audit.
- A l'opposé, 5% précisent avoir refusé une mission pour absence d'indépendance, et c'est le seul motif de refus identifié.

13. Typologie des missions

1. Durée de la mission

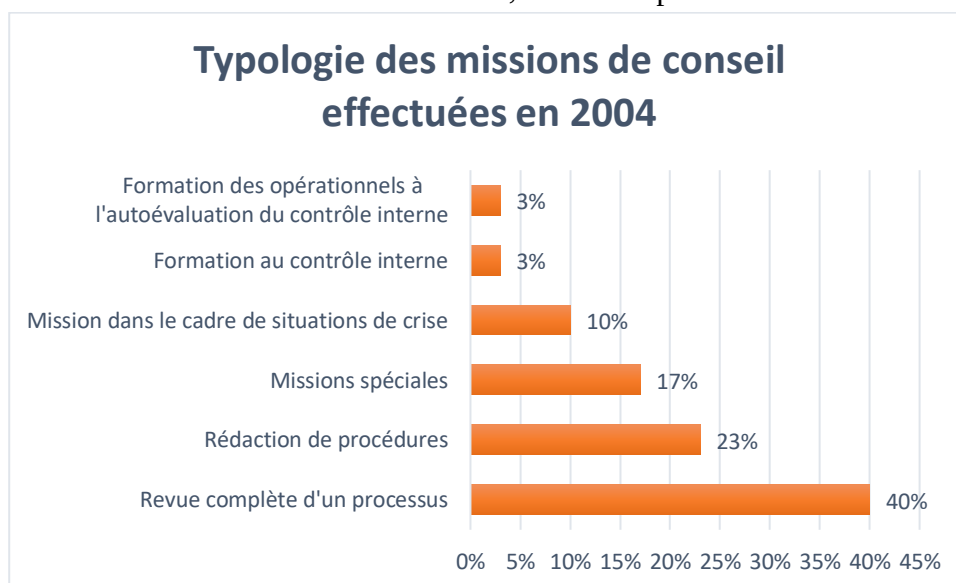
- La plupart des missions d'audit interne dure entre une semaine et un mois alors qu'un tiers dure plus d'un mois.



NB : plusieurs réponses possibles

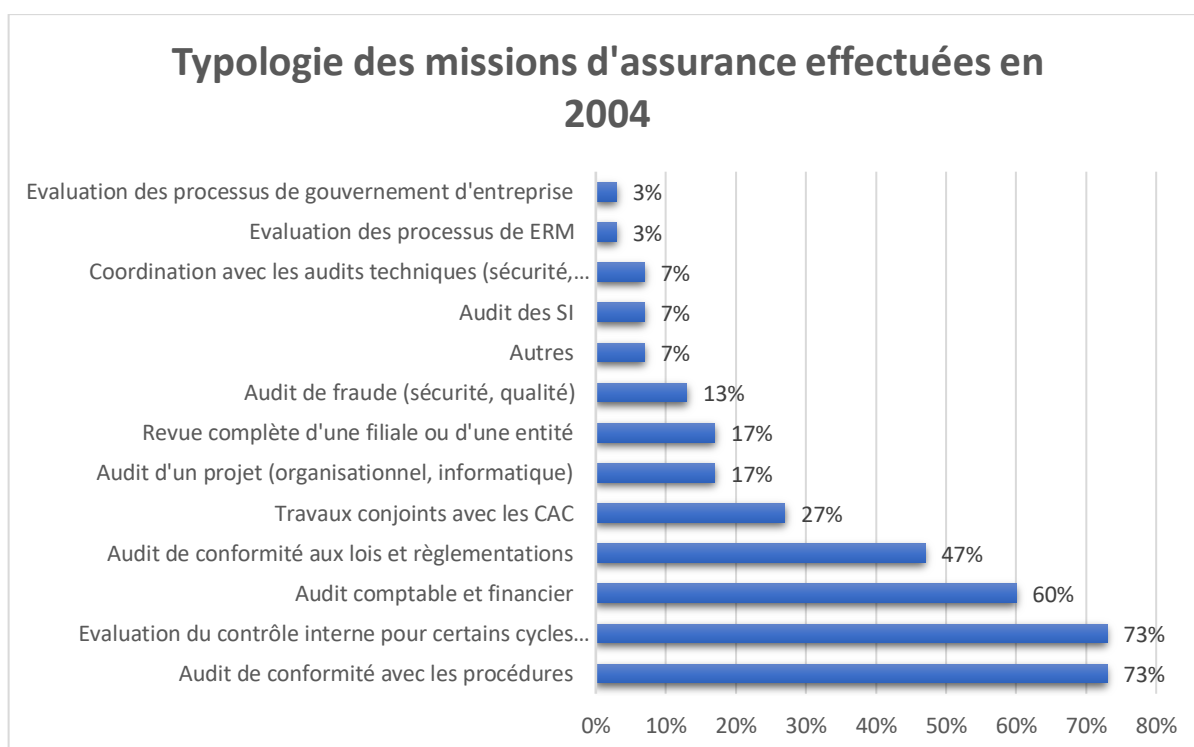
2 Types d'intervention

- Les missions de l'audit interne se distinguent habituellement en deux catégories : « assurance » et « conseil ».
- Les premières, visant à donner au management un niveau d'assurance (ou de confort)
- Quant au dispositif de contrôle interne, constituent le « cœur » du métier d'audit interne et l'essentiel de son activité, alors que les secondes, impliquant une dimension accrue de valeur ajoutée et de conseil au management, relèvent d'une évolution récente de la profession et demandent souvent plus d'expérience.
- La moitié des fonctions d'audit interne ont réalisé en 2004 des missions dites de « conseil », selon la répartition suivante :



NB : plusieurs réponses possibles

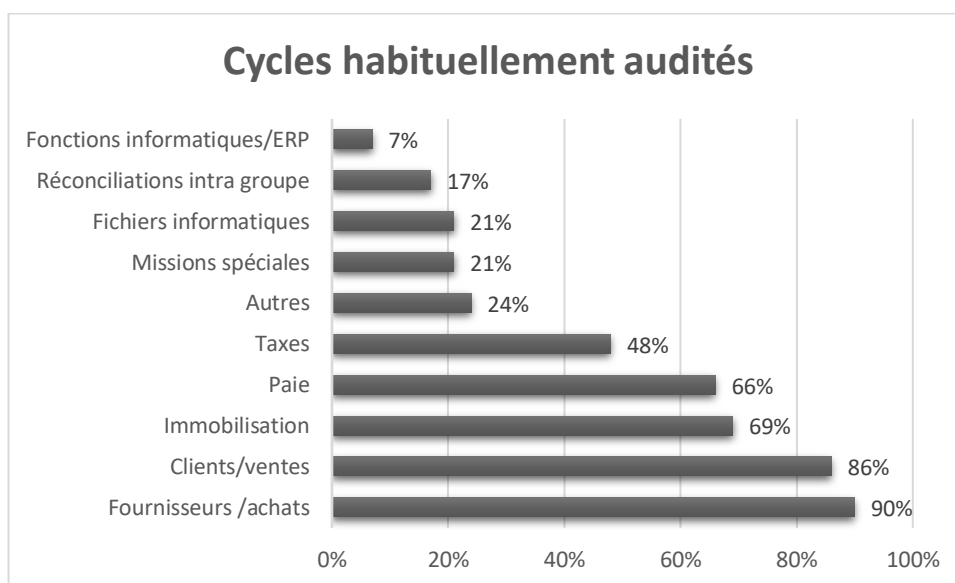
- En ce qui concerne les missions à dominante « assurance », il apparaît également intéressant de noter le positionnement de l'évaluation du contrôle interne pour certains cycles opérationnels, citée par 73% des répondants, généralement plus valorisante auprès du management de l'entreprise que les missions plus traditionnelles mais indispensables telles que les missions d'audit de conformité aux lois et réglementations, d'audit comptable et financier, etc
- La faible représentation des audits des systèmes d'information (7% des répondants seulement), devancée par celle de l'audit des projets (17%), devrait progresser dans les années à venir alors que les entreprises algériennes, confrontées à la concurrence internationale, investiront dans ces domaines stratégiques.



NB : plusieurs réponses possibles

3. Cycles audités :

- Forte prédominance des cycles "classiques" : Les cycles les plus fréquemment audités sont ceux liés aux fournisseurs/achats (90%) et aux clients/ventes (86%). Cela démontre que les auditeurs internes accordent une attention particulière aux processus opérationnels et financiers essentiels au cœur de l'activité.
- Importance des cycles de paie et fiscaux : Les cycles de paie (66%) et fiscaux/taxes (48%) figurent également parmi les domaines d'audit prioritaires. Cela s'explique par leur caractère réglementaire et leur impact significatif sur la performance financière.
- Développement de l'audit des systèmes d'information : L'enquête révèle que 21% des missions d'audit portent sur les fichiers informatiques. Ce chiffre, bien que relativement élevé, montre que l'audit des systèmes d'information (SI) et des progiciels de gestion intégrés (ERP) reste encore assez limité (7%).
- Recours croissant aux missions spéciales : Près d'un quart des interventions (21%) concernent des missions spéciales, témoignant de la capacité des auditeurs internes à s'adapter aux enjeux émergents et aux besoins spécifiques des organisations.
- Focus moindre sur les processus transversaux : Les cycles de réconciliations intra-groupe (17%) semblent être relativement peu audités, alors qu'ils jouent un rôle essentiel dans la fiabilité de l'information financière et la cohérence du groupe.



NB : plusieurs réponses possibles

4. Revue des travaux des auditeurs et évaluation de la fonction d'audit interne

1. Satisfaction des audités

- 68% des fonctions d'audit interne mesurent la satisfaction des audités mais cette approche s'avère rarement formelle. Cette mesure s'effectue principalement sur la base de conversations informelles (69%) et plus rarement par des questionnaires spécifiques (17%).

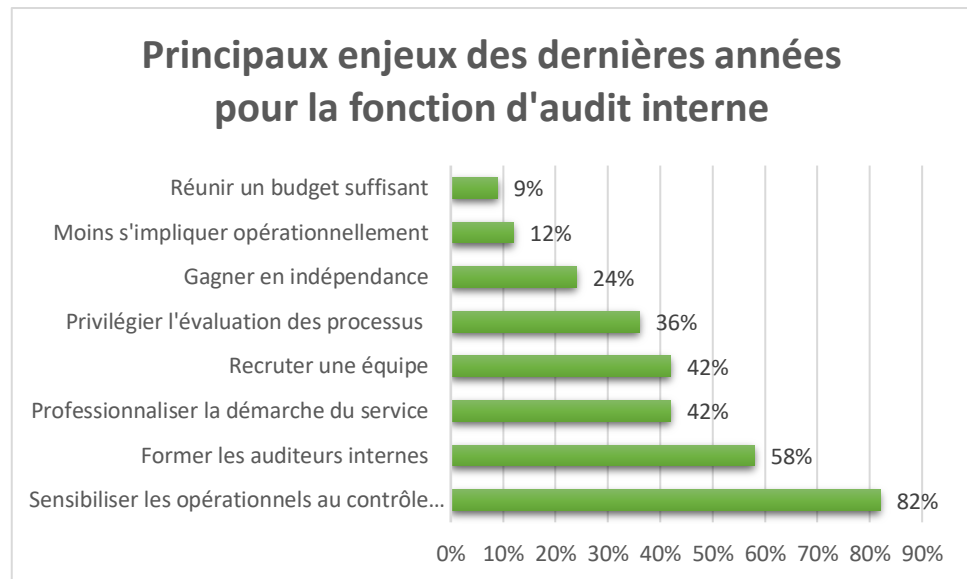
2. Revues indépendantes

- 14% des fonctions d'audit interne déclarent que leurs travaux font l'objet d'une revue par des responsables hiérarchiquement indépendants.
- Les évaluations indépendantes de la performance de la fonction d'audit interne ne sont pas très communes au sein de la population de cette étude, néanmoins trois entreprises de notre échantillon en auraient déjà bénéficié.
- Alors que l'organisme international de tutelle de la profession requiert maintenant une telle évaluation a minima tous les cinq ans, cette notion ne semble pas avoir été intégrée à ce jour en Algérie.

C. EVOLUTION DE LA FONCTION AUDIT INTERNE ET ENJEUX POUR L'AVENIR

1 Principaux enjeux des dernières années

- Les chiffres collectés montrent l'effort de développement, au cours de ces dernières années, des fonctions d'audit interne étudiées : la professionnalisation, la formation et le recrutement des auditeurs représentent des axes d'attention significatifs pour la moitié des fonctions d'audit interne.
- Dans le même temps, 82% de ces fonctions considèrent absolument nécessaire de sensibiliser au contrôle interne le management opérationnel audité. Nul doute qu'en œuvrant dans ce sens, elles jouent un rôle majeur au service de l'entreprise pour lui permettre de pouvoir gagner en efficacité et en maîtrise des risques.



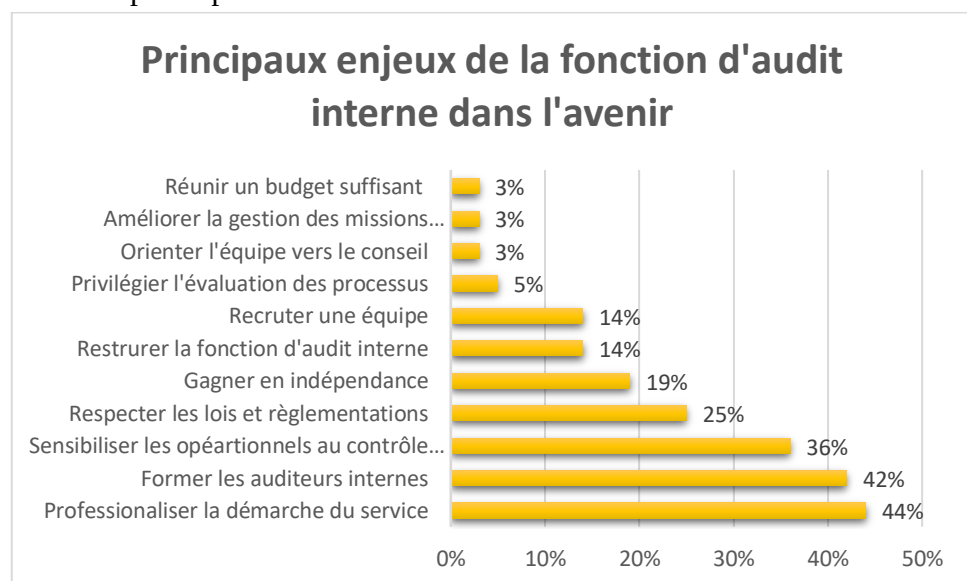
NB : plusieurs réponses possibles

2 Principaux enjeux pour le futur

- La formation et la professionnalisation, de même que la promotion du contrôle interne auprès des opérationnels, continuent à représenter une clé de l'avenir, relevant principalement d'une volonté de déploiement plus efficace de la fonction d'audit interne, souvent dans la perspective d'une privatisation de la société.
- Pour les années à venir, la formation des auditeurs internes continue à être cruciale.
- Les équipes constituées semblent avoir trouvé un effectif satisfaisant en l'état: seuls 14% maintiennent le recrutement comme enjeu principal alors qu'une proportion équivalente s'attend à une restructuration ou une réorganisation de leur fonction.
- La professionnalisation des fonctions d'audit interne algériennes bénéficiera notamment des leviers suivants :
 - La mise en œuvre des outils informatiques d'audit et d'un manuel d'audit,
 - Le suivi de la mise en œuvre des recommandations par les opérationnels,
 - La normalisation de la fonction d'audit interne vers l'alignement avec les normes internationales.
- 20% seulement des entreprises ayant répondu à l'étude indiquent

vouloir mettre en œuvre une véritable gestion des risques « risk management » ou, a minima, développer une cartographie de risques.

- Ce chiffre illustre certes une première ouverture par rapport à cette pratique réputée être une « bonne pratique » au plan international, mais on peut anticiper une accélération du phénomène au delà de ce chiffre au vu de sa valeur ajoutée pour le management et les investisseurs.
- Si tel est le cas, le rôle de la direction de l'audit interne dans le processus a toutes les chances d'être reconnu.
- De même, 20% des fonctions d'audit interne des entreprises sondées :
- Prévoient de gagner en indépendance par un rattachement hiérarchique et fonctionnel adéquat ainsi que par l'établissement d'une charte d'audit
- Souhaitent développer de nouveaux types d'audit comme, par exemple :
 - L'audit efficacité,
 - L'audit managérial,
 - L'audit social,
 - L'audit de performance,
 - L'audit de systèmes d'information.
- Enfin, la conformité des dispositions juridiques et l'adaptation aux nouvelles normes et lois (I.A.S-IFRS, Sarbanes Oxley) éveillent l'attention de plus d'un quart des responsables d'audit interne ayant participé à l'étude.



NB : plusieurs réponses possibles

Audit Interne en Algérie :
Évolution des Pratiques,
Analyse Comparative à Partir
de la Littérature Existante

Introduction

L'audit interne occupe une place de plus en plus stratégique au sein des entreprises, tant en Algérie que dans le monde. Cette fonction essentielle, chargée d'évaluer et d'améliorer l'efficacité des processus de gouvernance, de contrôle et de management des risques, fait l'objet d'un intérêt croissant de la part des dirigeants et des parties prenantes.

Afin de mieux comprendre les enjeux et les pratiques de l'audit interne dans le contexte algérien, nous avons entrepris une étude comparative approfondie des travaux de 15 auteurs issus du site ASJP (Algerian Scientific Journal Platform). La liste de ces articles est comme suit :

1. Belkacemi Fadhila et Benyakhlef Kamel- apport de l'audit interne a la performance des entreprises economiques industrielles algeriennes- universite m'hamed bouguera boumerdes algerie -date de publication : 31/12/2018
2. - SAHNOUNE Mustapha et BEDOUI Samia- Contribution de l'audit interne dans l'amélioration de la performance de l'entreprise. Etude de cas : l'entreprise LAITERIE TELL -Sétif15-03-2019- مجلة شعاع للدراسات --الاقتصادية
3. KALACHE Meryem- Evaluation de la Performance de l'Audit Interne au sein de l'Entreprise NAFTAL- L'Ecole Supérieure de Commerce, Laboratoire E.P.C.G, Algérie-22/05/2021.
4. Mohammed BENLADGHEM ,Abdesselam BENDIABDELLAH et Mohammed SAIDANI- L'audit Interne Valeur Ajoutée Au Commissariat Aux Comptes » - Les cahiers du MECASN° 12/ Juin 2016
5. DJAROUD Yasmina et , GRAA Amel- L'audit social et sa contribution au pouvoir décisionnel de l'entreprise: Cas des entreprises de la région Oranaise - Publié le : 10/03/2021- Revue Organisation & Travail Volume 9, N°4 (2021)
6. Lynda grine , Lydia bourenane chérif et abdelghani baghdadi-l'auditeur interne, un createur de la valeur ajoutée au sein de l'entreprise publique algerinne : defis et atouts - revue des sciences commerciales - numéro spécial 01, 2017.
7. Boudia Mounya et Debbi Ali -L'évaluation de la qualité de l'audit interne dans les banques algériennes : une contribution basée sur l'analyse de la perception des audités- Le cas de la Banque Extérieure d'Algérie : BEA –DIRASSAT_ Vol 10._N0 02 _ Juin 2019_ Université de Laghouat
8. BENKHELIF Tarik, HADIDI Adem et HAMOUDA Oumelkheir - L'impact de l'application d'audit interne sur la réduction du risque de credit -Une étude de terrain sur un échantillon de banques commerciales algériennes- Journal of Economic Growth and Entrepreneurship JEGE-Year : 2021 Vol.4-No.8 -pp:41-52

9. YASMINE oudjedi damerdji et ABDELLATIF KERZABI - La pratique de l'audit au sein des sociétés Algériennes Etude de cas : SITEL - AL-MOASHEER Journal of Economic Studies- Vol-02,Iss-03 August 2018
10. MILOUDI Mohamed karim , BENBAIZID Badreddine et FARAH Yacine- les mesures de performance de la fonction d'audit interne au sein de l'entreprise cas de la société national des travaux public 'SNTF'
11. Yasmine Oudjedi Damerdji et Abdellatif Kerzabi -Pratique de l'audit interne au sein d'une Entreprise publique Algérienne :Le cas de l'Entreprise Nationale des Industrie Electroniques (ENIE)-
12. Mounya BOUDIA et Ali DEBBI- La contribution de l'audit interne dans l'amélioration de l'efficacité du contrôle interne dans l'entreprise algérienne : le cas d'ATM Mobilis- Recherches économiques et managériales-Vol:14 , N°: 03, Année: 2020 , p 001-018
13. CHEKROUN Meriem-Le rôle de l'audit interne dans le pilotage du système du contrôle interne au sein des EPE algériennes- université de Tlemcen
14. دور المراجعة الداخلية في تفعيل إدارة المخاطر بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية -إبراهيم عزوز و جمال عمورة-مجلة الأبحاث الاقتصادية لجامعة البليدة – العدد 16 جوان 2017
15. Hamida Adja, Kechad Rabah et Colot Olivier - APPORT DE L'AUDIT INTERNE À LA GOUVERNANCE DES ENTREPRISES : CAS DE L'ALGERIE- Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale- Vol 15 N°1. Année 2021

Ces chercheurs, experts dans le domaine de l'audit et du contrôle de gestion, ont publié des articles riches en enseignements sur les finalités de l'audit interne au sein des entreprises algériennes.

À travers cette analyse détaillée, nous souhaitons mettre en lumière les principaux rôles et contributions de l'audit interne, dans un triple objectif de renforcement de la gouvernance d'entreprise, de consolidation du contrôle interne et d'amélioration de la gestion des risques. Cet éclairage croisé des perspectives académiques permettra de brosser un portrait fidèle des pratiques actuelles et des défis à relever pour tirer pleinement parti du potentiel de l'audit interne en Algérie.

Les résultats de cette étude comparative offriront ainsi aux dirigeants, aux auditeurs et aux acteurs de la gestion d'entreprise en Algérie, des pistes concrètes pour optimiser le positionnement et l'impact de la fonction d'audit interne au sein de leurs organisations. Une meilleure compréhension de ces enjeux essentiels contribuera à renforcer la gouvernance et la performance durable des entreprises algériennes. En effet, les résultats et conclusions dédiés articles sont regroupés suivant les thèmes comme suit :

1. Perception de l'audit interne

L'audit interne joue un rôle essentiel dans les entreprises algériennes en matière de contrôle. Cependant, il est observé que la majorité absolue de ces entreprises limitent l'objet de l'audit interne au dispositif du contrôle interne. Cette focalisation étroite peut être attribuée à plusieurs facteurs, notamment une compréhension limitée des autres aspects de l'audit interne et une préférence pour l'examen des procédures de contrôle interne¹⁰⁰⁶.

Il est également important de noter que dans les milieux d'affaires, il existe une idée répandue selon laquelle l'audit interne se limite au contrôle. Cette perception réductrice peut limiter la portée de l'audit interne et ne pas tenir compte de son potentiel d'apporter une valeur ajoutée à l'entreprise. En outre et dans la même perspective, les employés des entreprises perçoivent souvent la fonction d'audit interne comme un organe de détection de la fraude¹⁰⁰⁷.

Il a été pareillement constaté que 66,67% des répondants considéraient que l'audit interne était une fonction universelle qui touchait presque toutes les opérations au sein de l'entreprise publique algérienne. De plus, 48,33% des répondants percevaient l'audit interne comme un système d'avertissement précoce et un outil de conseil opérationnel, de solution et de prospection¹⁰⁰⁸.

Les pratiques d'audit interne dans les entreprises algériennes dépendent de l'environnement externe dans lequel elles opèrent, ainsi que de leurs caractéristiques internes. Des éléments tels que l'âge de l'entreprise, l'importance du capital, l'environnement concurrentiel et le style de management influencent considérablement les choix en matière d'audit interne. Par conséquent, il existe une variation dans le niveau atteint de l'audit interne, certaines entreprises adoptent des approches plus exhaustives et stratégiques, tandis que d'autres se concentrent davantage sur les aspects opérationnels et de conformité.

2. Disposition structure audit interne

Il est regrettable de constater que selon les résultats mentionnés, 52% des entreprises contrôlées par les Commissaires aux Comptes (CAC) dans la région de Tlemcen¹⁰⁰⁹ n'ont pas d'audit interne même elle est absente des organigrammes. Cela suggère que certaines entreprises algériennes n'accordent pas une grande importance à cette fonction. La raison avancée est le coût associé à la mise en place d'une fonction d'audit interne

1006 APPORT DE L'AUDIT INTERNE A LA PERFORMANCE DES ENTREPRISES ECONOMIQUES INDUSTRIELLES ALGERIENNES- BELKACEMI FADHILA et BENYAKHLEF KAMEL- UNIVERSITE M'HAMED BOUGUERA BOUMERDES ALGERIE -Date de publication : 31/12/2018

1007 Le rôle de l'audit interne dans le pilotage du système du contrôle interne au sein des EPE algériennes- CHEKROUN Meriem-université de Tlemcen

1008 L'AUDITEUR INTERNE, UN CREATEUR DE LA VALEUR AJOUTEE AU SEIN DE L'ENTREPRISE PUBLIQUE ALGERINNE : DEFIS ET ATOUTS - Lynda GRINE , Lydia BOURENANE CHERIF et Abdelghani BAGHDADI- REVUE DES SCIENCES COMMERCIALES - Numéro Spécial 01, 2017.

1009 L'audit Interne Valeur Ajoutée Au Commissariat Aux Comptes » -Mohammed BENLADGHEM ,Abdesslam BENDIABDELLAH et Mohammed SAIDANI- Les cahiers du MECASN° 12/ Juin 2016

3. Implantation AI

Selon Meriem Chekroun , l'implantation de la fonction d'audit interne en Algérie est considérée comme relativement récente par rapport aux pays occidentaux.

L'implantation relativement récente de la fonction d'audit interne en Algérie présente à la fois des défis et des opportunités. Parmi les défis, on peut citer la nécessité de former et de développer des professionnels de l'audit interne compétents, de mettre en place des normes et des bonnes pratiques adaptées à la réalité locale, ainsi que de promouvoir la reconnaissance et l'importance de l'audit interne auprès des parties prenantes.

En revanche, cette situation offre également des opportunités pour l'Algérie de bénéficier des avancées et des meilleures pratiques en matière d'audit interne observées dans les pays occidentaux. Cela permet de tirer parti des expériences et des leçons apprises ailleurs pour développer rapidement une fonction d'audit interne solide et efficace en Algérie.

4. Rattachement de l'audit interne

Le rattachement de la fonction d'audit interne dans les entreprises algériennes varie en fonction de la taille de l'entreprise, de la nature de la propriété et de la structure organisationnelle¹⁰¹⁰.

Dans les petites entreprises, le travail d'audit peut être effectué par le manager lui-même, car l'audit interne lui rend compte des défaillances du système. En revanche, les grandes entreprises, générant d'importants chiffres d'affaires, doivent avoir un audit interne strict rattaché directement au conseil d'administration.

Le rattachement de la fonction d'audit interne est également influencé par la nature de la propriété de l'entreprise. Dans les entreprises familiales, où le propriétaire est également le fondateur et le directeur général, et s'il n'y a pas d'autres actionnaires que lui-même et ses enfants, l'audit interne et le contrôle interne sont généralement rattachés à lui. En revanche, dans les entreprises multinationales avec des structures dualistes, l'audit interne est souvent rattaché au président du conseil d'administration.

Il est important de noter que le rattachement de l'audit interne à la direction générale peut priver cette fonction de son indépendance et l'exposer à une pression constante de la part de la direction générale. Il est donc essentiel de maintenir l'indépendance de l'audit interne pour assurer son objectivité et son efficacité dans l'évaluation des processus et des contrôles internes de l'entreprise.

1010 APPORT DE L'AUDIT INTERNE À LA GOUVERNANCE DES ENTREPRISES : CAS DE L'ALGERIE- Hamida Adja, Kechad Rabah et Colot Olivier - Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale- Vol 15 N°1. Année 2021

5. Indépendance d'audit interne

Selon l'étude réalisée Yasmine Oudjedi , la structure d'audit interne à l'entreprise ENIE est considérée comme indépendante hiérarchiquement. Cela signifie que les auditeurs internes opèrent de manière autonome et ne sont pas soumis à des influences ou des pressions hiérarchiques qui pourraient compromettre leur objectivité et leur impartialité. L'indépendance de la structure d'audit interne est essentielle pour assurer la crédibilité des résultats d'audit et garantir que les recommandations formulées sont fondées sur une évaluation objective des risques et des contrôles.

De plus, les auditeurs internes bénéficient d'une liberté dans leurs investigations. Cela signifie qu'ils ont la latitude nécessaire pour sélectionner les domaines à auditer, définir les méthodologies d'audit appropriées et mener des examens approfondis. Cette liberté permet aux auditeurs internes de concentrer leurs efforts sur les questions les plus critiques et de fournir des évaluations précises et complètes. Elle contribue également à l'efficacité de l'audit interne en permettant aux auditeurs de s'adapter aux besoins spécifiques de l'organisation.

6. Types, fréquences et objectifs d'audit interne

Il ressort que l'orientation prédominante de l'audit interne est axée sur les aspects comptables et financiers. En effet, 40% des audits réalisés sont de nature comptable et financière. Cela indique que l'audit interne se concentre principalement sur la vérification des processus et des transactions financières au sein des entreprises¹⁰¹¹.

Il est révélé également que d'autres types d'audits sont effectués, mais dans une moindre mesure. Les audits de qualité représentent 15% des audits réalisés, suivis des audits de production (15%), commerciaux (20%) et sociaux (10%).

En ce qui concerne l'audit social, l'étude présente la fréquence à laquelle il est réalisé. Les résultats montrent que 10% des audits sociaux sont effectués trimestriellement, 25% semestriellement, 55% annuellement et 10% sur une base pluriannuelle.

L'audit social a plusieurs objectifs selon l'étude. Les objectifs les plus importants, mentionnés par 40% des répondants, sont liés à l'évaluation de l'efficacité des pratiques et des politiques en matière de ressources humaines au sein de l'entreprise. En outre, 20% des objectifs de l'audit social concernent la conformité au code du travail, tandis que 20% portent sur la conformité aux procédures établies. L'efficacité et la sécurité représentent 10% des objectifs, tandis que les 10% restants sont attribués à d'autres objectifs spécifiques.

En résumé, l'étude met en évidence l'orientation prédominante de l'audit interne vers les aspects comptables et financiers. Cependant, d'autres types d'audits, tels que l'audit de la qualité, de la production, du commercial et du social, sont également réalisés, bien que dans

¹⁰¹¹ APPORT DE L'AUDIT INTERNE A LA PERFORMANCE DES ENTREPRISES ECONOMIQUES INDUSTRIELLES ALGERIENNES- BELKACEMI FADHILA et BENYAKHLEF KAMEL-UNIVERSITE M'HAMED BOUGUERA BOUMERDES ALGERIE -Date de publication : 31/12/2018

une moindre mesure. L'audit social est réalisé à des fréquences variables, avec une majorité des audits effectués annuellement. Les objectifs de l'audit social sont divers, allant de l'évaluation de l'efficacité des pratiques de gestion des ressources humaines à la conformité aux réglementations en vigueur.

7. Expériences des auditeurs

Il est mentionné que certains auditeurs exercent la fonction d'audit interne sans avoir reçu une formation et sans un niveau d'expérience adéquats pour mener à bien leurs missions.

8. Charte et code de déontologie

Meriem Chekroun constate l'absence de Charte et code de déontologie au sein des entreprises publiques algériennes.

En effet, l'absence d'une charte d'audit interne prive la fonction d'un cadre formel définissant son rôle et ses responsabilités, son positionnement au sein de l'organisation, son indépendance et son objectivité, ses relations avec les parties prenantes et ses méthodologies d'intervention. Pareillement, l'inexistence d'un code de déontologie expose la fonction d'audit interne à des risques de manque de professionnalisme et d'éthique, des conflits d'intérêts et des comportements non conformes aux principes d'objectivité, d'intégrité et de confidentialité.

L'absence de ces deux documents fondamentaux peut avoir des conséquences néfastes sur l'efficacité de la fonction d'audit interne et sur la crédibilité de ses conclusions. Les risques identifiés incluent :

- Manque de clarté et de cohérence dans les interventions d'audit
- Risque de partialité et d'influence
- Détérioration de l'image de la fonction d'audit interne
- Non-respect des normes professionnelles

9. Méthodologie AI

L'analyse des pratiques d'audit interne au sein des entreprises publiques économiques algériennes par Meriem Chekroun a révélé que la méthodologie employée ne s'inspire pas des recommandations de l'IIA, notamment en ce qui concerne la planification des missions d'audit, la réalisation des travaux d'audit et le suivi des recommandations. Ceci peut entraîner par conséquence :

- a) Manque de cohérence et de rigueur : L'utilisation d'une méthodologie non alignée avec l'IIA peut conduire à une approche incohérente et non structurée de l'audit interne, ce qui peut entraîner une qualité inégale des audits, une perte d'efficacité et une difficulté à répondre aux attentes des parties prenantes.
- b) Perte de crédibilité : En ne se conformant pas à la méthodologie de l'IIA, les auditeurs internes risquent de perdre en crédibilité auprès des parties prenantes, notamment du conseil d'administration, de la direction et des audités.

10. Réalisation mission AI

Selon Hamida Adja, les missions assignées à l'audit interne au sein des entreprises algériennes ne diffèrent pas fondamentalement des missions théoriques. Cependant, chaque entreprise a sa propre perception et demande à l'équipe d'audit interne de se concentrer sur des aspects spécifiques en fonction de la nature de son activité. Par exemple, dans les métiers où il y a beaucoup de manipulation de l'argent, l'audit interne doit insister sur cet aspect, tandis que dans d'autres métiers, le contrôle des stocks peut être d'une importance capitale, nécessitant une supervision minutieuse.

Par conséquent, les missions d'audit interne varient d'une entreprise à l'autre, et les indicateurs utilisés par le conseil d'administration peuvent différer des indicateurs classiques. Les membres du conseil d'administration utilisent souvent leur expérience dans le secteur d'activité pour définir les indicateurs pertinents. Cependant, il peut y avoir des problèmes liés à la méconnaissance du métier, ce qui nécessite une installation progressive d'indicateurs spécifiques pour les équipes d'audit interne à mesure qu'elles acquièrent de l'expérience et découvrent le métier.

11. Planification et délais

Dans de nombreuses entreprises algériennes, le délai maximum de transmission du rapport d'audit interne ne dépasse généralement pas les 20 jours et qu'Il est fréquent que la planification initiale de l'audit interne ne soit pas toujours respectée dans certaines entreprises. Cela peut être dû à diverses raisons, notamment la survenance d'incidents imprévus qui nécessitent une attention immédiate et qui peuvent perturber les activités d'audit prévues¹⁰¹².

12. Ressources de l'audit

Il a été démontré l'insuffisance des ressources allouées, les contraintes temporelles et le respect du budget dans les missions d'audit. En effet, les entreprises algériennes enregistrent une insuffisance des ressources allouées à la structure audit. Ceci souligne l'importance pour les entreprises de veiller à allouer des ressources adéquates à l'audit interne, y compris des ressources humaines, des technologies et des budgets appropriés¹⁰¹³.

Dans la même perspective, il a été constaté que les missions d'audit nécessitent généralement plus de jours ouvrés que ceux disponibles. Le nombre de jours d'audit requis dépassait le nombre de jours ouvrés. Cette contrainte temporelle peut entraîner une pression accrue sur les auditeurs internes et limiter le temps consacré à des investigations approfondies, compromettant ainsi la qualité globale de l'audit¹⁰¹⁴.

Ces résultats soulignent les défis persistants auxquels sont confrontées les entreprises en matière d'audit interne. Pour y faire face, il est essentiel que les organisations accordent

¹⁰¹² APPORT DE L'AUDIT INTERNE A LA PERFORMANCE DES ENTREPRISES ECONOMIQUES INDUSTRIELLES ALGERIENNES- BELKACEMI FADHILA et BENYAKHLEF KAMEL- UNIVERSITE M'HAMED BOUGUERA BOUMERDES ALGERIE -Date de publication : 31/12/2018

¹⁰¹³ APPORT DE L'AUDIT INTERNE A LA PERFORMANCE DES ENTREPRISES ECONOMIQUES INDUSTRIELLES ALGERIENNES- BELKACEMI FADHILA et BENYAKHLEF KAMEL- UNIVERSITE M'HAMED BOUGUERA BOUMERDES ALGERIE -Date de publication : 31/12/2018

¹⁰¹⁴ LES MESURES DE PERFORMANCE DE LA FONCTION D'AUDIT INTERNE AU SEIN DE L'ENTREPRISE CAS DE LA SOCIETE NATIONAL DES TRAVEAUX PUBLIC 'SNTPT' MILOUDI Mohamed karim , BENBAIZID Badreddine et FARAH Yacine

une attention particulière à l'allocation adéquate des ressources à l'audit, à la planification minutieuse des missions d'audit et à une gestion rigoureuse du budget et du temps.

13. Rapport d'audit interne

Les auditeurs internes reconnaissent l'importance des rapports d'audit pour le conseil d'administration en termes de réduction de l'asymétrie de l'information et de maîtrise des activités de l'entreprise. Les rapports d'audit fournissent des informations précieuses qui permettent au conseil d'administration de prendre des décisions éclairées et de comprendre le fonctionnement de l'entreprise. Cependant, les auditeurs internes ont des avis nuancés quant à l'utilité de l'audit pour fournir des informations aux employés de l'entreprise sur son fonctionnement¹⁰¹⁵.

De manière similaire, les auditeurs externes considèrent que l'audit a un impact positif sur la réduction de l'asymétrie de l'information. Ils soulignent son utilité dans la maîtrise des activités de l'entreprise et dans l'amélioration de la transparence de l'information économique transmise aux parties prenantes. Comme les auditeurs internes, les auditeurs externes estiment que l'audit est moins utile pour fournir des informations aux employés leur permettant de comprendre le fonctionnement de l'entreprise.

Les administrateurs, qui sont considérés comme les destinataires des résultats des travaux d'audit, reconnaissent que l'audit contribue à réduire l'asymétrie de l'information. Ils mettent particulièrement l'accent sur l'importance des rapports d'audit qui leur sont transmis. Ces rapports fournissent des informations essentielles pour soutenir la prise de décision et l'exercice de leurs responsabilités en tant qu'administrateurs.

Par ailleurs, il est souligné que les informations produites par l'audit jouent un rôle clé dans la mise en place d'une politique comptable adéquate.

Dans la même perspective, selon Boudia Mounia, les auditeurs internes de la BEA veillent à structurer leurs rapports conformément aux normes énoncées par l'institut des auditeurs internes. Cette conformité assure la qualité et la cohérence des rapports d'audit, facilitant ainsi leur utilisation par les destinataires.

14. Performance d'audit interne

Malgré que la fonction d'audit soit dans une phase embryonnaire¹⁰¹⁶ et elle n'a pas atteint sa maturité, il est reconnu sa valeur dans l'entreprise ; ceci est symbolisée par :

- Premièrement, l'audit interne joue son rôle dans la sauvegarde du patrimoine de l'entreprise caractérisées principalement par la mise en place en premier lieu d'une politique comptable adéquate dans la plupart des entreprises,

¹⁰¹⁵ L'AUDIT ET LE CONTROLE INTERNE COMME OUTILS DE DYNAMISATION DE LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE EN ALGERIE-Revues des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale N° 02 Année 2019

¹⁰¹⁶ Le rôle de l'audit interne dans le pilotage du système du contrôle interne au sein des EPE algériennes - CHEKROUN Meriem-université de Tlemcen

- Deuxièmement, il est déclaré que 67% des entreprises enquêtées reconnaissent que les auditeurs internes accomplissent des tâches qui ne relèvent pas directement de leur mission. Ces tâches comprennent le contrôle de gestion, la mise en place des procédures, l'élaboration des procédures et l'aspect organisationnel. Cela met en évidence la polyvalence et l'adaptabilité des auditeurs internes, qui apportent une valeur ajoutée à l'entreprise en dehors de leurs fonctions traditionnelles¹⁰¹⁷.

Il existe une relation d'implication visible entre le niveau d'audit interne et la performance de l'entreprise. Les entreprises qui disposent d'une fonction d'audit interne bien établie et efficace tendent à être plus performantes que celles qui ne le font pas. Cela souligne l'importance de l'audit interne en tant qu'outil de gestion et de contrôle pour améliorer les performances globales de l'entreprise.

Dans la même perspective, les indicateurs d'activité de l'audit interne au sein de NAFTAL¹⁰¹⁸ ont été analysés où il a été constaté que le respect du plan d'audit était élevé, avec un pourcentage de 97,65% des missions programmées réalisées. La durée moyenne des missions d'audit était de 8 jours, tandis que le temps consacré aux missions d'audit représentait 68% du temps total disponible.

Les indicateurs de qualité de l'audit interne au sein de NAFTAL ont également été évalués. Le pourcentage de missions imprévues par rapport au plan d'audit était de 19,42%. En ce qui concerne les recommandations, 2,04% d'entre elles étaient refusées, tandis que 59,14% des recommandations acceptées étaient mises en œuvre. Les dossiers d'audit représentaient 15,67% du total. Ces chiffres soulignent la nécessité d'améliorer le taux de réalisation des recommandations acceptées.

Dans l'ensemble, la fonction d'audit interne au sein de NAFTAL a été considérée comme satisfaisante en termes de réalisation du plan d'audit, de méthodologie suivie et de contribution à l'amélioration du système de contrôle interne. Cependant, il est recommandé d'augmenter le taux de réalisation des recommandations acceptées et de renforcer les indicateurs de qualité de l'audit interne.

15. L'impact des recommandations

Les entreprises algériennes affirment que les recommandations de l'auditeur interne ont un impact positif sur tous les indicateurs¹⁰¹⁹. Ainsi, il est important de noter que l'acceptation des recommandations par les managers et les opérationnels ne garantit pas automatiquement leur mise en action dans les délais impartis.

¹⁰¹⁷ APPORT DE L'AUDIT INTERNE A LA PERFORMANCE DES ENTREPRISES ECONOMIQUES INDUSTRIELLES ALGERIENNES- BELKACEMI FADHILA et BENYAKHLEF KAMEL- UNIVERSITE M'HAMED BOUGUERA BOUMERDES ALGERIE -Date de publication : 31/12/2018

¹⁰¹⁸ Evaluation de la Performance de l'Audit Interne au sein de l'Entreprise NAFTAL-Mme KALACHE Meryem- L'Ecole Supérieure de Commerce, Laboratoire E.P.C.G, Algérie-22/05/2021.

¹⁰¹⁹ APPORT DE L'AUDIT INTERNE A LA PERFORMANCE DES ENTREPRISES ECONOMIQUES INDUSTRIELLES ALGERIENNES- BELKACEMI FADHILA et BENYAKHLEF KAMEL- UNIVERSITE M'HAMED BOUGUERA BOUMERDES ALGERIE -Date de publication : 31/12/2018

Par ailleurs, il est observé que le suivi de la mise en œuvre des recommandations d'audit interne est largement répandu dans les entreprises algériennes. Au fil des années, on constate une diminution tant des recommandations émises que des recommandations refusées. Cette tendance s'explique par la prise en compte de recommandations visant à corriger les failles identifiées.

Les motifs de rejet des recommandations énoncés par les responsables des entreprises comprennent principalement les tensions entre l'auditeur et l'audité, les ressources insuffisantes, les recommandations mal justifiées ou non justifiées, ainsi que les problèmes de communication.

16. Défis et obstacles

Selon Lynda Grine , les auditeurs internes des entreprises publiques algériennes rencontrent plusieurs défis et obstacles dans l'exercice de leurs fonctions.

Tout d'abord, l'insuffisance de textes légaux soutenant l'importance et le rôle de la fonction d'audit interne est identifiée comme un défi majeur. Le manque de cadres juridiques solides peut limiter la reconnaissance et l'autorité de l'audit interne au sein des organisations.

Ensuite, le manque de formation des auditeurs en matière de normes et de principes d'audit interne est un autre obstacle rencontré. Une formation adéquate est essentielle pour garantir que les auditeurs disposent des compétences et des connaissances nécessaires pour mener à bien leurs missions.

L'accès difficile à la source des informations et le manque d'information pour constituer les preuves d'audit sont également des défis importants. Sans un accès adéquat aux informations pertinentes, les auditeurs peuvent rencontrer des difficultés pour mener des audits complets et fiables.

L'insuffisance du contrôle interne est également mentionnée comme un obstacle. Un système de contrôle interne efficace est essentiel pour assurer la fiabilité des processus et des informations financières, et son absence peut compliquer le travail des auditeurs internes.

L'incompétence de certains audités est un autre défi relevé. Lorsque les personnes auditées ne sont pas suffisamment compétentes pour répondre aux exigences de l'audit ou fournir les informations nécessaires, cela peut entraver le bon déroulement des travaux d'audit.

Le manque d'indépendance et d'objectivité chez certains auditeurs est également évoqué. Certains auditeurs peuvent être influencés par des intérêts personnels ou des pressions hiérarchiques, ce qui peut compromettre l'intégrité de leurs rapports d'audit.

Des lacunes dans les procédures et la supervision au sein de certaines entreprises sont constatées par Chekroun Meriem . Le manque de procédures claires et d'une supervision adéquate peut rendre difficile la mise en œuvre efficace du contrôle interne et la réalisation d'audits de qualité.

Selon Boudia Mounia , il est confirmé l'existence d'une asymétrie d'information dans la banque BEA entre les audités et les auditeurs par crainte ou par négligence des informations fournies. Les audités peuvent retenir des informations ou ne déclarer que ce qu'ils jugent approprié, ce qui peut limiter la qualité et l'exhaustivité des audits.

17. Gouvernance d'entreprise

Selon Hamida Adja, le débat sur la gouvernance d'entreprise en Algérie remonte aux années 2000, suite aux scandales de la banque El Khalifa et de la Banque commerciale et industrielle d'Algérie (BCIA). Ces événements ont été amplifiés par la mondialisation et la transition de l'économie algérienne vers une économie de marché, nécessitant des réformes et des ajustements structurels importants.

En 2009, le code de gouvernance en Algérie (GOAL) a été créé grâce à l'initiative du Cercle d'Action et de Réflexion autour de l'Entreprise (CARE), du Forum des Chefs d'Entreprises (FCE), de l'Association des Producteurs Algériens de Boissons (APAB) avec le soutien du Ministère de la PME et de l'Artisanat et de la Société Financière Internationale (SFI). Ce code s'inspire des principes des codes internationaux de gouvernance d'entreprise et fournit un cadre référentiel adapté aux spécificités de l'économie algérienne, en particulier pour les PME.

Une enquête réalisée par le CARE en collaboration avec le CIPE (Center For International Private Enterprise) en 2010 a révélé que seulement 35% des entreprises interrogées étaient au courant de l'existence du code GOAL. Bien que les dirigeants d'entreprise reconnaissent l'importance de bonnes pratiques de gouvernance pour la performance des entreprises et l'environnement des affaires, beaucoup d'entre eux ne maîtrisent pas encore pleinement ce concept et expriment le besoin de formation en la matière.

Le niveau de gouvernance d'entreprise en Algérie est considéré comme faible. La diffusion d'informations et la transparence, des piliers de la gouvernance d'entreprise, ne sont pas encore pleinement respectées. De plus, la fonction d'audit est marginale et souffre de nombreuses lacunes. L'enquête a révélé que 36% des entreprises algériennes réalisent uniquement les audits annuels requis par la réglementation, tandis que plus de 46% des entreprises n'effectuent aucune mission d'audit.

La réalité de la gouvernance de l'entreprise algérienne est décrite comme étant gérée avec les moyens du bord. L'absence d'une véritable culture de gouvernance d'entreprise est attribuée à une perception négative de l'entreprise en Algérie et à un environnement des affaires défavorable qui peut sanctionner les entreprises à tout moment.

En outre, la fiscalité en Algérie est considérée comme un frein au développement de la gouvernance d'entreprise, favorisant ainsi l'essor du commerce informel.

En conclusion, le débat sur la gouvernance d'entreprise en Algérie a débuté dans les années 2000, mais la mise en pratique de bonnes pratiques de gouvernance et l'adoption du code GOAL restent encore à renforcer. Des efforts supplémentaires sont nécessaires pour sensibiliser les entreprises à l'importance de la gouvernance d'entreprise, renforcer les

capacités des dirigeants et promouvoir la transparence et la diffusion d'informations. La réforme de la fiscalité pourrait également encourager le développement de la gouvernance d'entreprise en Algérie et réduire l'informalité commerciale.

18. Comité d'audit

L'analyse des pratiques d'audit interne au sein des entreprises publiques économiques algériennes par Meriem Chekroun a révélé l'absence d'un comité d'audit dans leurs conseils d'administration ; ce qui prive ses entreprises d'une instance indépendante et objective chargée de : superviser la fonction d'audit interne, s'assurer de l'efficacité du contrôle interne, conseiller la direction générale sur les risques et les contrôles et évaluer la qualité des rapports d'audit interne.

Par ailleurs, l'absence d'un comité d'audit expose l'organisation à des risques de :

- Manque de surveillance et de pilotage de la fonction d'audit interne
- Détérioration de la qualité du contrôle interne
- Défaillance de la gouvernance d'entreprise
- Non-respect des exigences légales et réglementaires

19. Contrôle interne et management des risques

Selon Benkhelif Tarik, Hadidi Adem et Hamouda Oumelkheir , l'audit interne est considéré comme une véritable composante de la gestion des risques bancaires. Il aide les managers à identifier, évaluer, répondre et faire face aux risques. La profession d'audit interne dans les banques bénéficie d'une grande attention et d'un soutien mondial de la part des conseils d'administration, en raison des grands scandales financiers et des pertes subies par les plus grandes banques et institutions du monde entier¹⁰²⁰.

La responsabilité de l'audit interne est de s'assurer que les systèmes de contrôle interne et de gestion des risques bancaires sont effectivement appliqués, adéquats et efficaces. L'auditeur interne joue un rôle d'alerte en identifiant les risques actuels ou futurs menaçant la banque et en informant la direction générale.

Meriem chekroun souligne également les faiblesses du système de contrôle interne dans les entreprises en Algérie. Ces faiblesses incluent le manque d'éthique, de compétence et d'intégrité dans l'environnement de contrôle, une évaluation des risques insuffisante, des carences dans les activités de contrôle, la communication et l'information, ainsi qu'une quasi absence de la fonction de pilotage dans certaines entreprises.

L'absence d'une culture et d'une entité dédiée à la gestion des risques dans les entreprises publiques algériennes limitent le rôle des auditeurs internes à leurs fonctions traditionnelles telles que la vérification et l'examen des comptes et des états financiers, sans se concentrer sur le rôle moderne axé sur l'approche des risques¹⁰²¹.

¹⁰²⁰ L'impact de l'application d'audit interne sur la réduction du risque de credit -Une étude de terrain sur un échantillon de banques commerciales algériennes- BENKHELIF Tarik, HADIDI Adem et HAMOUDA Oumelkheir - Journal of Economic Growth and Entrepreneurship JEGE-Year : 2021 Vol.4-No.8 -pp:41-52

¹⁰²¹ دور المراجعة الداخلية في تفعيل إدارة المخاطر بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية -إبراهيم عزوز و جمال عمورة-مجلة الأبحاث الاقتصادية لجامعة البليدة – العدد 16 جوان 2017

En conclusion, l'étude met en évidence l'importance de l'audit interne dans l'amélioration du contrôle interne et de la gestion des risques dans les entreprises. Elle souligne les faiblesses du système de contrôle interne en Algérie et propose des recommandations pour renforcer la maîtrise des risques dans les institutions économiques du pays.

20. Relation avec CAC

L'audit interne offre une plate-forme de travail permettant de porter un jugement et d'élaborer un plan d'action. Selon Mohammed BENLADGHEM ,Abdesselam BENDIABDELLAH et Mohammed SAIDANI, Les résultats indiquent que 80% des Commissaires aux Comptes (CAC) se réfèrent aux rapports de l'audit interne dans le cadre de leurs missions, démontrant ainsi l'importance accordée à cette fonction. Dans les entreprises auditées par le CAC, le contrôle interne est considéré comme fiable dans 48% des cas¹⁰²².

L'audit interne améliore le contrôle interne dans les entreprises auditées à hauteur de 80%. Il constitue un atout pour le CAC, offrant une valeur ajoutée et une orientation précieuse dans sa mission. Lorsqu'il s'agit de la première mission de commissariat aux comptes dans une entreprise, l'audit interne est considéré comme un élément incontournable pour le CAC. En l'absence d'un auditeur interne, le CAC doit contacter directement les différents services de l'entreprise, ce qui alourdit sa tâche et ralentit les travaux.

L'audit interne facilite la tâche du CAC et lui permet de gagner du temps, ce qui en fait un point fort de sa mission. Lorsqu'il est efficace, l'audit interne présente plusieurs avantages, tels qu'une approche dichotomique pour détecter les risques, une valeur ajoutée et un soutien pour le CAC, ainsi qu'une base de données utile.

Selon Kandi Mohamed Amine, Saadi Tarek et Boudjou Lylia, Les auditeurs externes, tout comme les auditeurs internes, estiment que l'audit a un impact positif sur l'asymétrie de l'information. Ils soulignent son utilité dans la maîtrise des activités de l'entreprise et dans l'amélioration de la transparence de l'information économique transmise aux parties prenantes. Cependant, les auditeurs externes estiment également que l'audit est moins utile pour les employés lorsqu'il s'agit d'informations leur permettant de comprendre le fonctionnement de l'entreprise¹⁰²³.

¹⁰²² L'audit Interne Valeur Ajoutée Au Commissariat Aux Comptes » -Mohammed BENLADGHEM ,Abdesselam BENDIABDELLAH et Mohammed SAIDANI- Les cahiers du MECASN° 12/ Juin 2016

¹⁰²³ Kandi Mohamed Amine, Saadi Tarek et Boudjou Lylia -L'AUDIT ET LE CONTROLE INTERNE COMME OUTILS DE DYNAMISATION DE LA GOUVERNANCE D'ENTREPRISE EN ALGERIE-Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale Vo l13 N° 02 Année 2019

Audit Interne en Algérie, État
des Lieux Empirique :
Résultats d'une Étude de
Terrain Approfondie

Présentation des entreprises de l'enquête

Dans le cadre de notre enquête, nous avons examiné de près quatre entreprises publiques algériennes qui ont choisi de préserver leur anonymat. Ces entreprises, chaque ayant son domaine d'expertise spécifique, jouent un rôle essentiel dans le paysage économique de l'Algérie.

- **Entreprise 1 - Bureau d'études spécialisé dans l'urbanisme et l'aménagement des zones industrielles :** Cette entreprise est un bureau d'études spécialisé dans les études d'urbanisme et l'aménagement des zones industrielles. Leur domaine d'expertise se concentre principalement sur la planification et la conception de projets d'urbanisme et d'aménagement du territoire.
- **Entreprise 2 - Bureau d'engineering spécialisé dans les infrastructures de transport :** Cette entreprise est un bureau d'engineering spécialisé dans les prestations d'études et de contrôle des travaux dans le domaine des infrastructures de transport. Leurs services englobent la planification, la conception, l'ingénierie et le contrôle des projets d'infrastructures de transport tels que les routes, les autoroutes, les ouvrages d'art, les aérodromes, les chemins de fer, ainsi que la voirie et les réseaux divers.
- **Entreprise 3 - Entreprise publique d'édition et de publicité spécialisée dans la communication :** Cette entreprise publique d'édition et de publicité se spécialise dans les domaines de la communication, de la publicité, de l'impression, de l'édition, de l'information et de la messagerie express.
- **Entreprise 4 - Bureau d'engineering spécialisé dans les études géotechniques et le contrôle de la qualité des matériaux du BTPH :** Cette entreprise est un bureau d'engineering spécialisé dans les études géotechniques, les expertises et le contrôle de la qualité des matériaux du BTPH (Bâtiment, Travaux Publics et Hydraulique). Leur mission principale consiste à réaliser des études géotechniques approfondies pour évaluer les caractéristiques du sol et de la roche, ainsi que pour garantir la stabilité des infrastructures.

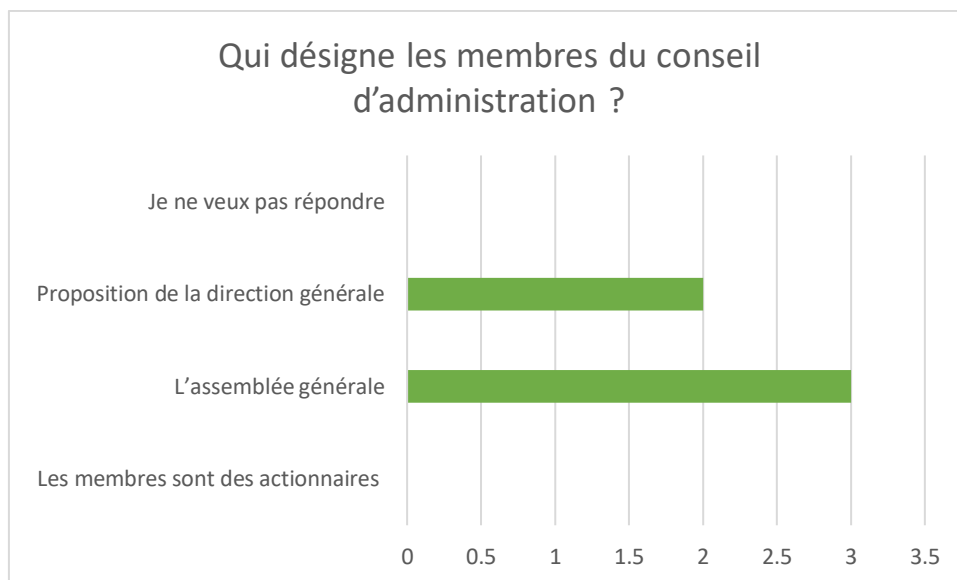
Les résultats de l'enquête

L'enquête terrain réalisée a permis d'explorer de près les quatre entreprises publiques algériennes, chacune spécialisée dans des domaines distincts et jouant des rôles essentiels au sein du paysage économique de l'Algérie. À travers cette étude approfondie, des éléments clés ont été mis en lumière, mettant en évidence les défis et les opportunités auxquels ces entreprises sont confrontées dans leur quête d'efficacité, de conformité et de création de valeur ajoutée.

Gouvernement d'entreprise

- Dans la majorité des cas analysés, il n'existe pas de comités spécialisés dans le conseil d'administration. Cependant, l'information relative à la bonne gouvernance d'entreprise est annexée au rapport annuel dans la plupart des cas.

La désignation des membres du conseil d'administration

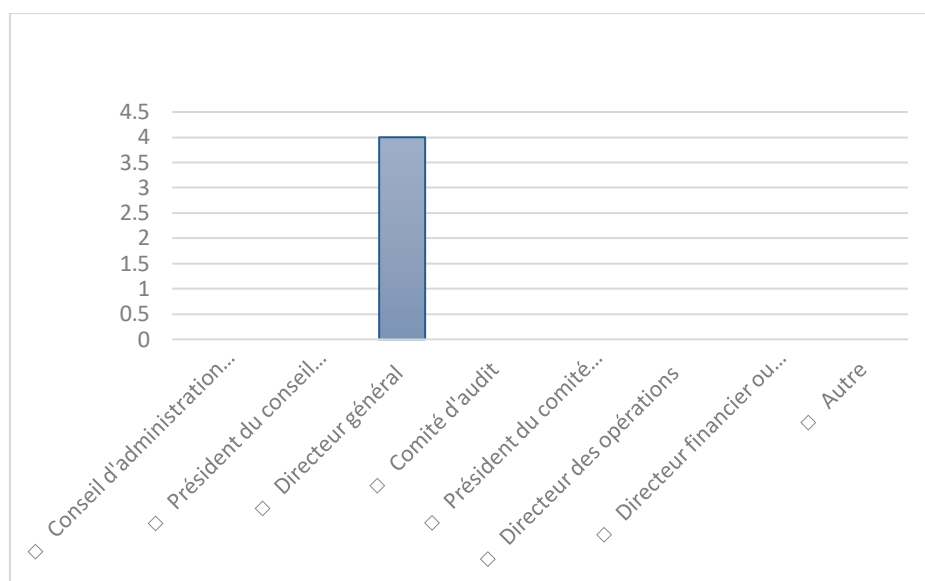


La désignation des membres du conseil d'administration se fait majoritairement par l'assemblée générale, en tenant compte de la proposition de la direction générale.

La rémunération des dirigeants

Les salaires sont utilisés comme système d'évaluation des dirigeants. Dans un cas, les jetons de présence sont utilisés à cette fin, tandis que dans un autre cas, les primes d'encouragement sont utilisées. De plus, une méthodologie non spécifiée est mentionnée dans un cas pour évaluer les dirigeants.

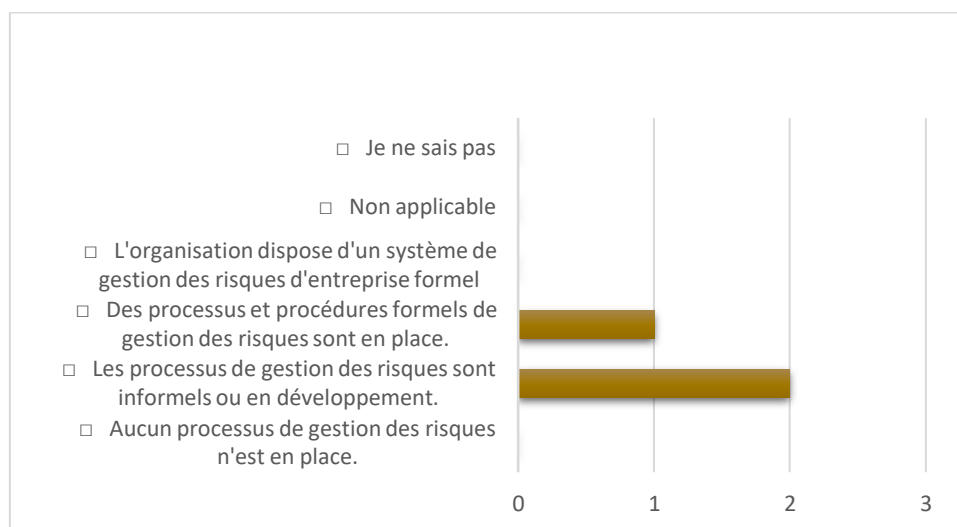
La désignation des responsables d'audit interne



Dans les quatre cas étudiés, la décision finale concernant la nomination du responsable de l'audit est prise par le Directeur général

Management des risques

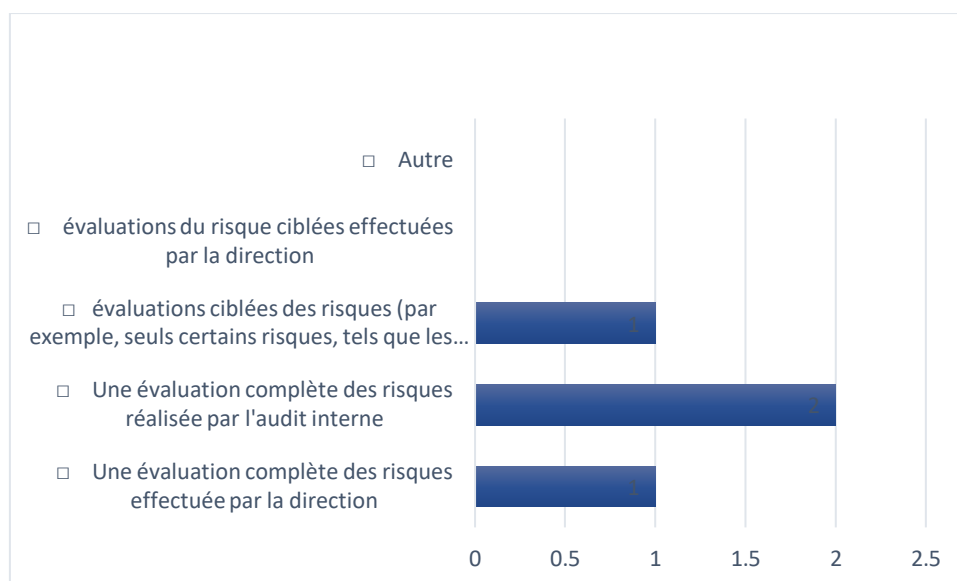
Le niveau de maturité



Dans deux cas soit 50%, les processus de gestion des risques sont informels ou en développement. Ce qui indique que les entreprises sont en train de développer des processus de gestion des risques, mais qu'ils sont encore informels ou peu structurés. Cela peut signifier que des efforts sont en cours pour mettre en place des pratiques de gestion des risques, mais qu'elles ne sont pas encore totalement intégrées ou formalisées.

Dans 25% des cas, Des processus et procédures formels de gestion des risques sont en place. Ce qui montre que l'entreprise dispose de processus et de procédures formels pour gérer les risques. Cela suggère que l'entreprise a mis en place une méthodologie structurée pour identifier, évaluer et traiter les risques, et qu'elle dispose de mécanismes de suivi et de contrôle appropriés.

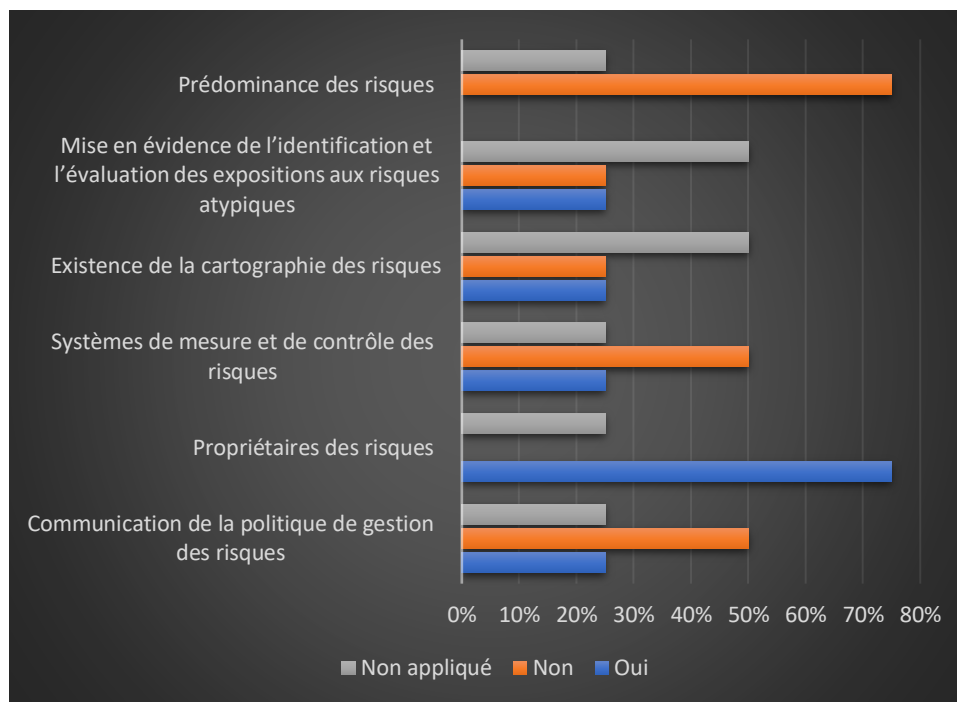
Evaluation des risques



Dans 25% des cas, une évaluation complète des risques est effectuée par la direction, ce qui indique que l'entreprise réalise une évaluation complète des risques sous la responsabilité de la direction. Cela suggère que la direction de l'entreprise est directement impliquée dans le processus d'évaluation des risques, dénotant ainsi une approche proactive et engagée envers la gestion des risques.

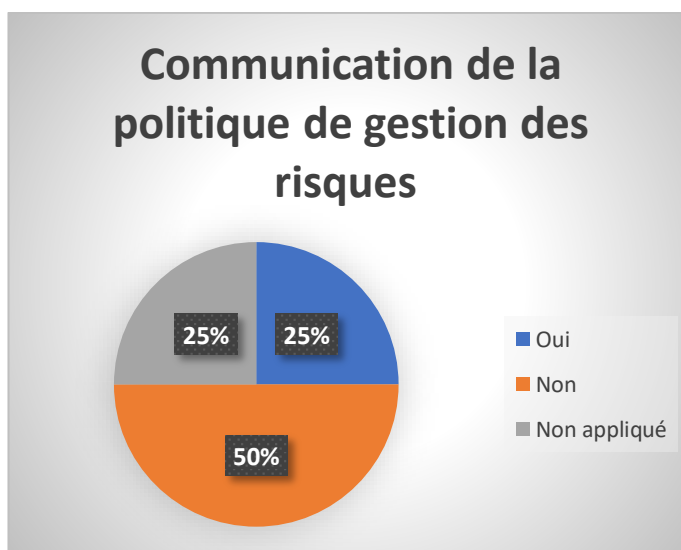
Dans les 75% restants, l'audit interne est responsable de l'évaluation des risques comme suit :

- Dans 50% des cas, une évaluation complète des risques est réalisée par l'audit interne, ce qui indique que l'audit interne de l'entreprise joue un rôle clé dans l'identification, l'évaluation et le suivi des risques au sein de l'organisation.
- Dans les 25% restants, des évaluations ciblées des risques sont réalisées par l'audit interne, ce qui indique que l'audit interne se concentre sur des évaluations spécifiques des risques, tels que les risques financiers et de conformité. Cela suggère que l'audit interne adopte une approche plus spécifique pour évaluer les risques les plus critiques ou prioritaires pour l'entreprise.



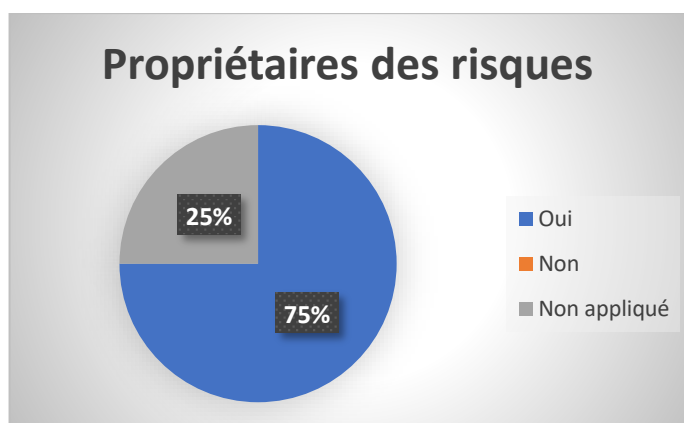
Communication de la politique de gestion des risques :

Dans 75% des cas étudiés, la politique de gestion des risques n'est pas communiquée de manière claire ou carrément n'est pas applicable. Alors qu'elle est communiquée de manière claire dans 25% des cas.



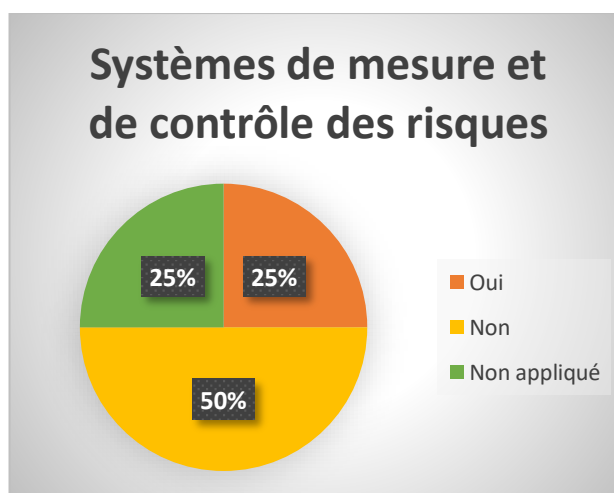
Propriétaires des risques :

les propriétaires de risques sont clairement identifiés dans 75% des cas et ne sont pas identifiés dans 25 %.



Systèmes de mesure et de contrôle des risques

Dans 75% des cas, des systèmes de mesure et de contrôle des risques n'ont pas été mis en place ou cette question n'est pas applicable du tout. Tandis qu'ils ont été mis en place dans 25% des cas



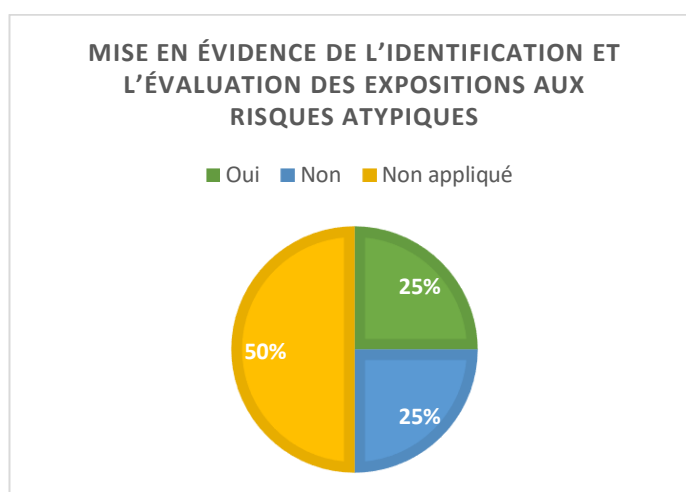
Existence de la cartographie des risques

Dans 75 % des cas, la cartographie des risques n'est pas applicable dans 50% des cas ou n'a pas établi dans 25%. Alors qu'une cartographie des risques a été établie dans 25% des cas.



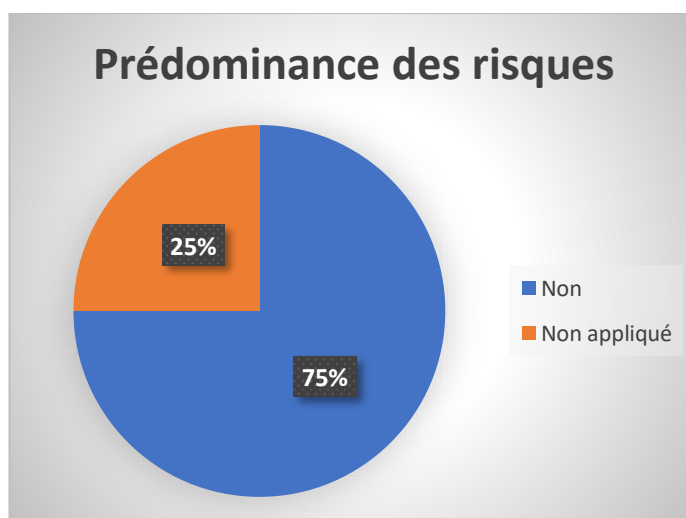
Mise en évidence de l'identification et l'évaluation des expositions aux risques atypiques

Dans 75 % des cas, la cartographie des risques n'est pas applicable dans 50% des cas ou n'a pas établi dans 25%. Alors qu'une cartographie des risques a été établie dans 25% des cas.

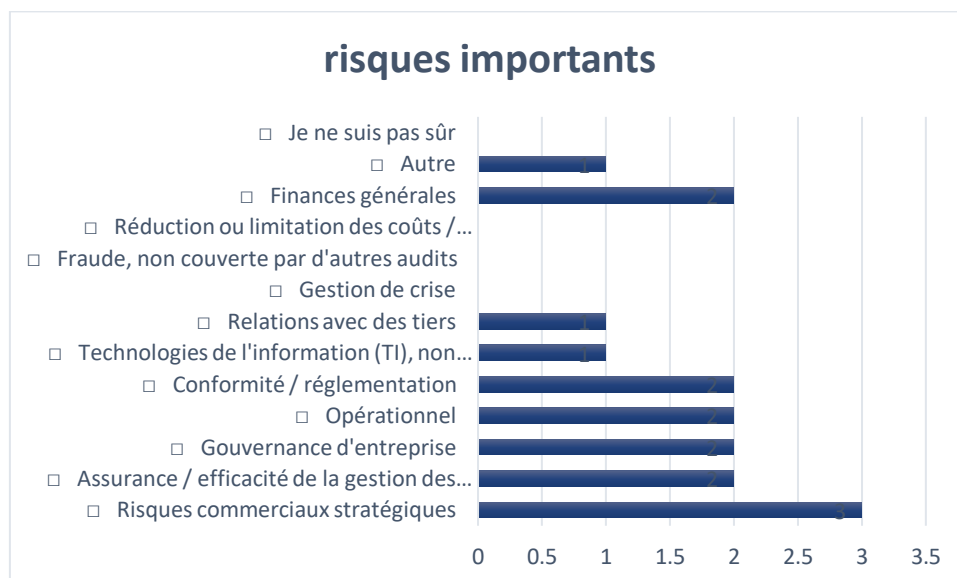


Prédominance des risques

Les risques ne sont pas un facteur prédominant lors de la recherche de l'amélioration des processus de l'entreprise dans 75% des cas étudiés ou catégoriquement, cette mesure n'est pas appliquée.



Le Top des risques :

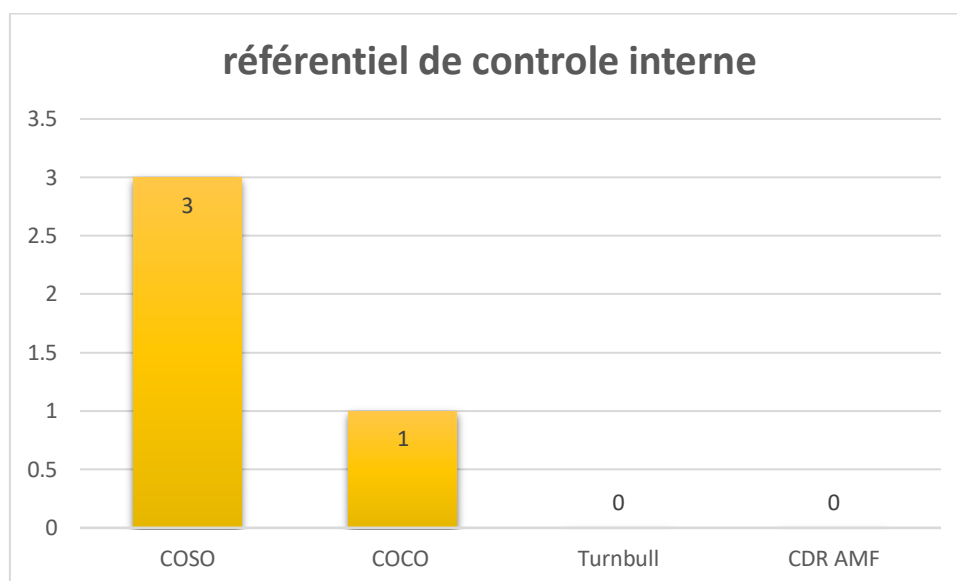


Les six principaux risques sur lesquels est au centre des préoccupations d'audit sont :

- Risques commerciaux stratégiques
- Assurance / efficacité de la gestion des risques
- Gouvernance d'entreprise
- Opérationnel
- Conformité / réglementation
- Finances générales

Contrôle interne

Référentiel de contrôle interne utilisé :



Deux entreprises mettent en œuvre le référentiel COSO pour leur gestion des risques, tandis qu'une autre entreprise utilise le référentiel COCO combiné avec le COSO. En revanche, une entreprise n'a pas adopté de référentiel spécifique pour sa gestion des risques.

Cela signifie que deux entreprises ont choisi d'utiliser le référentiel COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) pour guider leur gestion des risques. Le référentiel COSO est largement reconnu et utilisé dans le domaine de la gestion des risques et du contrôle interne.

Une autre entreprise utilise à la fois le référentiel COSO et le référentiel COCO pour sa gestion des risques, cela peut signifier qu'elle adopte une approche combinée pour répondre à ses besoins spécifiques en matière de gestion des risques et de gouvernance d'entreprise.

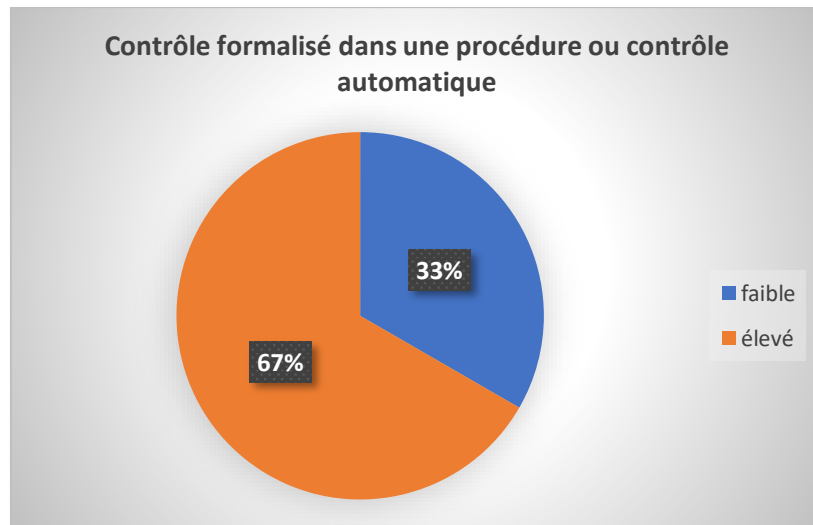
Le référentiel COCO, quant à lui, met l'accent sur la gouvernance d'entreprise et fournit des recommandations pour la mise en place de bonnes pratiques en matière de gouvernance, y compris la gestion des risques.

En utilisant à la fois le COSO et le COCO, l'entreprise peut bénéficier d'une approche plus complète de la gestion des risques et de la gouvernance d'entreprise. Le COSO fournira des directives spécifiques pour évaluer et gérer les risques opérationnels et financiers, tandis que le COCO complétera en fournissant des recommandations pour une gouvernance d'entreprise solide et une prise de décision éclairée.

Enfin, une autre entreprise n'a choisi aucun référentiel spécifique pour sa gestion des risques, ce qui signifie qu'elle n'a pas encore mis en place de cadre formalisé pour cette activité.

Contrôle mis en œuvre

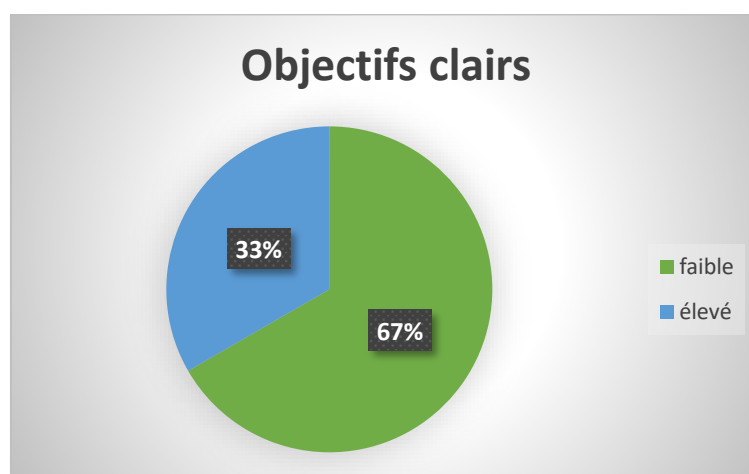
Contrôle formalisé :



Parmi les quatre entreprises étudiées, une d'entre elles présente un niveau faible de contrôle formalisé ou automatisé. Cela signifie que cette entreprise ne dispose pas d'une formalisation claire de ses procédures de contrôle, ou qu'elle n'a pas encore automatisé ses contrôles. Cette situation peut entraîner des risques accrus en termes de gestion des processus, de détection des erreurs ou des fraudes, ainsi que de conformité aux normes et réglementations.

En revanche, deux des entreprises ont mis en place un contrôle formalisé dans une procédure ou l'ont automatisé. Cette démarche indique que ces entreprises ont développé des procédures de contrôle claires et formalisées, ou qu'elles ont mis en œuvre l'automatisation des contrôles. Cette approche peut contribuer à améliorer la qualité des processus et des opérations, réduire les erreurs, renforcer la conformité aux exigences et faciliter la détection précoce des problèmes potentiels.

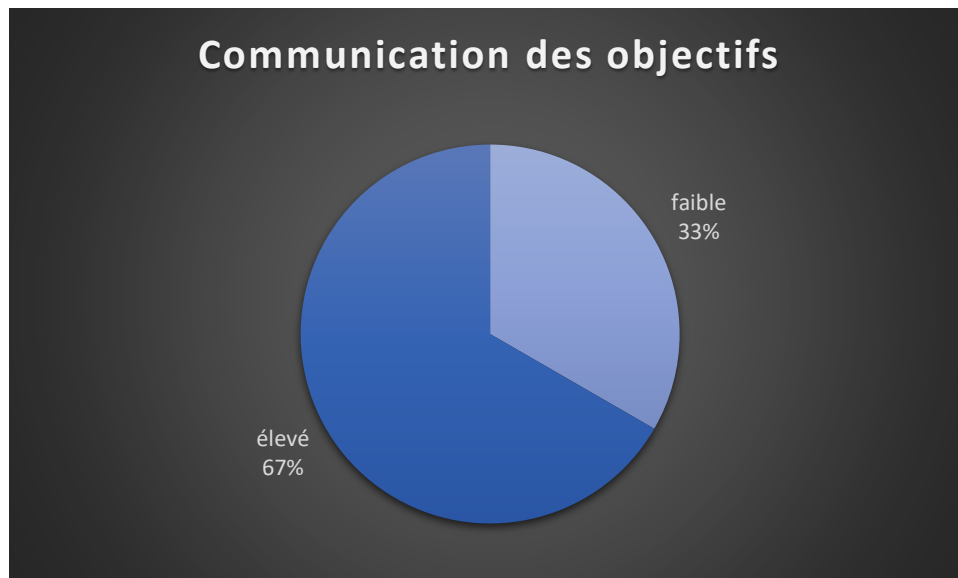
Objectifs clairs :



Parmi les quatre entreprises étudiées, une d'entre elles possède des objectifs clairs. Cela signifie que l'entreprise a défini des objectifs spécifiques et mesurables pour son système de contrôle, ce qui peut aider à orienter les efforts et à évaluer l'efficacité du contrôle.

En revanche, deux des entreprises ne disposent pas d'objectifs clairs. Cela suggère que les entreprises n'ont pas clairement défini les attentes et les résultats attendus de son système de contrôle, ce qui peut entraîner une gestion inefficace des risques et une difficulté à évaluer la performance du contrôle.

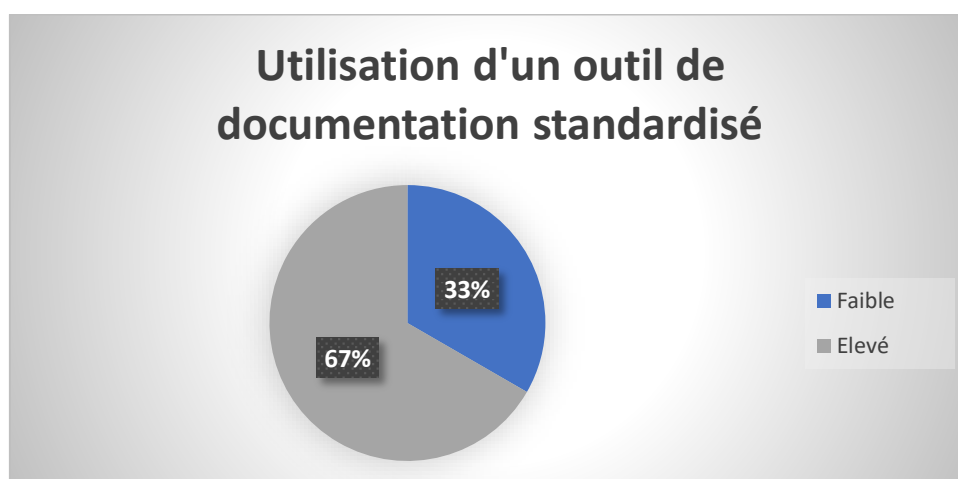
Communication des objectifs



Parmi les quatre entreprises étudiées, une d'entre elles communique ses objectifs. Cela signifie que l'entreprise partage de manière claire et effective les objectifs du contrôle, ce qui facilite la compréhension, l'adhésion et l'engagement des parties prenantes concernées.

En revanche, deux des entreprises ne communiquent pas leurs objectifs. Cela peut entraîner une compréhension insuffisante des attentes et des résultats attendus, ce qui peut compromettre l'alignement des efforts et la réalisation des objectifs de contrôle.

Utilisation d'un outil de documentation standardisé



Parmi les quatre entreprises étudiées, deux d'entre elles utilisent un outil de documentation standardisé. L'utilisation de cet outil peut faciliter la gestion des données, favoriser la collaboration entre les parties prenantes et assurer la traçabilité des activités de contrôle. Cela signifie que ces entreprises bénéficient d'une meilleure organisation des informations pertinentes, d'une plus grande capacité de partage et d'une facilité de recherche, ce qui contribue à renforcer l'efficacité et l'efficience du contrôle.

En revanche, une des entreprises n'utilise pas un outil de documentation standardisé. Cette situation peut entraîner des difficultés dans l'organisation, le partage et la recherche des données pertinentes. L'absence d'un tel outil peut affecter l'efficacité et l'efficience du contrôle, en rendant plus laborieuses la gestion des informations liées au contrôle et la collaboration entre les parties prenantes.

Formation et communication autour du contrôle

Parmi les entreprises étudiées, deux d'entre elles ont indiqué avoir formé leur personnel sur les aspects du contrôle au sein de l'entreprise. Cependant, il existe une différence entre ces deux entreprises en termes de niveau de formation.

L'une des entreprises a déclaré avoir un niveau faible de formation pour son personnel sur les thèmes du contrôle. Cela peut entraîner des lacunes dans la compréhension des enjeux liés au contrôle, ainsi que dans la mise en œuvre efficace des processus de contrôle. Cela peut augmenter les risques d'erreurs, de fraudes et de non-conformité aux normes et réglementations.

En revanche, l'autre entreprise a affirmé avoir un niveau élevé de formation pour son personnel sur les thèmes du contrôle. Cela signifie que cette entreprise a consacré des efforts importants pour former son personnel aux aspects essentiels du contrôle. Une formation approfondie peut permettre aux employés de mieux comprendre les objectifs et les méthodes de contrôle, ainsi que les rôles et les responsabilités qui leur incombent. Un niveau élevé de formation peut contribuer à une mise en œuvre plus solide des procédures de contrôle, à une meilleure détection des anomalies et à une plus grande conformité aux exigences réglementaires.

Formalisation et archivage de la preuve de réalisation du contrôle

Parmi les entreprises étudiées, deux d'entre elles ont indiqué avoir accordé une grande importance à la formalisation et à l'archivage de la preuve de réalisation du contrôle. Cependant, il existe une différence entre ces deux entreprises en termes de degré d'engagement dans cette pratique.

L'une des entreprises a déclaré avoir un degré faible de formalisation et d'archivage de la preuve de réalisation du contrôle. Cela suggère que cette entreprise n'a pas mis en place de processus robustes pour documenter et stocker les preuves de l'exécution du contrôle. Un degré faible de formalisation et d'archivage peut entraîner des lacunes dans la traçabilité des activités de contrôle, rendant difficile la vérification de la conformité aux procédures établies et la détection des anomalies ou des erreurs. Cela peut également rendre plus difficile la communication des résultats de contrôle aux parties prenantes internes et externes.

En revanche, l'autre entreprise a affirmé avoir un degré élevé de formalisation et d'archivage de la preuve de réalisation du contrôle. Cela signifie que cette entreprise a mis en place des

processus solides pour documenter et stocker les preuves de l'exécution du contrôle. Un degré élevé de formalisation et d'archivage facilite la traçabilité des activités de contrôle, permettant une meilleure vérification de la conformité, une détection plus rapide des problèmes et une communication transparente des résultats aux parties prenantes. Cela renforce également la capacité de l'entreprise à répondre aux exigences réglementaires et aux demandes d'audit.

Formalisation des tests du contrôle

Parmi les entreprises étudiées, deux d'entre elles ont indiqué avoir accordé une grande importance à la formalisation des tests du contrôle. Cependant, il existe une différence entre ces deux entreprises en termes de degré d'engagement dans cette pratique.

L'une des entreprises a déclaré avoir un degré faible de formalisation des tests du contrôle. Un degré faible de formalisation des tests peut entraîner des lacunes dans la détection des anomalies, des erreurs ou des faiblesses dans les processus de contrôle. Cela peut également rendre difficile l'évaluation régulière de l'efficacité des contrôles et la mise en place de mesures correctives appropriées.

En revanche, l'autre entreprise a affirmé avoir un degré élevé de formalisation des tests du contrôle. Cela signifie que cette entreprise a établi des procédures claires et structurées pour effectuer les tests nécessaires afin d'évaluer l'efficacité des contrôles. Un degré élevé de formalisation des tests facilite l'identification des anomalies et des faiblesses dans les processus de contrôle, permettant ainsi une réactivité rapide et des mesures correctives appropriées. Cela renforce également la confiance dans l'efficacité des contrôles mis en place et permet une évaluation continue de leur performance.

Supervision en temps réel et amélioration en continu du contrôle par le management

Parmi les entreprises étudiées, deux d'entre elles ont indiqué avoir accordé une grande importance à la supervision en temps réel et à l'amélioration continue du contrôle par le management. Cependant, il existe une différence entre ces deux entreprises en termes de degré d'engagement dans cette pratique.

L'une des entreprises a déclaré avoir un degré faible de supervision en temps réel et d'amélioration continue du contrôle par le management. Un degré faible de supervision en temps réel peut entraîner des retards dans la détection des anomalies ou des erreurs, ce qui peut compromettre la réactivité et la prise de mesures correctives appropriées. De plus, l'absence d'un processus d'amélioration continue peut limiter la capacité de l'entreprise à identifier et à mettre en œuvre des améliorations dans ses processus de contrôle.

En revanche, l'autre entreprise a affirmé avoir un degré élevé de supervision en temps réel et d'amélioration continue du contrôle par le management. Cela signifie que cette entreprise a mis en place des mécanismes solides pour surveiller régulièrement les activités de contrôle, analyser les résultats et prendre des mesures correctives en temps opportun. Un degré élevé de supervision en temps réel permet à l'entreprise de détecter rapidement les problèmes potentiels, d'identifier les domaines nécessitant des améliorations et de prendre des mesures proactives pour renforcer les processus de contrôle. L'amélioration continue garantit que l'entreprise évalue régulièrement l'efficacité de ses contrôles, identifie les opportunités d'amélioration et met en œuvre des actions pour optimiser la performance du contrôle.

Procédures d'information régulière, incluant les informations semestrielles et annuelles, permettant de communiquer sur la situation de l'entreprise et ses perspectives

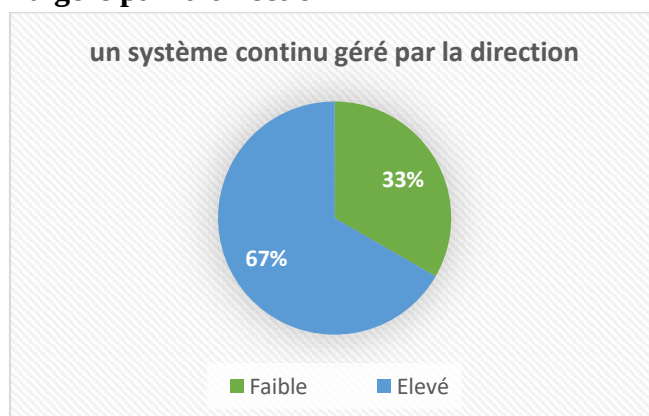
Parmi les entreprises étudiées, une seule a déclaré avoir mis en place un niveau faible de procédures d'information régulière, incluant les informations semestrielles et annuelles, permettant de communiquer sur la situation de l'entreprise et ses perspectives.

Malheureusement, les autres entreprises n'ont pas répondu à cette question, ce qui laisse supposer qu'elles n'ont pas établi de procédures claires pour communiquer régulièrement sur leur situation et leurs perspectives.

L'entreprise qui a déclaré avoir un niveau faible de procédures d'information régulière peut rencontrer certaines difficultés. En l'absence de procédures claires, la communication sur la situation de l'entreprise et ses perspectives peut être insuffisante, voire incohérente. Cela peut entraîner une confusion chez les parties prenantes internes et externes, qui ont besoin de comprendre la situation actuelle de l'entreprise, ses performances passées et ses objectifs futurs. De plus, l'absence de communication régulière peut limiter la transparence de l'entreprise et affecter la confiance des investisseurs, des clients et des partenaires

Surveillance

1. Un système continu géré par la direction



Parmi les entreprises étudiées, deux d'entre elles ont affirmé avoir développé un système continu géré par la direction avec un degré élevé. Cela suggère que ces entreprises ont mis en place un système sophistiqué et bien développé, supervisé et dirigé par la direction, afin de garantir une gestion et un contrôle continus des processus et des activités de l'entreprise. Cela indique que ces entreprises ont investi du temps, des ressources et des efforts importants pour mettre en place un système solide qui leur permet de surveiller en permanence leurs opérations et de prendre des décisions éclairées.

Cependant, une autre entreprise a déclaré avoir un niveau de développement faible pour son système continu géré par la direction. Cela suggère que cette entreprise n'a pas encore atteint un niveau de maturité élevé dans la mise en place de son système continu. Il est possible que cette entreprise soit encore aux premiers stades de développement ou qu'elle ait rencontré des défis dans la mise en œuvre de son système.

2. Procédures de suivi

Deux entreprises ont déclaré avoir développé des procédures de suivi avec un niveau élevé. Cela indique que ces entreprises accordent une grande importance à la mise en place de procédures solides et efficaces, qui leur permettent de collecter et d'analyser les données pertinentes, d'évaluer leur performance et de prendre des décisions éclairées.

Cependant, il est noté que les deux autres entreprises n'ont pas répondu à la question concernant le développement de leurs procédures de suivi. Cela peut suggérer différentes possibilités. Il est possible que ces entreprises n'aient pas encore développé de procédures de suivi ou qu'elles ne les aient pas encore mises en œuvre de manière efficace.

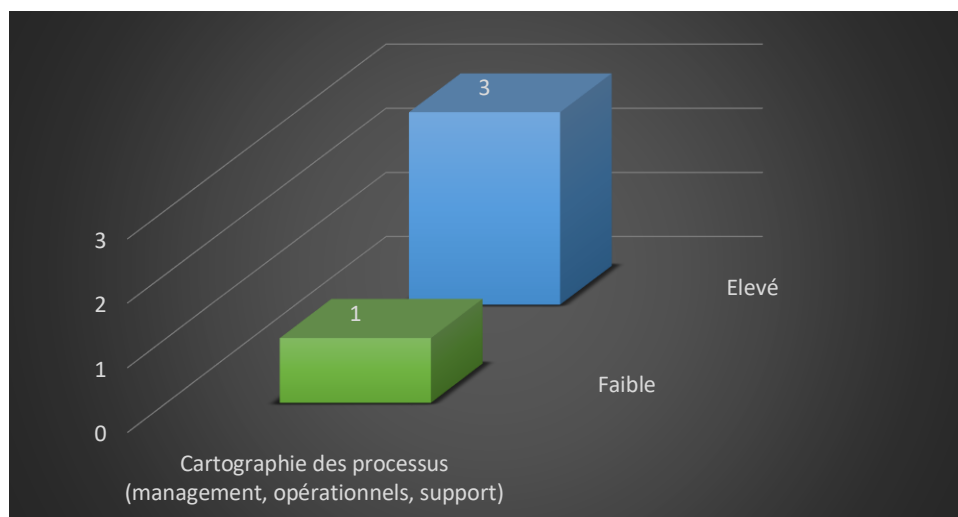
Le déploiement : Périmètre et granularité du contrôle interne

1. Cartographie des processus (management, opérationnels, support)

La cartographie des processus est un outil essentiel pour les entreprises, car elle permet de visualiser et de comprendre les différentes étapes et interactions des processus internes. Cela facilite l'identification des points de blocage, des inefficacités et des opportunités d'amélioration. Les entreprises qui ont un niveau élevé de développement de la cartographie des processus bénéficient d'une meilleure visibilité et d'une meilleure compréhension de leurs opérations, ce qui leur permet de prendre des décisions plus éclairées pour optimiser leurs performances.

Trois entreprises ont déclaré avoir mis en place une cartographie des processus avec un niveau élevé, couvrant les domaines du management, des processus opérationnels et des processus de support.

D'autre part, une autre entreprise a déclaré avoir mis en place une cartographie des processus avec un niveau faible. Cela suggère que cette entreprise n'a pas encore atteint un niveau élevé de maturité dans la mise en place de sa cartographie des processus. Ceci peut indiquer que l'entreprise n'a pas encore pleinement exploité les avantages d'une cartographie des processus bien structurée, ce qui peut limiter sa capacité à gérer efficacement ses opérations et à prendre des décisions éclairées.



2. Croisement processus / entité opérationnelle / risques majeurs

Deux entreprises ont déclaré avoir établi un croisement entre les processus, les entités opérationnelles et les risques majeurs. Cependant, le degré de mise en œuvre diffère entre ces entreprises, avec un niveau faible pour l'une et un niveau élevé pour l'autre. Les autres entreprises n'ont pas répondu à la question.

Lorsqu'il s'agit de croiser les processus, les entités opérationnelles et les risques majeurs, cela indique généralement que les entreprises ont intégré une approche globale de gestion des risques dans leurs opérations. Cela implique d'identifier les risques majeurs auxquels l'entreprise est confrontée, d'évaluer leur impact potentiel sur les processus et les entités opérationnelles, et de mettre en place des mesures pour les atténuer ou les gérer de manière proactive.

Dans le cas de l'entreprise ayant un niveau élevé de mise en œuvre, cela suggère qu'elle a pris des mesures solides pour intégrer la gestion des risques majeurs dans ses processus et ses entités opérationnelles. Elle a probablement identifié et évalué de manière approfondie les risques auxquels elle est exposée, et a mis en place des stratégies et des mesures pour les gérer efficacement. Cette entreprise est susceptible de bénéficier d'une meilleure résilience face aux risques majeurs, d'une prise de décision plus éclairée et d'une capacité à anticiper et à réagir aux situations d'urgence.

D'autre part, l'entreprise ayant un niveau faible de mise en œuvre peut rencontrer des difficultés à intégrer efficacement la gestion des risques majeurs dans ses processus et ses entités opérationnelles. Cela peut entraîner une vulnérabilité accrue face aux risques, une réactivité réduite et une gestion inefficace des crises potentielles. Il est possible que cette entreprise soit encore en train de développer ses efforts pour renforcer son approche de gestion des risques majeurs ou qu'elle ait rencontré des obstacles dans la mise en œuvre de cette intégration.

Quant aux autres entreprises qui n'ont pas répondu, il est difficile de tirer des conclusions sur leur situation spécifique. Il est possible qu'elles n'aient pas encore mis en place un croisement entre les processus, les entités opérationnelles et les risques majeurs.

3. Flux financiers significatifs

Deux entreprises ont déclaré avoir mis en place un déploiement du contrôle interne des flux financiers significatifs avec un degré élevé, en précisant le périmètre et la granularité de ce contrôle. Cependant, les autres entreprises n'ont pas répondu à la question, ce qui signifie que nous ne disposons pas d'informations spécifiques sur la manière dont elles gèrent leur contrôle interne des flux financiers.

Lorsqu'une entreprise met en place un contrôle interne des flux financiers significatifs avec un degré élevé, cela reflète sa volonté de s'assurer que les processus financiers sont bien gérés, contrôlés et suivis de manière détaillée. Le périmètre du contrôle interne peut inclure différents aspects des flux financiers, tels que la collecte des revenus, les dépenses, les paiements aux fournisseurs, les opérations bancaires et la gestion de trésorerie. La granularité du contrôle interne se réfère à la précision et au niveau de détail avec lesquels ces processus sont surveillés et évalués.

Pour les entreprises qui ont déclaré un déploiement du contrôle interne des flux financiers significatifs avec un degré élevé, cela implique qu'elles ont mis en place des mesures et des procédures pour garantir l'intégrité et la fiabilité de leurs opérations financières. Cela peut inclure l'établissement de politiques et de procédures claires, la ségrégation des tâches, la mise en place de mécanismes de contrôle et de suivi, ainsi que des évaluations régulières de l'efficacité des contrôles internes.

Il est important de noter que les autres entreprises qui n'ont pas répondu peuvent également avoir mis en place un contrôle interne des flux financiers, mais n'ont pas souhaité partager publiquement les détails de leurs initiatives. Le contrôle interne des flux financiers est une pratique courante dans de nombreuses organisations soucieuses de la gestion financière efficace et de la réduction des risques.

4. Flux financiers sous-traités ou externalisés

Deux entreprises ont déclaré avoir déployé un contrôle interne du périmètre et de la granularité des flux financiers sous-traités ou externalisés avec un degré faible. En revanche, les autres entreprises n'ont pas répondu à la question, ce qui signifie que nous ne disposons pas d'informations spécifiques sur la manière dont elles gèrent le contrôle interne de leurs flux financiers externalisés ou sous-traités.

Lorsqu'une entreprise externalise ou sous-traite ses flux financiers, il est essentiel de mettre en place un contrôle interne adéquat pour garantir la transparence, la conformité et la sécurité des opérations financières. Le déploiement du contrôle interne dans ce contexte se réfère au processus de supervision et de gestion des flux financiers externalisés ou sous-traités, en définissant clairement le périmètre des opérations concernées et en établissant une granularité appropriée pour surveiller et évaluer ces flux.

Dans le cas des deux entreprises ayant déclaré un degré faible de contrôle interne des flux financiers externalisés ou sous-traités, cela peut indiquer que ces entreprises rencontrent des difficultés à superviser efficacement ces opérations. Un degré faible de contrôle interne peut entraîner des risques accrus, tels que des erreurs financières, des fraudes ou des pertes potentielles. Il est important pour ces entreprises de revoir leur approche et de renforcer leur contrôle interne pour réduire ces risques.

Quant aux autres entreprises qui n'ont pas répondu, il est difficile de tirer des conclusions sur la manière dont elles gèrent leurs flux financiers externalisés ou sous-traités.

5. Cartographie du Système d'Information

Une entreprise a déclaré avoir une cartographie du système d'information avec un degré faible. Cela indique que cette entreprise a une connaissance limitée de la structure et de la composition de son système d'information. En revanche, les autres entreprises n'ont pas répondu à la question, ce qui signifie que nous ne disposons pas d'informations spécifiques sur la manière dont elles évaluent et cartographient leur système d'information.

La cartographie du système d'information est un processus qui consiste à identifier et à décrire les composants du système d'information d'une entreprise, tels que les applications, les bases de données, les réseaux, les serveurs, les infrastructures matérielles, etc. Cela permet

d'avoir une vision claire de l'architecture et de la structure du système d'information, ainsi que des interconnexions entre les différents éléments.

Lorsqu'une entreprise déclare avoir une cartographie du système d'information avec un degré faible, cela peut indiquer qu'elle n'a pas réalisé une évaluation complète de son système ou qu'elle n'a pas mis à jour régulièrement cette cartographie. Une connaissance limitée du système d'information peut entraîner des difficultés dans la gestion, la maintenance et l'évolution de l'infrastructure technologique de l'entreprise.

Il est important pour une entreprise de disposer d'une cartographie du système d'information précise et à jour. Cela permet de mieux comprendre les dépendances entre les différents composants du système, de détecter les éventuelles vulnérabilités ou les points faibles, et de faciliter la prise de décision en matière d'investissements technologiques et de développement.

Définition des responsabilités et des pouvoirs

Les quatre entreprises examinées ont opté pour l'utilisation de l'organigramme comme un outil essentiel pour formaliser leurs structures organisationnelles et définir les missions assignées à chaque unité ou équipe. En adoptant cette approche, elles ont cherché à établir une clarté et une transparence dans la répartition des responsabilités et des pouvoirs au sein de l'entreprise. L'organigramme a été considéré comme un moyen efficace de visualiser la hiérarchie et les relations fonctionnelles, permettant ainsi aux employés de comprendre leur positionnement dans la structure et de connaître les personnes à qui ils rendent compte.

Cette démarche de formalisation a pour objectif de favoriser une coordination efficace entre les différentes entités de l'entreprise, d'éviter les doubles emplois ou les lacunes dans les responsabilités, et de permettre une prise de décision plus éclairée. En résumé, l'utilisation de l'organigramme comme outil de formalisation des organisations et des missions reflète la volonté des entreprises étudiées d'établir une structure claire et bien définie pour faciliter la gestion des responsabilités et des pouvoirs au sein de leur organisation.

Délégation de pouvoirs

Trois des entreprises interrogées ont répondu au questionnaire concernant la délégation de pouvoirs. Parmi elles, une entreprise a été évaluée comme ayant une délégation de pouvoirs faible, tandis que les deux autres ont été considérées comme ayant une délégation de pouvoirs élevée.

Pour l'entreprise avec une délégation de pouvoirs faible, cela suggère que la prise de décision et la responsabilité sont fortement centralisées au sein de l'organisation. Les niveaux inférieurs de l'entreprise ont une autorité limitée et une marge de manœuvre réduite pour prendre des décisions indépendantes. Les processus de prise de décision peuvent être lents et nécessiter une validation ou une approbation de niveaux hiérarchiques supérieurs.

En revanche, les deux entreprises ayant une délégation de pouvoirs élevée montrent une tendance à décentraliser la prise de décision et à accorder plus d'autonomie aux niveaux inférieurs de l'organisation. Cela signifie que les responsabilités et les pouvoirs sont délégués à des échelons inférieurs de la hiérarchie, permettant ainsi une plus grande réactivité et une prise de décision plus rapide. Les employés ont davantage de latitude pour prendre des

décisions dans leurs domaines de responsabilité et sont encouragés à assumer une plus grande autonomie.

Grille de séparation des tâches

Trois entreprises ont répondu au sujet de la grille de séparation des tâches. Parmi elles, deux entreprises ont été évaluées comme ayant une grille de séparation des tâches faible, tandis qu'une entreprise a été considérée comme ayant une grille de séparation des tâches forte.

Pour les deux entreprises avec une grille de séparation des tâches faible, cela indique qu'il existe une certaine confusion ou chevauchement des responsabilités au sein de l'organisation. Les rôles et les tâches ne sont pas clairement définis, ce qui peut entraîner des problèmes de duplication des efforts ou de manque de responsabilisation. Il peut y avoir une concentration excessive des tâches et des responsabilités entre quelques individus, ce qui peut augmenter les risques d'erreurs ou de faiblesses dans les contrôles internes.

En revanche, l'entreprise avec une grille de séparation des tâches forte a mis en place des mécanismes clairs pour séparer et répartir les responsabilités entre différentes personnes ou équipes. Les rôles et les tâches sont bien définis, ce qui permet une répartition équilibrée des responsabilités et une meilleure gestion des risques. Cette approche renforce les contrôles internes et réduit les opportunités de fraude ou d'erreurs non détectées.

Gestion des habilitations

Trois entreprises aient répondu à propos de la gestion des habilitations. Parmi ces trois entreprises, deux ont été évaluées comme ayant une solide grille de séparation des tâches, tandis qu'une entreprise a été considérée comme ayant une grille de séparation des tâches faible.

La séparation des tâches est un élément clé des contrôles internes visant à prévenir les erreurs, les fraudes et les abus. Une solide grille de séparation des tâches est essentielle pour maintenir des contrôles internes et minimiser les risques de fraude ou d'erreurs. Elle garantit qu'aucun individu ne détient un contrôle total sur un processus critique, réduisant ainsi les possibilités d'abus de pouvoir ou de manipulation de données.

L'évaluation de deux entreprises comme ayant une forte grille de séparation des tâches suggère qu'elles ont mis en place des mesures efficaces pour séparer les tâches et les responsabilités clés. Cela peut inclure l'attribution de rôles différents à des personnes distinctes, la mise en place de processus d'approbation et l'établissement de mécanismes de contrôle au sein de leur structure organisationnelle.

En revanche, l'évaluation d'une entreprise comme ayant une faible grille de séparation des tâches indique qu'elle peut présenter des vulnérabilités dans ses pratiques de gestion des habilitations. Cela peut entraîner des risques tels que des autorisations non autorisées, un accès excessif à des informations confidentielles ou une absence de surveillance adéquate.

Plans de continuité de service

Deux entreprises ont répondu au sujet de leurs Plans de continuité de service. Parmi ces deux entreprises, une a été évaluée comme ayant une solide stratégie de continuité de service, tandis que l'autre entreprise a été considérée comme ayant une stratégie de continuité de service moins robuste.

Une solide stratégie de continuité de service est essentielle pour assurer la résilience opérationnelle d'une entreprise face à des interruptions imprévues telles que des catastrophes naturelles, des pannes techniques ou d'autres événements qui pourraient perturber ses activités. Elle vise à garantir la disponibilité continue des services essentiels et à minimiser les impacts négatifs sur les clients, les employés et les opérations de l'entreprise.

En revanche, l'évaluation d'une autre entreprise comme ayant une stratégie de continuité de service moins robuste indique qu'elle présente des lacunes dans sa capacité à faire face aux interruptions.

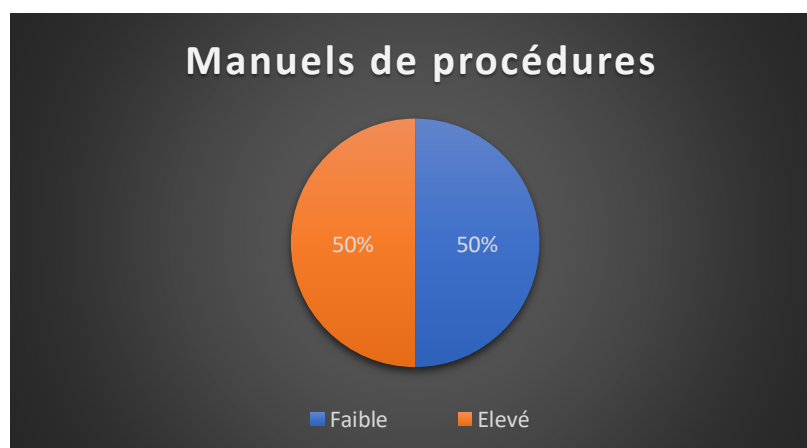
6. Procédures et modes opératoires

Manuels de procédures

Les quatre entreprises ont répondu à la question concernant l'existence de manuels de procédures. Parmi elles, deux ont déclaré posséder des manuels de procédures solides, tandis que les deux autres ont indiqué que leurs manuels de procédures étaient faibles.

Les manuels de procédures sont des documents qui décrivent de manière détaillée les étapes et les processus à suivre pour effectuer des tâches spécifiques au sein d'une organisation. Lorsqu'une entreprise dispose de manuels de procédures solides, cela indique qu'elle a mis en place des directives claires et détaillées pour guider les employés dans l'exécution de leurs tâches. Ces manuels peuvent inclure des informations sur les méthodes de travail, les normes de qualité, les étapes à suivre, les rôles et responsabilités, ainsi que les mesures de contrôle.

En revanche, si une entreprise possède des manuels de procédures faibles, cela suggère qu'elle peut manquer de directives claires et détaillées pour ses employés. Cela peut entraîner des variations dans la façon dont les tâches sont exécutées, un manque de cohérence et potentiellement des erreurs.



Documentation Qualité

Trois entreprises ont répondu au sujet de leur documentation qualité. Parmi ces entreprises, deux ont été évaluées comme ayant une documentation qualité solide, tandis qu'une entreprise a été identifiée comme ayant une documentation qualité faible.

La documentation qualité est un élément essentiel d'un système de gestion de la qualité au sein d'une entreprise. Elle comprend des documents tels que des manuels qualité, des procédures opérationnelles standardisées, des instructions de travail, des fiches techniques, des enregistrements et d'autres documents pertinents qui décrivent les processus et les exigences de qualité de l'entreprise.

L'existence de deux entreprises avec une documentation qualité solide suggère qu'elles ont mis en place des procédures claires et bien documentées pour garantir la qualité de leurs produits ou services.

En revanche, une entreprise avec une documentation qualité faible présente un risque accru de problèmes de qualité. Si les procédures et les normes ne sont pas clairement définies, les employés peuvent ne pas avoir les informations nécessaires pour effectuer leurs tâches conformément aux exigences de qualité, ce qui peut entraîner des erreurs ou des résultats insatisfaisants.

Logiciel documentaire

Trois entreprises ont répondu concernant leur logiciel documentaire. Parmi ces entreprises, deux ont été évaluées comme ayant un logiciel documentaire faible, tandis qu'une entreprise a été identifiée comme ayant un logiciel documentaire solide.

Un logiciel documentaire est une application ou un système utilisé pour gérer et organiser les documents au sein d'une entreprise. Il facilite le stockage, la recherche, la récupération et la collaboration autour des documents, ce qui permet d'améliorer l'efficacité et la gestion de l'information.

L'entreprise ayant un logiciel documentaire solide bénéficie de certains avantages :

- **Organisation et accessibilité** : Un logiciel documentaire solide permet une organisation structurée des documents, avec des fonctionnalités de recherche avancées, ce qui facilite la récupération rapide et précise de l'information.
- **Collaboration** : Les fonctionnalités de collaboration du logiciel documentaire solide facilitent le partage et la collaboration sur les documents, ce qui favorise le travail d'équipe et la productivité.
- **Sécurité et contrôle** : Un bon logiciel documentaire offre des fonctionnalités de sécurité pour protéger les documents sensibles, ainsi que des contrôles d'accès pour garantir que seules les personnes autorisées peuvent y accéder et les modifier.

D'un autre côté, les entreprises avec un logiciel documentaire faible peuvent rencontrer des défis liés à la gestion de leurs documents :

- Désorganisation et difficulté de recherche : Un logiciel documentaire faible peut entraîner un manque de structure dans le stockage des documents, ce qui rend leur recherche et leur récupération plus difficiles et chronophages.
- Collaboration limitée : L'absence de fonctionnalités de collaboration efficaces peut entraver la collaboration entre les membres de l'entreprise, ce qui peut affecter la productivité et la coordination des activités.

7. Diffusion en interne d'informations pertinentes

Trois entreprises ont répondu concernant la diffusion en interne d'informations pertinentes. Parmi ces entreprises, deux ont été évaluées comme ayant une diffusion en interne d'informations pertinentes faible, tandis que l'autre entreprise a été identifiée comme ayant une diffusion en interne d'informations pertinentes forte.

La diffusion en interne d'informations pertinentes joue un rôle crucial dans la communication et la circulation efficace des informations au sein d'une entreprise. Cela permet de partager les connaissances, les mises à jour, les objectifs et les meilleures pratiques avec les employés, favorisant ainsi l'engagement, la collaboration et l'alignement des équipes.

L'entreprise ayant une diffusion en interne d'informations pertinentes forte bénéficie de certains avantages :

- Communication transparente : Une diffusion en interne d'informations pertinentes solide favorise une communication transparente entre les différents niveaux hiérarchiques et les départements de l'entreprise, permettant aux employés d'être informés des nouvelles, des changements et des décisions importantes.
- Alignement des objectifs : La diffusion régulière d'informations pertinentes aide à aligner les objectifs individuels et collectifs des employés avec la vision et les objectifs de l'entreprise, favorisant ainsi un travail cohérent et orienté vers les résultats.
- Partage des meilleures pratiques : Une diffusion efficace permet de partager les meilleures pratiques, les leçons apprises et les succès au sein de l'entreprise, ce qui favorise l'apprentissage organisationnel et l'amélioration continue.

D'un autre côté, les entreprises avec une diffusion en interne d'informations pertinentes faible peuvent rencontrer des défis liés à la communication et à la collaboration :

- Manque de transparence : Une diffusion limitée d'informations pertinentes peut entraîner un manque de transparence et de compréhension globale des enjeux et des objectifs de l'entreprise, ce qui peut affecter la confiance et l'engagement des employés.
- Silos d'information : Lorsque les informations ne sont pas diffusées de manière efficace, des silos d'information peuvent se former, ce qui entrave la collaboration et la coordination entre les équipes.

8. Les activités de contrôle

L'emplacement des contrôles / Flow charts

Deux entreprises ont répondu concernant l'emplacement des contrôles. Parmi ces entreprises, une a été évaluée comme ayant un emplacement des contrôles fort, tandis que l'autre entreprise a été identifiée comme ayant un emplacement des contrôles faible.

L'emplacement des contrôles fait référence à la disposition et à la localisation stratégique des contrôles et des mesures de sécurité au sein d'une entreprise. Cela englobe des éléments tels que la surveillance, les systèmes de sécurité, les dispositifs de prévention des accidents, les contrôles d'accès et d'autres mesures visant à protéger les personnes, les actifs et les opérations de l'entreprise.

L'entreprise ayant un emplacement des contrôles fort bénéficie de certains avantages :

- **Sécurité renforcée** : Un emplacement stratégique des contrôles permet d'assurer une sécurité renforcée en identifiant et en protégeant les zones critiques, les actifs sensibles et les points vulnérables de l'entreprise.
- **Prévention des risques** : Les contrôles bien positionnés permettent de prévenir les risques potentiels, tels que les intrusions, les accidents, les fuites d'informations sensibles, etc., en mettant en place des mesures préventives appropriées.
- **Optimisation des opérations** : Un emplacement réfléchi des contrôles peut contribuer à une meilleure efficacité opérationnelle, en rationalisant les flux de travail, en minimisant les temps d'attente et en améliorant la productivité.

D'un autre côté, l'entreprise avec un emplacement des contrôles faible peut rencontrer des défis en matière de sécurité et de gestion des risques :

- **Exposition aux risques** : Un emplacement inadéquat des contrôles peut exposer l'entreprise à des risques plus élevés, tels que les vols, les accidents, les pertes financières, etc., en raison d'une protection insuffisante des actifs et des opérations.
- **Vulnérabilités de sécurité** : Des contrôles mal positionnés peuvent créer des vulnérabilités de sécurité, permettant aux personnes non autorisées d'accéder à des zones restreintes ou de compromettre la confidentialité des informations sensibles.

Formalisation des contrôles / Narratifs

Deux entreprises ont répondu concernant la formalisation des contrôles. Parmi ces entreprises, une a été évaluée comme ayant une formalisation des contrôles forte, tandis que l'autre entreprise a été identifiée comme ayant une formalisation des contrôles faible.

La formalisation des contrôles fait référence à la mise en place de procédures, de politiques et de documents formalisés pour guider et soutenir les activités de contrôle au sein d'une entreprise. Cela inclut la documentation des processus, des normes, des protocoles, des rapports et d'autres outils nécessaires pour établir des contrôles appropriés et cohérents.

L'entreprise ayant une formalisation des contrôles forte bénéficie de certains avantages:

- **Clarté et cohérence** : La formalisation des contrôles permet d'établir des procédures claires et cohérentes pour les employés, ce qui facilite leur compréhension des attentes et des responsabilités en matière de contrôle.
- **Répétabilité** : Des contrôles formalisés garantissent que les mêmes mesures sont prises de manière cohérente dans des situations similaires, réduisant ainsi les risques d'erreurs ou d'omissions.
- **Conformité aux normes** : Une formalisation solide des contrôles facilite la conformité aux normes et aux réglementations applicables, ce qui est essentiel pour éviter les violations et les sanctions potentielles.

D'un autre côté, l'entreprise avec une formalisation des contrôles faible peut rencontrer des défis en matière de gestion des risques et de qualité des contrôles :

- **Incohérences et variations** : Une formalisation insuffisante peut entraîner des incohérences et des variations dans la mise en œuvre des contrôles, ce qui peut compromettre l'efficacité et l'efficience des opérations de l'entreprise.
- **Risques non identifiés** : En l'absence de contrôles formalisés, il existe un risque plus élevé de ne pas identifier ou de négliger certains risques importants pour l'entreprise.

Le bien-fondé des contrôles et l'évaluation de leur conception : méthode d'analyse du contrôle interne et des risques, matrice risques / contrôles, ou Checklist Qualité

Parmi les trois entreprises qui ont répondu à la question, deux ont été évaluées comme ayant un bien-fondé des contrôles et une évaluation de leur conception faible, tandis qu'une seule entreprise a été considérée comme ayant un fort bien-fondé des contrôles et une évaluation de leur conception.

Cela indique que la majorité des entreprises interrogées présentent des lacunes dans leurs contrôles et l'évaluation de leur conception. Ces entreprises peuvent ne pas avoir mis en place des contrôles adéquats pour atténuer les risques et assurer la conformité, ou elles peuvent ne pas évaluer régulièrement l'efficacité de leurs contrôles existants.

Il est important pour les entreprises ayant un bien-fondé des contrôles et une évaluation de leur conception faible de revoir leurs pratiques et de mettre en place des mesures pour améliorer leurs contrôles internes. Cela peut inclure la réalisation d'évaluations approfondies des risques, l'identification des lacunes dans les contrôles existants, et la mise en place de nouvelles mesures de contrôle ou l'amélioration des contrôles existants.

Pour l'entreprise identifiée comme ayant un fort bien-fondé des contrôles et une évaluation de leur conception, cela indique qu'elle a mis en place des contrôles solides et qu'elle évalue régulièrement leur efficacité. Cette entreprise peut servir d'exemple de bonnes pratiques pour les autres entreprises en matière de contrôles et d'évaluation de leur conception.

La supervision / contrôles de 2° niveau / contrôles du contrôle de gestion

Trois entreprises ont répondu à la question concernant le bien-fondé des contrôles et l'évaluation de leur conception. Parmi ces entreprises, deux ont été évaluées comme ayant un bien-fondé des contrôles et une évaluation de leur conception faible, tandis qu'une entreprise a été considérée comme ayant un fort bien-fondé des contrôles et une évaluation de leur conception.

Cette évaluation met en évidence des différences significatives dans la manière dont ces entreprises gèrent leurs contrôles internes.

Pour les deux entreprises qui ont été évaluées comme ayant un bien-fondé des contrôles et une évaluation de leur conception faible, cela suggère qu'elles ont des lacunes dans la mise en place de contrôles adéquats pour atténuer les risques et assurer la conformité. Il est possible qu'elles n'aient pas suffisamment identifié les risques spécifiques auxquels elles sont confrontées ou qu'elles n'aient pas évalué régulièrement l'efficacité de leurs contrôles existants. Il est important que ces entreprises identifient les domaines dans lesquels elles doivent améliorer leurs contrôles internes, évaluent les risques de manière plus approfondie et mettent en place des contrôles plus robustes pour garantir la conformité et la protection de l'entreprise.

En revanche, l'entreprise qui a été évaluée comme ayant un fort bien-fondé des contrôles et une évaluation de leur conception a démontré qu'elle a mis en place des contrôles solides et qu'elle évalue régulièrement leur efficacité. Cette entreprise a probablement identifié les risques auxquels elle est confrontée, a développé des contrôles appropriés pour les atténuer et maintient un processus d'évaluation continue pour s'assurer que les contrôles restent pertinents et efficaces. Elle sert d'exemple de bonnes pratiques en matière de gestion des contrôles internes.

Tests de bon fonctionnement / maturité

Deux entreprises ont répondu à la question concernant la formalisation des contrôles, et elles ont évalué les tests de bon fonctionnement et la maturité de ces contrôles comme faibles.

Cette évaluation suggère que ces entreprises rencontrent des difficultés dans la formalisation de leurs contrôles et dans la mise en place de tests adéquats pour évaluer leur bon fonctionnement.

Lorsqu'il est question de la formalisation des contrôles, il est important que les entreprises établissent des procédures claires et bien documentées pour chaque contrôle afin de s'assurer qu'ils sont réalisés de manière cohérente et conforme aux exigences. Cela facilite également la communication et la formation des employés chargés d'effectuer ces contrôles.

En ce qui concerne les tests de bon fonctionnement et la maturité des contrôles, il est primordial de mettre en place des mécanismes permettant de vérifier régulièrement l'efficacité des contrôles. Ces tests doivent être conçus de manière à évaluer la conformité des contrôles par rapport aux objectifs fixés, ainsi que leur capacité à atténuer les risques identifiés. Une faible évaluation de ces tests peut indiquer que les contrôles ne sont pas suffisamment rigoureux ou qu'ils ne sont pas adaptés aux besoins spécifiques de l'entreprise.

Preuves et conservation des contrôles

Deux entreprises ont répondu à la question concernant les preuves et la conservation des contrôles, et elles ont évalué ces aspects comme faibles.

Cette évaluation suggère que ces entreprises rencontrent des difficultés dans la collecte, la documentation et la conservation des preuves liées à leurs contrôles internes.

Lorsqu'il s'agit de preuves, il est essentiel que les entreprises soient en mesure de démontrer de manière claire et documentée que les contrôles ont été effectués conformément aux procédures établies. Cela peut inclure des documents tels que des registres, des rapports, des signatures ou d'autres formes de preuves tangibles.

La conservation appropriée des preuves est également essentielle pour assurer la traçabilité et la vérifiabilité des contrôles effectués. Les entreprises doivent mettre en place des systèmes de gestion des documents et des archives pour garantir que les preuves sont conservées de manière sécurisée et accessible pendant une durée adéquate.

9. La surveillance et le pilotage

Guides d'auto-évaluation opérationnels (organisation, opérations)

Deux entreprises ont répondu à la question concernant les guides d'auto-évaluation opérationnels, et elles les ont évalués comme faibles.

Cette évaluation suggère que ces entreprises rencontrent des difficultés dans la mise en place de guides d'auto-évaluation opérationnels efficaces pour évaluer leurs performances et leur conformité.

Les guides d'auto-évaluation opérationnels sont des outils importants pour permettre aux entreprises de s'évaluer de manière régulière et systématique. Ces guides fournissent des critères spécifiques et des indicateurs pour évaluer les performances opérationnelles et identifier les domaines qui nécessitent une amélioration.

Lettre d'affirmation du management

Deux entreprises ont répondu à la question concernant la lettre d'affirmation du management, et elles l'ont évaluée comme faible.

La lettre d'affirmation du management est une déclaration écrite dans laquelle la direction de l'entreprise exprime son engagement envers des pratiques commerciales éthiques, la conformité réglementaire et la responsabilité financière. Cette lettre est souvent incluse dans les rapports financiers ou les documents de divulgation de l'entreprise.

Une évaluation faible de la lettre d'affirmation du management suggère que les entreprises rencontrent des problèmes dans la formulation ou la mise en œuvre des engagements énoncés dans cette lettre.

Tableau de bord (planning, maturité, défaillances, remédiation)

Deux entreprises ont répondu à la question concernant les tableaux de bord, et elles les ont évalués comme étant forts.

Une évaluation positive des tableaux de bord suggère que ces entreprises ont mis en place des outils efficaces pour suivre et mesurer leurs performances, leurs objectifs et leurs indicateurs clés de manière claire et concise.

Les tableaux de bord sont des outils de gestion visuelle qui permettent aux entreprises de surveiller et d'analyser rapidement les données pertinentes pour prendre des décisions éclairées. Ils peuvent inclure des graphiques, des indicateurs de performance clés (KPI), des tendances, des comparaisons et d'autres informations pertinentes.

Réunions d'information du senior management par l'audit interne sur les risques, les défaillances et les fraudes

Deux entreprises ont répondu à la question concernant les réunions d'information du senior management par l'audit interne sur les risques, les défaillances et les fraudes. L'une des entreprises les a évaluées comme faibles, tandis que l'autre les a évaluées comme fortes.

L'évaluation faible des réunions d'information du senior management suggère que l'entreprise rencontre des problèmes dans la manière dont ces réunions sont organisées, structurées ou communiquées. Cela peut indiquer un manque de partage adéquat d'informations sur les risques, les défaillances et les fraudes, ainsi qu'un manque de sensibilisation et de prise de décision appropriée de la part de la direction.

D'autre part, l'évaluation forte des réunions d'information du senior management suggère que l'entreprise a mis en place un processus solide pour informer la direction des risques, des défaillances et des fraudes. Les réunions sont probablement bien organisées,

structurées et les informations sont communiquées de manière efficace. Cela indique également que la direction est activement impliquée dans la gestion des risques et est préparée à prendre les mesures nécessaires pour y faire face.

Travaux de l'audit interne

Deux entreprises ont répondu à la question concernant les travaux de l'audit interne, et elles les ont évalués comme étant forts.

Une évaluation positive des travaux de l'audit interne suggère que ces entreprises bénéficient d'un audit interne solide et efficace. Les travaux de l'audit interne jouent un rôle essentiel dans l'évaluation de la gouvernance, des risques et des contrôles internes au sein d'une organisation.

Il est important de noter que même si les travaux de l'audit interne ont été évalués comme étant forts, il est essentiel de maintenir une culture d'amélioration continue. Les entreprises devraient continuer à évaluer et à adapter leurs pratiques d'audit interne en fonction des évolutions de leur environnement, des risques émergents et des attentes des parties prenantes.

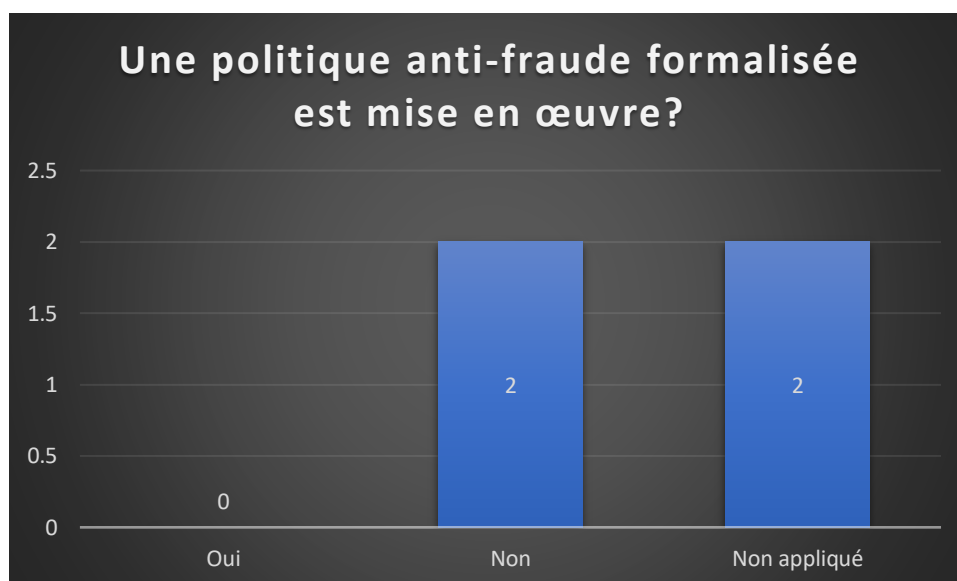
Fraude

Une politique anti-fraude formalisée est mise en œuvre ?

Les quatre entreprises ont répondu sur la mise en œuvre d'une politique de lutte contre la fraude. Parmi ces entreprises, deux ont répondu par la négative, indiquant qu'elles n'avaient pas mis en place une telle politique, tandis que les deux autres ont admis ne pas l'avoir appliquée.

L'absence de mise en œuvre d'une politique de lutte contre la fraude peut entraîner plusieurs conséquences et défis pour les entreprises concernées :

- **Risques accrus** : Sans une politique de lutte contre la fraude en place, les entreprises sont plus exposées aux risques de fraude interne et externe. Cela peut inclure des activités telles que la falsification de documents, la corruption, le vol d'actifs, les manipulations financières et autres formes de fraude.
- **Perte financière** : La fraude peut entraîner des pertes financières significatives pour une entreprise. En l'absence de mesures préventives et de contrôles appropriés, les entreprises peuvent subir des pertes financières directes résultant d'actes frauduleux.
- **Dommages à la réputation** : La découverte de fraudes au sein d'une entreprise peut entraîner des dommages importants à sa réputation. Cela peut entraîner une perte de confiance de la part des clients, des partenaires commerciaux et des investisseurs, ce qui peut avoir des répercussions négatives à long terme sur la performance globale de l'entreprise.



Une cartographie spécifique du risque de fraude

Les quatre entreprises ont été interrogées sur la mise en place d'une cartographie spécifique du risque de fraude. Parmi ces entreprises, deux ont répondu par la négative, indiquant qu'elles n'avaient pas élaboré une telle cartographie, tandis que les deux autres ont admis ne pas l'avoir appliquée.

L'absence d'une cartographie spécifique du risque de fraude peut présenter plusieurs défis et conséquences pour les entreprises concernées :

- **Manque de visibilité sur les risques de fraude :** Sans une cartographie détaillée des risques de fraude, les entreprises ont du mal à identifier et à comprendre les différentes sources de risques de fraude auxquelles elles sont exposées. Cela peut inclure des vulnérabilités dans les processus opérationnels, les systèmes informatiques, les contrôles internes et les interactions avec des tiers.
- **Difficulté à prioriser les ressources :** La cartographie spécifique du risque de fraude permet aux entreprises de hiérarchiser les risques en fonction de leur probabilité d'occurrence et de leur impact potentiel. Sans cette cartographie, il devient difficile d'allouer efficacement les ressources pour prévenir, détecter et atténuer les risques de fraude les plus importants.
- **Manque de mesures préventives :** Une cartographie du risque de fraude bien élaborée permet d'identifier les contrôles et les mesures préventives appropriés pour réduire les risques. Sans cette cartographie, les entreprises peuvent négliger la mise en place de mesures efficaces pour prévenir les actes de fraude.

Une capacité d'anticipation et des responsabilités clairement définies au niveau de l'organisation

Trois entreprises ont été interrogées sur la mise en place d'une capacité d'anticipation et de responsabilités clairement définies au niveau de l'organisation. Parmi ces entreprises, deux ont répondu par la négative, indiquant qu'elles n'avaient pas établi une telle capacité et des responsabilités clairement définies, tandis qu'une entreprise a admis ne pas l'avoir appliquée.

L'absence d'une capacité d'anticipation et de responsabilités clairement définies peut entraîner plusieurs défis et conséquences pour les entreprises concernées :

- **Manque de préparation aux risques :** Sans une capacité d'anticipation en place, les entreprises ont du mal à identifier et à évaluer de manière proactive les risques potentiels auxquels elles pourraient être confrontées. Cela peut inclure des risques financiers, opérationnels, juridiques, réglementaires, technologiques et autres. En l'absence d'une anticipation adéquate, les entreprises peuvent être prises au dépourvu et réagir de manière inefficace lorsque des situations à risque se présentent.
- **Confusion des responsabilités :** L'absence de responsabilités clairement définies peut conduire à une confusion au sein de l'organisation, avec des chevauchements ou des lacunes dans les domaines de responsabilité. Cela peut entraîner des retards dans la prise de décision, une mauvaise coordination et une faible responsabilisation, ce qui peut compromettre la capacité de l'entreprise à faire face aux risques et à y réagir de manière appropriée.
- **Manque de réactivité :** Sans une capacité d'anticipation et de responsabilités clairement définies, les entreprises peuvent avoir du mal à réagir rapidement et efficacement aux situations d'urgence ou aux événements imprévus. Cela peut entraîner des perturbations opérationnelles, des pertes financières et des dommages à la réputation de l'entreprise.

Un recensement des acteurs internes à mobiliser

Trois entreprises ont répondu sur le sujet d'un recensement des acteurs internes à mobiliser. Parmi ces entreprises, deux ont répondu de manière négative, indiquant qu'elles n'avaient pas mis en place une politique spécifique en la matière. D'autre part, une autre entreprise a admis ne pas avoir appliqué cette politique malgré l'avoir établie.

Ces réponses mettent en lumière des divergences dans les approches adoptées par les entreprises interrogées en matière de gestion et d'anticipation des cas de fraudes. ce qui suggère un manque d'attention ou de priorité accordée à la prévention des fraudes. Cela soulève des interrogations quant à leur capacité à détecter et à gérer efficacement les risques de fraude au sein de leur organisation.

Une définition claire et partagée des rôles et des responsabilités des fonctions de contrôle interne

Parmi les quatre entreprises interrogées, une seule a déclaré avoir mis en place une définition claire et partagée des rôles et des responsabilités des fonctions de contrôle interne. En revanche, une autre entreprise a indiqué ne pas avoir une telle définition en place, tandis qu'une troisième entreprise a admis avoir établi cette définition, mais ne pas l'avoir appliquée.

Ces réponses mettent en évidence des différences dans les pratiques des entreprises concernant la définition et l'application des rôles et des responsabilités des fonctions de contrôle interne. Une entreprise a clairement montré son engagement en établissant une définition claire, ce qui suggère une volonté de renforcer la transparence et l'efficacité des processus de contrôle interne. En revanche, l'entreprise qui a déclaré ne pas avoir de définition en place soulève des interrogations sur l'organisation et la coordination de ses activités de contrôle interne.

Une culture de décisions explicites et formalisées

Les réponses des entreprises interrogées révèlent des aspects significatifs concernant la mise en place d'une culture de décisions explicites et formalisées. Tout d'abord, il est intéressant de noter que seule une entreprise sur les quatre a déclaré avoir mis en place cette culture. Cela suggère que la majorité des entreprises interrogées n'ont pas encore accordé une attention suffisante à la formalisation et à la transparence de leur processus décisionnel.

L'entreprise qui a établi une culture de décisions explicites et formalisées fait preuve d'un engagement en faveur d'une prise de décision structurée et transparente. Cela peut indiquer une volonté de favoriser une communication claire et une compréhension partagée des décisions prises au sein de l'organisation. Une telle culture peut renforcer la confiance des employés, améliorer la responsabilité et faciliter la coordination des efforts.

D'autre part, l'entreprise qui a admis avoir établi cette culture mais ne l'a pas appliquée soulève des questions quant aux raisons de cette situation. Il peut y avoir des obstacles internes ou externes qui ont entravé la mise en œuvre effective de cette culture. Il est important de comprendre les raisons de cette non-application afin d'identifier les défis spécifiques et de prendre des mesures pour les surmonter à l'avenir.

L'absence de culture de décisions explicites et formalisées dans une autre entreprise soulève également des interrogations sur la clarté et la transparence du processus décisionnel au sein de cette organisation. Cela peut entraîner des problèmes de communication, une confusion quant aux responsabilités et une inefficacité globale dans la prise de décision.

L'identification préalable des intervenants externes

Les réponses des entreprises interrogées concernant l'identification préalable des intervenants externes en matière de fraude révèlent des informations importantes sur leurs pratiques et leurs politiques de gestion des risques. Parmi les trois entreprises, deux ont répondu négativement, indiquant qu'elles n'avaient pas mis en place une politique spécifique à cet égard. Une autre entreprise a admis avoir établi une telle politique mais ne l'a pas appliquée.

Les réponses négatives de la majorité des entreprises suggèrent un manque d'attention ou de priorité accordée à l'identification préalable des intervenants externes en matière de fraude. Cela soulève des préoccupations quant à leur capacité à évaluer et à gérer efficacement les risques liés aux acteurs externes avec lesquels elles interagissent. L'absence d'une politique spécifique peut indiquer une approche réactive plutôt que proactive dans la prévention et la détection des fraudes.

Un engagement officiel et visible de la direction générale

Parmi les quatre entreprises interrogées, une seule a affirmé avoir mis en place un engagement officiel et visible de la direction générale dans la gestion de la fraude. En revanche, une autre entreprise a indiqué qu'elle n'avait pas établi une telle définition, tandis qu'une troisième entreprise a admis avoir établi cette définition mais ne l'a pas appliquée.

Ces réponses mettent en évidence des différences dans l'approche des entreprises en ce qui concerne l'engagement de la direction générale dans la lutte contre la fraude. L'entreprise qui a déclaré avoir un engagement officiel et visible démontre une prise de conscience claire de la direction envers la gestion de la fraude. Cela suggère que la direction reconnaît l'importance de cette question et prend des mesures concrètes pour y faire face. Un engagement visible peut contribuer à instaurer une culture d'intégrité et d'éthique au sein de l'organisation, encourageant les employés à signaler les activités frauduleuses et renforçant les mesures préventives.

D'autre part, les deux autres entreprises qui ont indiqué ne pas avoir établi une telle définition où qu'elle n'est pas appliquée, soulève des questions quant à l'engagement de la direction générale dans la gestion de la fraude. L'absence d'un engagement formel peut indiquer un manque de considération ou de priorité accordée à ce sujet, ce qui peut entraîner des lacunes dans les contrôles et les mesures de prévention de la fraude.

Une structure hiérarchique organisée et connue de tous

Les réponses des entreprises interrogées révèlent des informations importantes sur la présence d'une structure hiérarchique organisée et connue de tous dans la gestion de la fraude. Parmi les quatre entreprises interrogées, deux ont affirmé avoir mis en place une telle structure, tandis qu'une autre entreprise a indiqué ne pas l'appliquer.

La présence d'une structure hiérarchique organisée et connue de tous dans la gestion de la fraude est essentielle pour assurer une approche cohérente et efficace dans la prévention, la détection et la réponse aux activités frauduleuses. Les entreprises qui ont mis en place cette structure démontrent une volonté de clarifier les rôles et les responsabilités en matière de gestion de la fraude, ce qui facilite la coordination et la collaboration entre les différentes parties prenantes.

En revanche, l'entreprise qui a indiqué ne pas appliquer une telle structure soulève des préoccupations quant à la gestion de la fraude au sein de l'organisation. L'absence d'une structure hiérarchique organisée peut entraîner des lacunes dans les processus de contrôle et de réponse à la fraude, ainsi qu'une confusion quant aux responsabilités et à la prise de décision. Cela peut compromettre l'efficacité des mesures de prévention et de détection de la fraude.

Des outils informatiques et des contrôles automatisés appropriés sont mobilisés pour détecter des situations à risque de fraude.

Sur les trois entreprises ayant répondu à la question, deux ont déclaré ne pas mobiliser de tels outils, tandis qu'une autre a indiqué ne pas les appliquer.

L'utilisation d'outils informatiques et de contrôles automatisés appropriés peut jouer un rôle crucial dans la détection précoce des situations à risque de fraude. Ces outils peuvent permettre d'analyser de grandes quantités de données et d'identifier des schémas ou des comportements suspects, facilitant ainsi la prévention et la réaction rapide face à la fraude.

Le fait que deux entreprises aient déclaré ne pas mobiliser ces outils soulève des interrogations concernant leurs capacités à détecter efficacement les situations à risque de fraude. Cela peut indiquer un manque d'investissement dans les technologies de détection automatisées ou une dépendance excessive à des méthodes manuelles de détection, qui peuvent être moins efficaces et plus sujettes à des erreurs humaines.

L'entreprise qui a déclaré ne pas appliquer ces outils soulève des préoccupations quant à la mise en œuvre effective des mesures de détection de la fraude.

Bases d'incidents formalisées, sécurisées, exploitées.

Sur les trois entreprises ayant répondu à la question, deux ont déclaré ne pas avoir formalisé ces bases, tandis qu'une autre a indiqué ne pas les exploiter.

La formalisation des bases d'incidents de fraude implique la mise en place de procédures et de systèmes pour enregistrer et documenter les incidents de fraude survenus dans l'organisation. Cela peut inclure des rapports d'incidents, des analyses des causes profondes, des actions correctives et des mesures préventives.

La sécurisation des bases d'incidents de fraude est essentielle pour protéger les informations sensibles liées aux incidents et pour éviter toute fuite de données confidentielles. Cela nécessite la mise en place de mesures de sécurité appropriées, telles que des contrôles d'accès, le chiffrement des données et des politiques de confidentialité strictes.

L'exploitation des bases d'incidents de fraude implique l'utilisation active des informations enregistrées pour améliorer les processus de prévention et de détection de la fraude. Cela peut inclure l'analyse des tendances, l'identification de modèles récurrents, l'évaluation de l'efficacité des mesures préventives et la mise en place d'améliorations continues.

Le fait que deux entreprises aient déclaré ne pas avoir formalisé ces bases soulève des préoccupations quant à la gestion structurée des incidents de fraude. L'absence de formalisation peut entraîner une perte d'informations précieuses, une réactivité insuffisante face aux incidents et une difficulté à tirer des enseignements des expériences passées.

L'entreprise qui a déclaré ne pas exploiter ces bases soulève des préoccupations quant à l'utilisation effective des informations enregistrées. Cela peut indiquer des lacunes dans la capacité de l'entreprise à analyser et à exploiter les données pour renforcer les mesures de prévention et de détection de la fraude.

Des procédures spécifiques à certains métiers ou zone d'implantation sont adoptées

Sur les trois entreprises ayant répondu à la question, une a répondu oui, une a répondu non, et une autre a indiqué ne pas les appliquer.

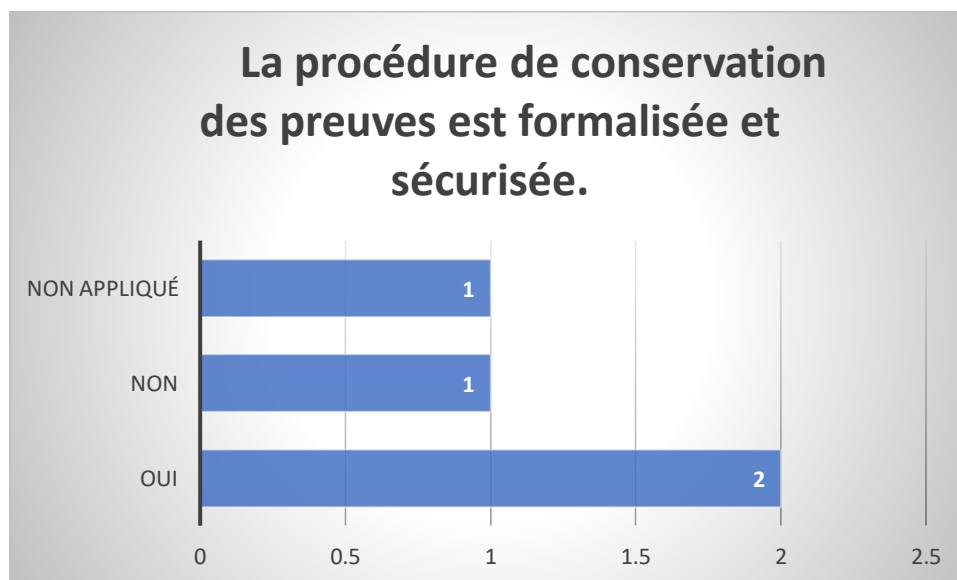
L'adoption de procédures spécifiques à certains métiers ou zones d'implantation peut être nécessaire pour tenir compte des particularités et des risques spécifiques associés à ces domaines. Ces procédures peuvent inclure des mesures de contrôle et de prévention de la fraude adaptées aux besoins et aux défis particuliers rencontrés par les entreprises dans ces métiers ou zones spécifiques.

L'entreprise qui a répondu oui démontre une prise de conscience de l'importance de mettre en place des procédures spécifiques pour répondre aux risques liés à certains métiers ou zones d'implantation. Cela peut indiquer une approche proactive dans l'identification et la gestion des risques de fraude spécifiques à leur activité.

En revanche, l'entreprise qui a répondu non ne met pas en place de procédures spécifiques à certains métiers ou zones d'implantation. Cela soulève des préoccupations quant à la capacité de l'entreprise à identifier et à gérer les risques de fraude qui peuvent être liés à des aspects spécifiques de leur activité ou de leur emplacement géographique.

L'entreprise qui a indiqué ne pas les appliquer soulève également des préoccupations quant à la gestion des risques de fraude dans les métiers ou zones d'implantation spécifiques. Cela peut indiquer un manque de compréhension des risques spécifiques ou des difficultés à mettre en œuvre des procédures adaptées à ces domaines.

La procédure de conservation des preuves est formalisée et sécurisée.



Les réponses des quatre entreprises interrogées fournissent des informations sur la formalisation et la sécurisation de la procédure de conservation des preuves. Parmi ces entreprises, deux ont répondu oui, une a répondu non, et une autre a indiqué ne pas l'appliquer.

La formalisation et la sécurisation de la procédure de conservation des preuves sont essentielles pour garantir l'intégrité et la disponibilité des preuves en cas d'incidents ou de situations potentiellement frauduleuses. Une procédure bien définie permet de documenter et de conserver les éléments de preuve de manière systématique, facilitant ainsi les enquêtes et les actions légales ultérieures, si nécessaire.

Les deux entreprises qui ont répondu oui démontrent une prise de conscience de l'importance de formaliser et de sécuriser la procédure de conservation des preuves. Cela indique qu'elles ont mis en place des mécanismes pour documenter, stocker et protéger les preuves de manière appropriée, ce qui peut être crucial pour des enquêtes internes ou externes sur des incidents de fraude.

L'entreprise qui a répondu non ne dispose pas d'une procédure formalisée et sécurisée pour la conservation des preuves. Cette lacune peut entraîner des risques potentiels, tels que la perte ou la manipulation des preuves, ce qui peut compromettre l'efficacité des enquêtes et des poursuites ultérieures.

L'entreprise qui a indiqué ne pas l'appliquer soulève également des préoccupations quant à la mise en œuvre effective de la procédure de conservation des preuves. Cela peut indiquer un manque de compréhension de l'importance de cette procédure ou des obstacles organisationnels qui empêchent sa mise en pratique.

Des procédures décrites et mises en œuvre pour chaque étape clé du dispositif

Trois entreprises ont répondu sur la description et la mise en œuvre de procédures pour chaque étape clé du dispositif. Parmi ces entreprises, une a répondu oui, une a répondu non, et une autre a indiqué ne pas l'appliquer.

La description et la mise en œuvre de procédures pour chaque étape clé du dispositif sont importantes pour assurer une gestion cohérente et structurée des processus. Ces procédures décrivent les étapes à suivre, les responsabilités des acteurs concernés et les actions spécifiques à entreprendre à chaque étape, garantissant ainsi une exécution efficace et alignée.

L'entreprise qui a répondu oui démontre une approche organisée en décrivant et en mettant en œuvre des procédures pour chaque étape clé du dispositif. Cela indique qu'elle a pris des mesures pour formaliser et standardiser les processus, ce qui peut favoriser une meilleure gestion des risques et une plus grande efficacité opérationnelle.

En revanche, l'entreprise qui a répondu non ne dispose pas de procédures décrites et mises en œuvre pour chaque étape clé du dispositif. Cette lacune peut entraîner des risques potentiels, tels que des erreurs, des retards ou une incohérence dans la manière dont les processus sont gérés et exécutés.

L'entreprise qui a indiqué ne pas l'appliquer soulève également des préoccupations quant à la mise en œuvre effective de ces procédures. Cela peut indiquer un manque de compréhension de l'importance de décrire et de suivre des procédures claires pour chaque étape clé du dispositif, ou des difficultés organisationnelles qui entravent leur mise en pratique.

Les collaborateurs dédiés à la lutte contre la fraude sont compétents

Trois entreprises ont répondu sur la question des collaborateurs dédiés à la lutte contre la fraude sont compétents ; parmi ces entreprises, une a répondu non et deux ont indiqué ne pas l'appliquer.

La compétence des collaborateurs dédiés à la lutte contre la fraude est cruciale pour une efficacité optimale dans la prévention, la détection et la gestion de la fraude au sein d'une organisation. Des collaborateurs compétents possèdent les connaissances, les compétences et l'expérience nécessaires pour identifier les signaux d'alerte, enquêter sur les incidents de fraude et prendre des mesures appropriées pour les prévenir et les gérer.

L'entreprise qui a répondu non indique qu'elle ne dispose pas de collaborateurs dédiés à la lutte contre la fraude qui sont compétents. Cela peut soulever des préoccupations quant à la capacité de l'entreprise à faire face efficacement aux risques de fraude, car elle peut manquer de personnel qualifié pour mener des enquêtes et mettre en place des mesures de prévention adéquates.

Les deux entreprises qui ont indiqué ne pas l'appliquer n'ont pas de collaborateurs spécifiquement dédiés à la lutte contre la fraude, ce qui signifie qu'elles n'ont pas de personnel spécifiquement formé ou chargé de gérer les problématiques de fraude. Cela peut être problématique, car cela peut entraîner un manque de ressources et d'expertise dédiées à la prévention et à la gestion de la fraude au sein de ces organisations.

Un dispositif qui peut s'appuyer sur un système de contrôle interne déjà opérationnel ?

Statistiques sur les fraudes ou les indicateurs de fraude :

Trois entreprises ont répondu à la question sur les statistiques sur les fraudes ou les indicateurs de fraude. Parmi ces entreprises, deux ont répondu non et une a indiqué ne pas l'appliquer.

Les statistiques sur les fraudes ou les indicateurs de fraude sont des outils importants pour évaluer et surveiller l'ampleur et les tendances des activités frauduleuses au sein d'une organisation. Ces statistiques permettent d'identifier les types de fraudes les plus courants, les secteurs les plus touchés et d'autres informations pertinentes pour orienter les mesures de prévention et de détection.

Les deux entreprises qui ont répondu non indiquent qu'elles ne disposent pas de statistiques sur les fraudes ou d'indicateurs de fraude. Cela peut être préoccupant, car l'absence de données statistiques peut limiter la capacité de l'organisation à comprendre l'ampleur et la nature des fraudes auxquelles elle est confrontée. Cela peut également rendre plus difficile l'évaluation de l'efficacité des mesures de prévention et de détection mises en place.

L'entreprise qui a indiqué ne pas l'appliquer soulève également des préoccupations quant à la disponibilité de statistiques sur les fraudes ou d'indicateurs de fraude. Cela peut indiquer un manque de suivi ou de collecte de données sur les activités frauduleuses au sein de l'organisation, ce qui peut limiter la capacité à évaluer et à gérer efficacement les risques de fraude.

Les éléments du dispositif de contrôle interne sont examinés sous l'angle de leur contribution à la prévention de la fraude/ la détection.

Trois entreprises ont répondu à la question sur l'examen des éléments du dispositif de contrôle interne sous l'angle de leur contribution à la prévention de la fraude ou à la détection. Parmi ces entreprises, deux ont répondu non et une a indiqué ne pas l'appliquer.

L'examen des éléments du dispositif de contrôle interne sous l'angle de leur contribution à la prévention de la fraude et à la détection est essentiel pour s'assurer que les mesures de contrôle mises en place sont efficaces pour prévenir et détecter les activités frauduleuses. Cela implique d'évaluer si les contrôles internes, tels que les politiques, les procédures, les systèmes de surveillance et les mécanismes de signalement, sont adéquats pour réduire les risques de fraude.

Les deux entreprises qui ont répondu non indiquent qu'elles n'examinent pas les éléments du dispositif de contrôle interne sous l'angle de leur contribution à la prévention de la fraude ou à la détection. Cela peut être préoccupant, car cela signifie qu'elles ne font pas d'évaluation spécifique pour s'assurer que les contrôles internes sont adaptés pour prévenir et détecter la fraude. Cela peut entraîner des failles dans les mécanismes de contrôle et une augmentation des risques de fraude non détectée.

L'entreprise qui a indiqué ne pas l'appliquer soulève également des préoccupations quant à l'évaluation des éléments du dispositif de contrôle interne. Cela peut indiquer un manque de processus établis pour examiner spécifiquement la contribution des éléments du contrôle interne à la prévention de la fraude ou à la détection. Cela peut entraîner une gestion moins efficace des risques de fraude au sein de l'organisation.

Existe-t-il un mécanisme par lequel les agents peuvent effectuer le signalement des cas présumés de fraude ou de corruption ?

Trois entreprises ont répondu à la question sur l'existence d'un mécanisme de signalement des cas présumés de fraude ou de corruption pour les agents. Parmi ces entreprises, une a répondu oui, une a répondu non et une n'a pas appliqué.

La mise en place d'un mécanisme de signalement des cas présumés de fraude ou de corruption est essentielle pour favoriser un environnement propice à la dénonciation de pratiques illégales ou contraires à l'éthique. Un tel mécanisme permet aux agents de signaler en toute confidentialité et sans crainte de représailles les cas de fraude ou de corruption dont ils ont connaissance.

L'entreprise qui a répondu oui indique qu'elle dispose d'un mécanisme de signalement en place. Cela est encourageant, car cela signifie qu'elle a mis en œuvre des procédures pour permettre aux agents de signaler les cas présumés de fraude ou de corruption de manière confidentielle et sécurisée. Un mécanisme de signalement efficace peut contribuer à la prévention et à la détection précoce de la fraude et de la corruption au sein de l'organisation.

L'entreprise qui a répondu non indique qu'elle ne dispose pas d'un mécanisme de signalement en place. Cela peut soulever des préoccupations quant à la capacité de l'entreprise à identifier et à traiter les cas présumés de fraude ou de corruption. L'absence d'un mécanisme de signalement peut créer un environnement où les agents sont moins enclins à signaler les infractions, ce qui peut permettre à la fraude et à la corruption de prospérer.

L'entreprise qui n'a pas appliqué soulève également des préoccupations quant à l'existence d'un mécanisme de signalement. Cela peut indiquer une absence de processus établis pour permettre aux agents de signaler les cas présumés de fraude ou de corruption. Cela peut être problématique, car cela limite les canaux de communication et peut entraver la détection et la gestion des cas de fraude ou de corruption.

Votre entité possède-t-elle un cadre pour le signalement de comportements fautifs?

Trois entreprises ont répondu à la question sur l'existence d'un cadre pour le signalement de comportements fautifs au sein de leur entité. Parmi ces entreprises, deux ont répondu non et une n'a pas appliqué.

Un cadre pour le signalement de comportements fautifs est un mécanisme établi au sein d'une organisation afin de permettre aux employés de signaler des comportements inappropriés, contraires à l'éthique ou non conformes aux politiques et procédures de l'entreprise. Ce cadre vise à faciliter la dénonciation de tels comportements et à garantir que les signalements sont traités de manière appropriée.

Les deux entreprises qui ont répondu non indiquent qu'elles ne possèdent pas de cadre pour le signalement de comportements fautifs. Cela peut être préoccupant, car l'absence d'un tel cadre peut limiter la capacité des employés à signaler les comportements inappropriés ou frauduleux au sein de l'organisation. Un cadre de signalement clair et accessible encourage la transparence et peut contribuer à la détection précoce de problèmes potentiels.

L'entreprise qui n'a pas appliqué soulève également des préoccupations quant à l'existence d'un cadre de signalement de comportements fautifs. Cela peut indiquer un manque de processus établis pour permettre aux employés de signaler les comportements fautifs. L'absence d'un tel cadre peut entraîner une communication inefficace et rendre difficile la gestion des problèmes liés à des comportements inappropriés.

Dans l'affirmative : ce cadre garantit-il l'anonymat ?

Deux entreprises ont répondu à la question sur l'anonymat dans le cadre de leur mécanisme de signalement de comportements fautifs. Parmi ces entreprises, une a répondu oui, indiquant que leur cadre garantit l'anonymat, tandis que l'autre n'a pas appliqué, ce qui ne permet pas de déterminer si l'anonymat est assuré.

L'anonymat dans le cadre du mécanisme de signalement de comportements fautifs est important pour encourager les employés à signaler des problèmes sans crainte de représailles ou de conséquences négatives. L'anonymat permet aux employés de se sentir en sécurité lorsqu'ils signalent des comportements inappropriés et contribue à une culture de transparence et de responsabilité au sein de l'organisation.

L'entreprise qui a répondu oui indique que son cadre garantit l'anonymat. Cela est encourageant, car cela signifie qu'ils ont mis en place des mesures pour protéger l'identité des personnes qui signalent des comportements fautifs. Cela peut aider à créer un environnement sécurisé et favoriser une plus grande participation des employés dans la dénonciation des problèmes.

L'entreprise qui n'a pas appliqué ne fournit pas d'informations spécifiques sur l'anonymat dans leur cadre de signalement de comportements fautifs. Il est donc difficile de déterminer si l'anonymat est pris en compte dans leur processus de signalement. Il est important de noter que l'absence de garantie d'anonymat peut dissuader certains employés de signaler des comportements fautifs par crainte de représailles.

Considérez-vous que les procédures de lutte contre la fraude dans votre entité sont suffisantes?

Trois entreprises ont répondu à la question sur l'évaluation de l'efficacité des procédures de lutte contre la fraude au sein de leur entité. Parmi ces entreprises, une a répondu oui, indiquant que ses procédures sont suffisantes, tandis que deux ont répondu non, indiquant que leurs procédures ne sont pas jugées suffisantes.

L'évaluation de l'efficacité des procédures de lutte contre la fraude est cruciale pour garantir la protection de l'entreprise contre les actes frauduleux et les comportements non éthiques. Des procédures adéquates peuvent contribuer à la prévention, à la détection et à la gestion des cas de fraude, minimisant ainsi les risques pour l'entreprise.

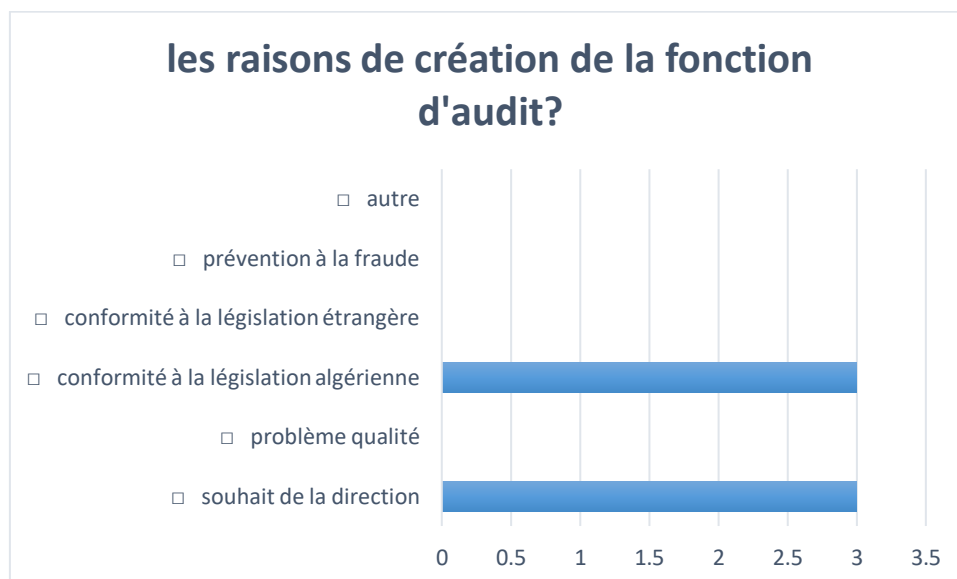
L'entreprise qui a répondu oui considère que ses procédures de lutte contre la fraude sont suffisantes. Cela indique qu'elle a mis en place des mesures appropriées pour prévenir et gérer les cas de fraude. Cependant, il est important de noter que cette évaluation est basée sur la réponse de l'entreprise elle-même et ne représente pas nécessairement la réalité objective de la situation.

Les deux entreprises qui ont répondu non considèrent que leurs procédures de lutte contre la fraude ne sont pas suffisantes. Cela peut soulever des préoccupations quant à leur capacité à prévenir et à gérer efficacement les cas de fraude. L'identification de lacunes dans les procédures existantes est importante pour prendre des mesures correctives et renforcer les mécanismes de lutte contre la fraude.

Audit interne

Les raisons de créer la fonction d'audit

Les raisons de la création de la fonction d'audit dans les entreprises enquêtées peuvent être divisées en deux catégories principales : le souhait de la direction et la conformité à la législation algérienne.



1. Souhait de la direction :

Dans certains cas, les entreprises ont créé la fonction d'audit en réponse au souhait exprimé par la direction. Cela peut être motivé par divers facteurs, tels que :

- **Renforcement du contrôle interne :** La direction peut souhaiter mettre en place une fonction d'audit pour renforcer le contrôle interne de l'entreprise, en vue d'identifier les risques potentiels et de garantir la conformité aux politiques et procédures internes.
- **Amélioration de la gouvernance d'entreprise :** La direction peut considérer la fonction d'audit comme un moyen d'améliorer la gouvernance d'entreprise en instaurant une surveillance indépendante des opérations et en assurant une transparence accrue dans les processus décisionnels.
- **Protection des intérêts de l'entreprise :** La direction peut reconnaître l'importance de prévenir les fraudes internes, les erreurs financières et autres comportements non éthiques qui pourraient nuire aux intérêts de l'entreprise. La fonction d'audit peut être mise en place pour détecter et prévenir de telles situations.

2. Conformité à la législation algérienne :

Dans le contexte de l'Algérie, la conformité à la législation nationale peut être une raison majeure de la création de la fonction d'audit. Ceci peut être motivé par :

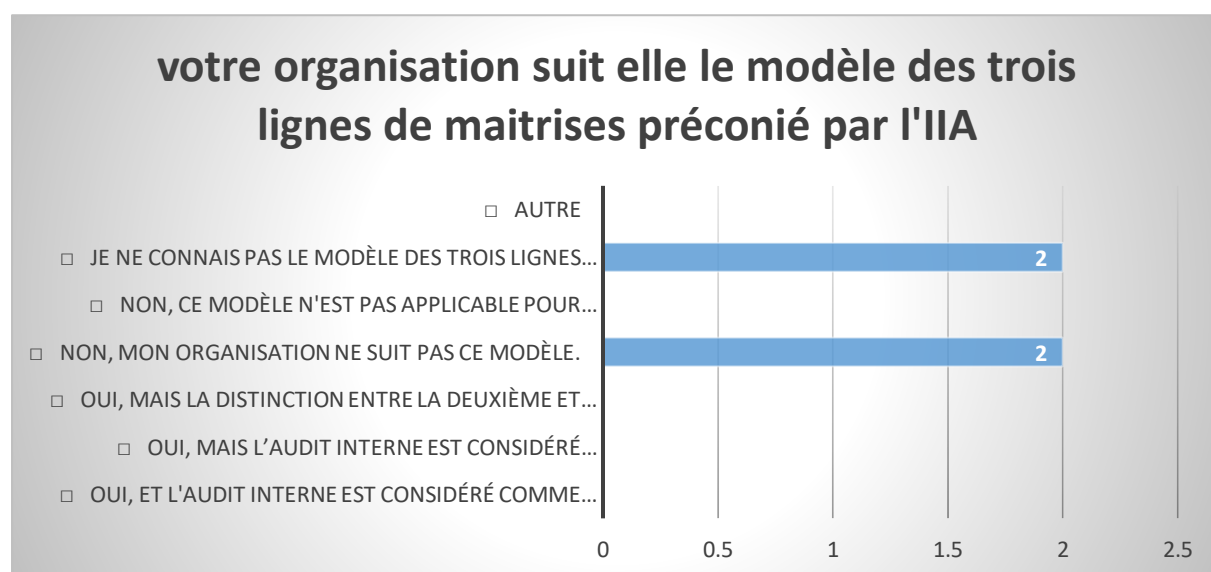
- **Obligations légales :** La législation algérienne exige que les entreprises publiques établissent une fonction d'audit interne pour se conformer aux normes et réglementations spécifiques en matière de gouvernance d'entreprise, de comptabilité, de reporting financier, etc.

- Exigences réglementaires sectorielles : Certains secteurs spécifiques en Algérie peuvent avoir des exigences réglementaires particulières en matière d'audit interne. Par exemple, les institutions financières sont souvent tenues de mettre en place une fonction d'audit pour se conformer aux réglementations bancaires.
- Transparence et responsabilité : La mise en place d'une fonction d'audit peut être perçue comme un moyen de démontrer la transparence et la responsabilité de l'entreprise envers les parties prenantes, y compris les autorités réglementaires, les investisseurs et les clients.

Les entreprises enquêtées ont principalement mis en place leur fonction d'audit interne soit par choix stratégique de la direction, soit par obligation légale. L'absence d'autres motivations telles que la lutte contre la fraude ou l'amélioration de la qualité peut indiquer que ces aspects ne sont pas encore pleinement intégrés dans les préoccupations des entreprises en matière d'audit interne.

Trois lignes de maîtrises de l'entreprise :

Après avoir examiné les réponses des entreprises concernant l'adoption du modèle des trois lignes de maîtrise, plusieurs observations peuvent être faites, mettant en évidence une situation contrastée. Deux des entreprises interrogées ont déclaré ne pas connaître ce modèle, tandis que les deux autres ont explicitement indiqué que leur organisation ne le suit pas.



L'absence de connaissance du modèle des trois lignes de maîtrise dans deux des entreprises peut être interprétée comme un manque de sensibilisation et de compréhension des meilleures pratiques en matière de gouvernance et de contrôle. Plusieurs facteurs peuvent contribuer à ce manque de familiarité. Tout d'abord, il est possible que ces entreprises n'aient pas été suffisamment exposées au modèle des trois lignes de maîtrise ou qu'elles n'aient pas pris l'initiative de se familiariser avec ses principes et ses avantages potentiels. De plus, un manque de formation et de sensibilisation, ainsi qu'une culture organisationnelle moins axée sur la gestion des risques et la conformité, pourraient également expliquer cette lacune.

Quant aux deux autres entreprises qui ont affirmé ne pas suivre le modèle des trois lignes de maîtrise, cela soulève des questions sur les raisons de cette décision. Il est possible

que ces organisations estiment que le modèle ne convient pas à leur contexte spécifique ou qu'elles aient opté pour d'autres approches en matière de gouvernance et de gestion des risques. Cette non-adoption peut refléter l'absence de structure et de processus formalisés pour la gestion des risques et le contrôle interne au sein de ces entreprises. De plus, le manque de ressources et de compétences nécessaires à la mise en œuvre du modèle, ainsi que des priorités différentes telles que la croissance et la rentabilité, peuvent également influencer leur décision de ne pas adopter ce modèle.

Audit interne et les autres activités :

Activités	Travail en collaboration	Travail distinct
Contrôle de gestion	2	1
Services des méthodes	1	1
Qualité	3	1
Contrôle interne	2	1
Management des risques		2

La relation entre l'audit interne et les différentes activités mentionnées dans ce tableau est comme suit :

Contrôle de gestion :

- Le contrôle de gestion a une relation de travail en collaboration (2 cas) avec l'audit interne. Cela suggère une interaction étroite et une coordination entre ces deux fonctions pour assurer un suivi efficace de la performance et de la gestion de l'entreprise.
- Il y a également un cas de travail distinct, indiquant que dans certaines circonstances, l'audit interne peut mener des missions de manière indépendante du contrôle de gestion.

Services des méthodes :

- La relation entre l'audit interne et les services des méthodes est équivalente, avec un cas de travail en collaboration et un cas de travail distinct.
- Cela montre que l'audit interne peut travailler en synergie avec les services des méthodes, mais aussi mener des analyses et des évaluations de manière autonome.

Qualité :

- La qualité a une relation de travail en collaboration plus forte (3 cas) avec l'audit interne.
- Cela indique que l'audit interne s'implique activement dans les processus liés à la qualité, probablement pour évaluer l'efficacité des contrôles et des procédures de qualité.
- Il y a également un cas de travail distinct, suggérant que l'audit interne peut mener des missions spécifiques sur la qualité de manière indépendante.

Contrôle interne :

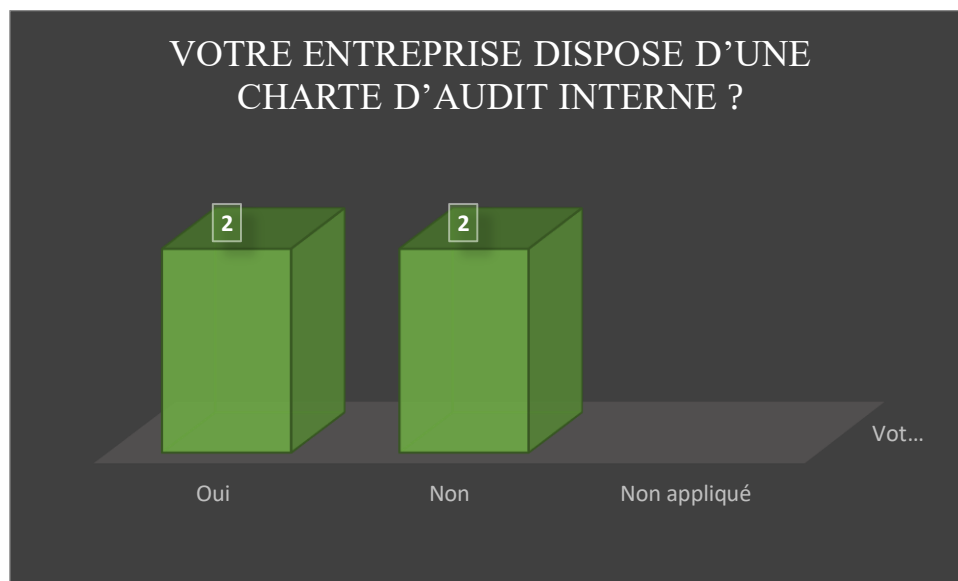
- Le contrôle interne a une relation de travail en collaboration (2 cas) avec l'audit interne.
- Cela reflète l'implication de l'audit interne dans l'évaluation et l'amélioration du système de contrôle interne de l'entreprise.
- Un cas de travail distinct indique que l'audit interne peut également effectuer des revues indépendantes du contrôle interne.

Management des risques :

- Le management des risques a une relation de travail distinct (2 cas) avec l'audit interne.
- Cela suggère que l'audit interne joue un rôle autonome dans l'identification, l'évaluation et le suivi des risques de l'entreprise.

La charte d'audit

Selon le contexte fourni, deux entreprises ont répondu positivement quant à la possession d'une charte d'audit interne, tandis que deux entreprises ont répondu négativement. La présence ou l'absence d'une charte d'audit interne peut avoir des implications pour la gouvernance et la structure de la fonction d'audit interne d'une organisation.



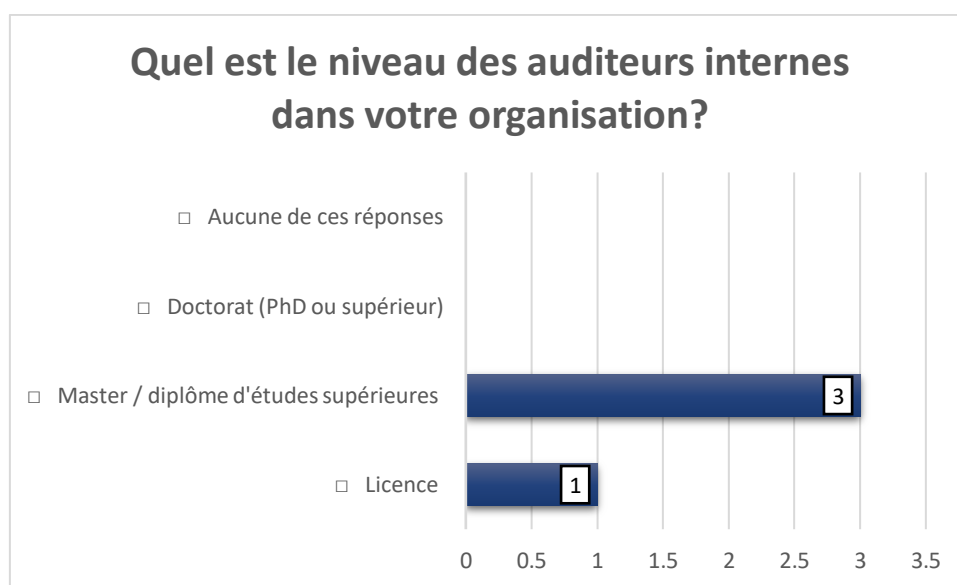
Pour les deux entreprises ayant indiqué posséder une charte d'audit interne, cela suggère qu'elles ont établi un document formel qui définit le but, l'autorité et les responsabilités de la fonction d'audit interne au sein de l'organisation. Une charte d'audit interne détermine généralement le champ d'application des activités d'audit interne, les lignes de reporting, les exigences en termes d'indépendance et d'objectivité, ainsi que le cadre global pour la réalisation des audits. La présence d'une charte d'audit interne témoigne de l'engagement envers des pratiques d'audit interne efficaces et fournit un mandat clair pour la fonction d'audit interne.

En revanche, les deux entreprises ayant indiqué ne pas posséder de charte d'audit interne peuvent fonctionner sans un document formel décrivant explicitement les rôles et

responsabilités de la fonction d'audit interne. L'absence d'une charte d'audit interne peut impliquer une approche moins structurée de l'audit interne, ce qui peut entraîner des défis liés à la cohérence, à l'indépendance et à la responsabilité.

Antécédent des auditeurs internes

Selon les réponses fournies par les quatre entreprises à la question sur le niveau des auditeurs internes, il ressort que l'une des entreprises a déclaré avoir des auditeurs internes possédant une licence, tandis que les trois autres entreprises ont indiqué que leurs auditeurs internes détenaient un diplôme de niveau master ou d'études supérieures.



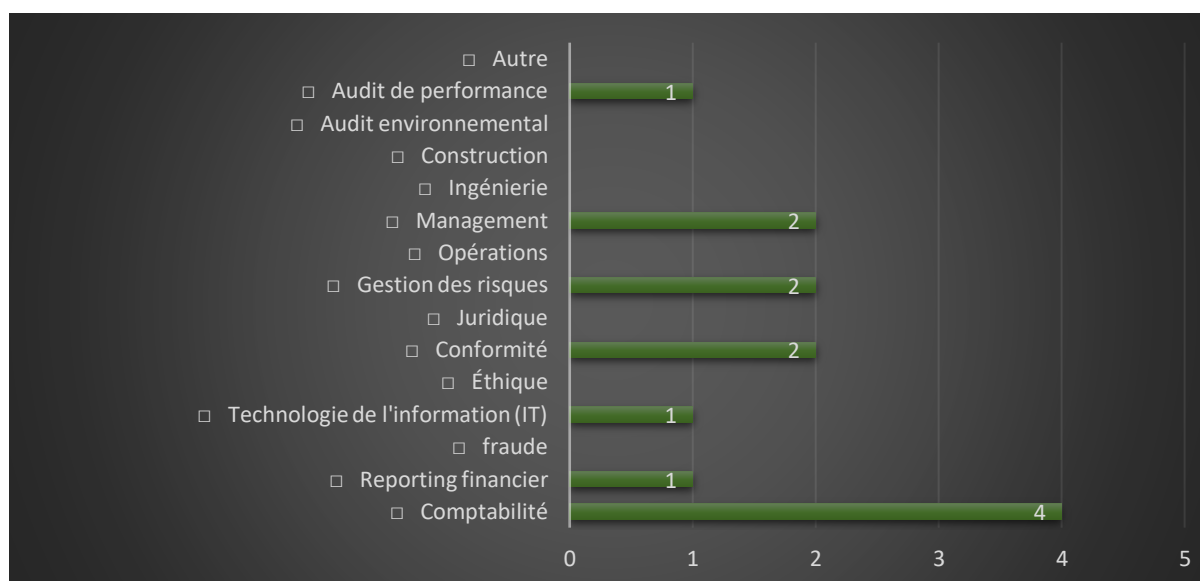
La présence d'auditeurs internes possédant une licence dans une entreprise peut signifier que cette organisation accorde de l'importance à l'expertise technique et aux connaissances de base dans le domaine de l'audit interne. Les auditeurs ayant une licence peuvent avoir suivi un programme d'études axé sur l'audit, la comptabilité ou un domaine connexe, leur fournissant les compétences nécessaires pour effectuer des missions d'audit interne.

D'autre part, les entreprises ayant des auditeurs internes titulaires d'un diplôme de niveau master ou d'études supérieures montrent une préférence pour des profils d'audit plus avancés et spécialisés. Les programmes de master ou d'études supérieures offrent généralement une formation plus approfondie dans le domaine de l'audit, y compris des aspects tels que l'audit financier, l'audit des systèmes d'information et la gestion des risques.

Il convient de noter que le niveau d'éducation des auditeurs internes ne garantit pas nécessairement leur compétence ou leur performance en matière d'audit interne. D'autres facteurs tels que l'expérience professionnelle, la formation continue et les compétences techniques jouent également un rôle crucial dans l'efficacité des auditeurs internes.

Spécialisation

En plus d'exercer des activités générales d'audit interne, vos auditeurs internes ont un domaine de spécialisation technique pour lequel ils ont eu une formation formelle et dans lequel ils passent la majorité de leurs temps à travailler ?



Les réponses fournies pour la question concernant la spécialisation technique des auditeurs internes suggèrent que les auditeurs internes de différentes entreprises ont des spécialisations techniques variées, couvrant des domaines tels que la comptabilité, le reporting financier, la conformité, la gestion des risques et la technologie de l'information. Ces spécialisations témoignent de l'importance accordée à des compétences spécifiques nécessaires pour mener à bien les missions d'audit interne dans des domaines spécifiques de l'entreprise.

Il est essentiel de noter que les spécialisations des auditeurs internes peuvent évoluer en fonction des besoins de l'organisation, des changements dans le paysage réglementaire et des défis émergents. Les auditeurs internes peuvent également acquérir une expertise supplémentaire au fil de leur carrière grâce à la formation continue et à l'expérience professionnelle.

Indépendance d'audit interne :

Concernant la question de l'indépendance de l'audit interne, parmi les quatre entreprises interrogées, trois ont répondu positivement, affirmant qu'elles maintiennent une audit interne indépendante, tandis qu'une entreprise a répondu négativement, indiquant qu'elle ne garantit pas cette indépendance.



L'indépendance de l'audit interne est un aspect crucial de la gouvernance d'entreprise et de la gestion des risques. Elle garantit que les activités d'audit interne sont menées de manière objective, impartiale et sans ingérence induite de la part de la direction ou d'autres parties prenantes. Une audit interne indépendante est essentielle pour fournir des évaluations et des recommandations objectives, identifier les faiblesses et les risques potentiels, et améliorer l'efficacité des processus de contrôle interne.

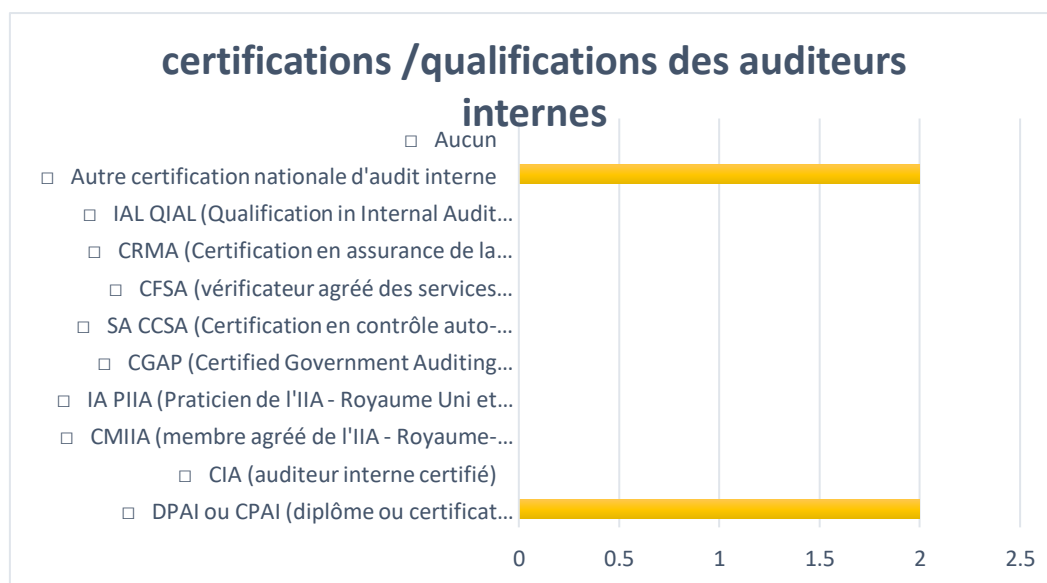
Le fait que la majorité des entreprises interrogées aient répondu positivement à la question de l'indépendance de l'audit interne est encourageant. Cela suggère que ces organisations reconnaissent l'importance de l'indépendance dans le processus d'audit interne et ont pris des mesures pour garantir cette indépendance. Cela peut inclure la mise en place de structures appropriées, telles que des comités d'audit indépendants, l'adoption de politiques claires et la promotion d'une culture de transparence et d'intégrité.

Cependant, il est préoccupant qu'une entreprise ait répondu négativement à cette question. Cela soulève des questions quant à la manière dont cette organisation aborde l'audit interne et si elle accorde suffisamment d'importance à l'indépendance de cette fonction. L'absence d'indépendance peut entraîner un biais potentiel dans les résultats de l'audit interne, compromettant ainsi la fiabilité des informations fournies et la capacité de l'entreprise à identifier et à atténuer les risques de manière efficace.

Il est essentiel que les entreprises reconnaissent l'importance de l'indépendance de l'audit interne et prennent des mesures pour garantir cette indépendance dans leurs structures organisationnelles. Cela peut inclure la mise en place de politiques claires, l'affectation de ressources adéquates à l'audit interne, la promotion d'une culture de responsabilité et de transparence, ainsi que la collaboration étroite avec les comités d'audit indépendants.

Certifications et / ou qualifications professionnelles des auditeurs internes

Concernant la question des certifications et qualifications des auditeurs internes, les réponses des entreprises interrogées ont été diverses. Deux entreprises ont déclaré que leurs auditeurs internes détiennent une autre certification nationale d'audit interne, tandis que les deux autres entreprises ont confirmé que leurs auditeurs internes possèdent le DPAI (diplôme professionnel d'audit interne) qui est un diplôme étranger en audit interne.



Les certifications et qualifications des auditeurs internes revêtent une grande importance dans l'assurance de la qualité et de la compétence de cette fonction clé au sein des organisations. Les certifications et diplômes spécialisés attestent des connaissances et des compétences spécifiques nécessaires pour mener à bien des missions d'audit interne de manière efficace et professionnelle.

Il est encourageant de constater que certaines entreprises ont opté pour d'autres certifications nationales d'audit interne pour leurs auditeurs internes. Cela indique qu'elles accordent de l'importance à la reconnaissance des compétences spécifiques requises dans leur pays respectif. Ces certifications nationales peuvent être le résultat de programmes de formation et d'évaluation rigoureux, adaptés aux exigences locales en matière d'audit interne.

D'un autre côté, les deux entreprises qui ont confirmé que leurs auditeurs internes possèdent le DPAI, un diplôme professionnel d'audit interne étranger, démontrent également une volonté de maintenir un niveau élevé de compétence et de professionnalisme au sein de leur service d'audit interne. Le DPAI est un diplôme qui atteste de connaissances approfondies en audit interne et qui est reconnu internationalement.

Niveau hiérarchique d'audit interne

Concernant la question du niveau hiérarchique des auditeurs internes, les réponses des entreprises interrogées ont été variées. Trois entreprises ont déclaré que leurs auditeurs internes occupent un niveau hiérarchique élevé, tels que des directeurs ou des cadres supérieurs. En revanche, une entreprise a confirmé que son auditeur interne se situe à un niveau hiérarchique différent, tel qu'un manager, un associé ou un dirigeant principal de la vérification et de la gestion.

Le niveau hiérarchique des auditeurs internes peut avoir des implications sur leur rôle, leur responsabilité et leur influence au sein de l'organisation. Les auditeurs internes occupant des postes de direction ou des postes de cadres supérieurs peuvent bénéficier d'une plus grande autorité et d'un accès plus direct aux niveaux décisionnels de l'entreprise. Cela leur permet de jouer un rôle stratégique dans la gouvernance d'entreprise, d'influencer les décisions et d'assurer une mise en œuvre efficace des recommandations issues des missions d'audit interne.

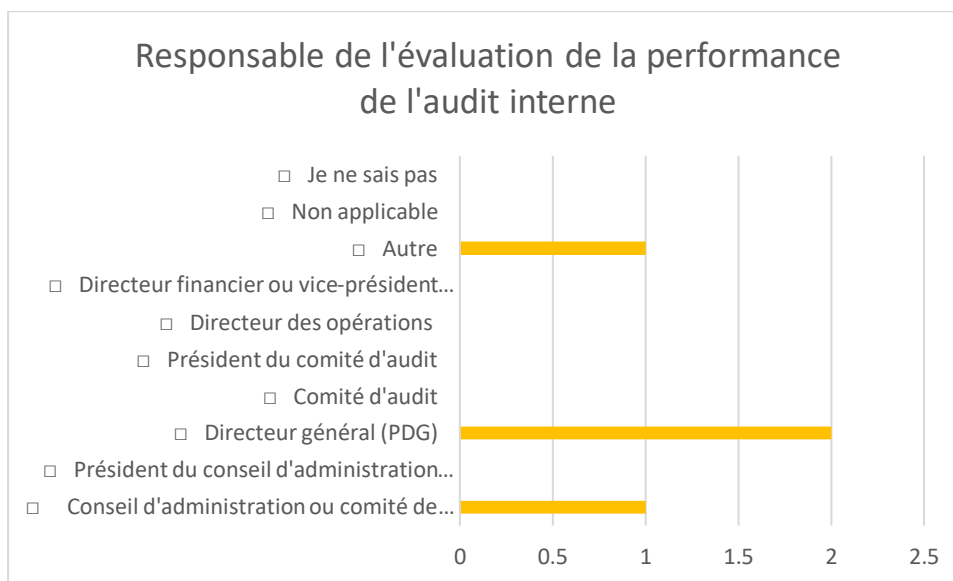
D'autre part, l'entreprise qui a déclaré que son auditeur interne se trouve à un niveau hiérarchique différent, tel qu'un manager, un associé ou un dirigeant principal de la vérification et de la gestion, pourrait avoir une structure organisationnelle différente ou une approche spécifique en matière d'audit interne. Dans ce cas, il est important de comprendre comment le rôle de l'auditeur interne est défini et quelle est son influence dans le processus décisionnel et la gestion des risques de l'entreprise.

Il convient de noter que le niveau hiérarchique des auditeurs internes peut varier en fonction de la taille de l'organisation, de la structure de gouvernance et des politiques internes spécifiques. Il n'y a pas de niveau hiérarchique unique qui convienne à toutes les entreprises, car cela dépend des besoins et des objectifs de chaque organisation.



Performances d'audit interne :

Les réponses des quatre entreprises interrogées concernant le responsable de l'évaluation de la performance de l'audit interne ont été diverses, reflétant différentes approches en la matière. Deux entreprises ont indiqué que la responsabilité incombe au directeur général, soulignant ainsi son rôle central dans l'évaluation de cette fonction clé. Une autre entreprise a déclaré que c'est le conseil d'administration qui est responsable de cette évaluation, mettant en avant le rôle de supervision et de gouvernance de cette instance. Enfin, une entreprise a mentionné qu'une autre structure est responsable de cette évaluation, sans préciser laquelle.

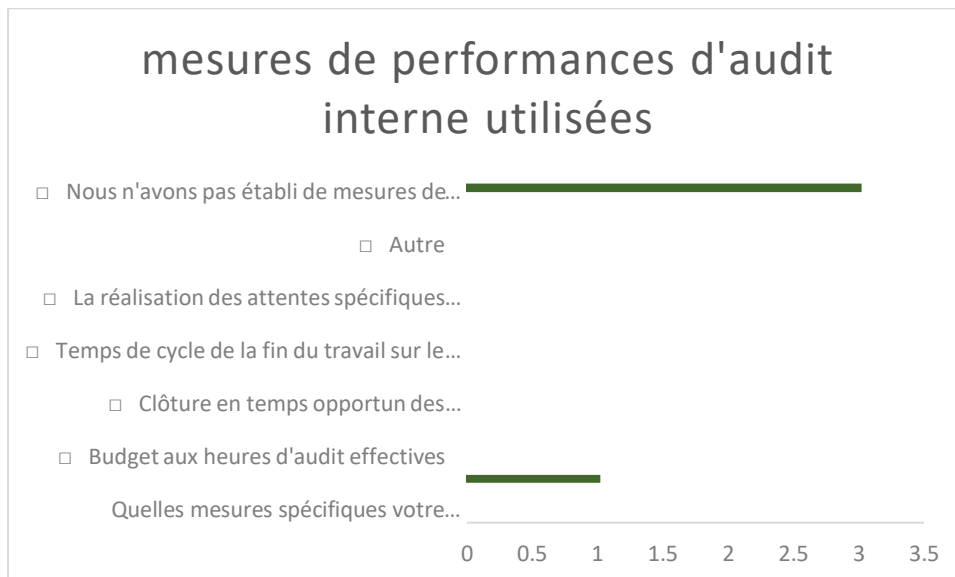


Ces réponses mettent en évidence la complexité et la diversité des pratiques en matière d'évaluation de la performance de l'audit interne au sein des entreprises. La désignation du directeur général comme responsable peut être comprise comme une reconnaissance de son rôle de leadership et de gestion dans l'organisation, ainsi que de sa capacité à évaluer l'efficacité de l'audit interne. D'un autre côté, l'attribution de cette responsabilité au conseil d'administration souligne l'importance de la supervision, de la transparence et de la prise de décisions stratégiques en matière d'audit interne.

L'entreprise qui a mentionné une autre structure responsable de l'évaluation de la performance de l'audit interne soulève des questions supplémentaires sur la nature de cette structure et son rôle spécifique dans ce processus.

Mesures de performance utilisées

Les réponses des entreprises interrogées concernant les mesures de performance de l'audit interne utilisées ont été diverses. Trois entreprises ont répondu qu'elles n'ont pas établi de mesures de performance spécifiques pour l'audit interne, tandis qu'une entreprise a mentionné le "Pourcentage du plan d'audit terminé" comme une mesure utilisée.



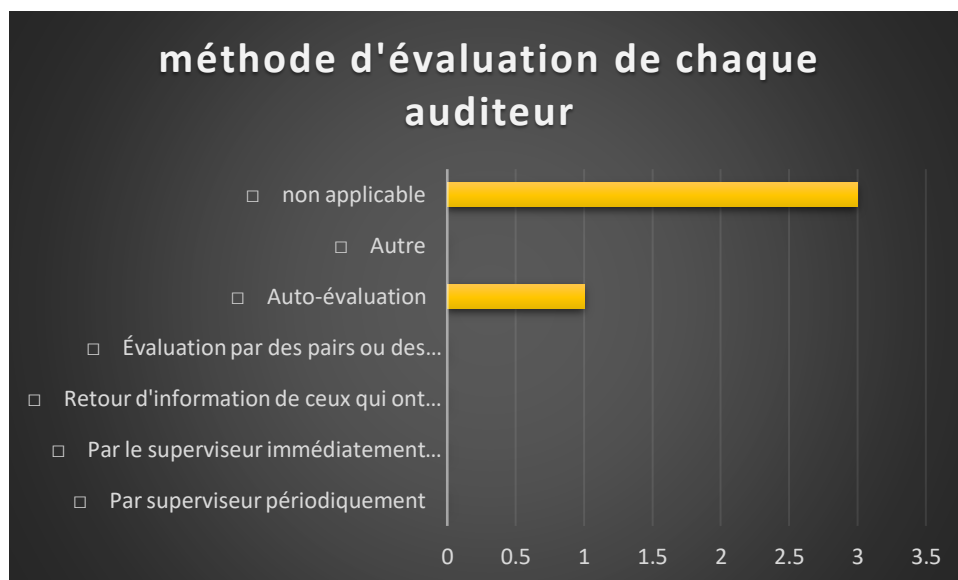
Les entreprises qui n'ont pas mis en place de mesures de performance spécifiques pour l'audit interne peuvent indiquer une attention moindre portée à la mesure et au suivi de l'efficacité de cette fonction. Cela peut être dû à divers facteurs, tels que des priorités organisationnelles différentes ou une focalisation sur d'autres indicateurs de performance clés. Cependant, l'absence de mesures de performance dédiées peut rendre plus difficile l'évaluation objective de la contribution et de l'efficacité de l'audit interne.

L'entreprise qui a mentionné le "Pourcentage du plan d'audit terminé" comme mesure de performance utilise une approche basée sur l'avancement du plan d'audit préétabli. Cette mesure permet de quantifier le progrès réalisé dans l'exécution des audits prévus, ce qui peut fournir une indication de l'efficacité opérationnelle de l'audit interne et de son respect des délais prévus.

Il convient de noter que le choix d'une mesure de performance spécifique dépend des objectifs et des priorités de chaque entreprise. D'autres mesures potentielles pourraient inclure la qualité des rapports d'audit, la satisfaction des parties prenantes internes, la mise en œuvre des recommandations d'audit, ou encore l'identification de nouvelles opportunités d'amélioration et de gestion des risques.

Évaluation des auditeurs internes

Les réponses des entreprises interrogées concernant l'évaluation des auditeurs ont été variées. Trois entreprises ont répondu que l'évaluation des auditeurs n'était pas applicable, tandis qu'une entreprise a mentionné l'auto-évaluation comme méthode utilisée.



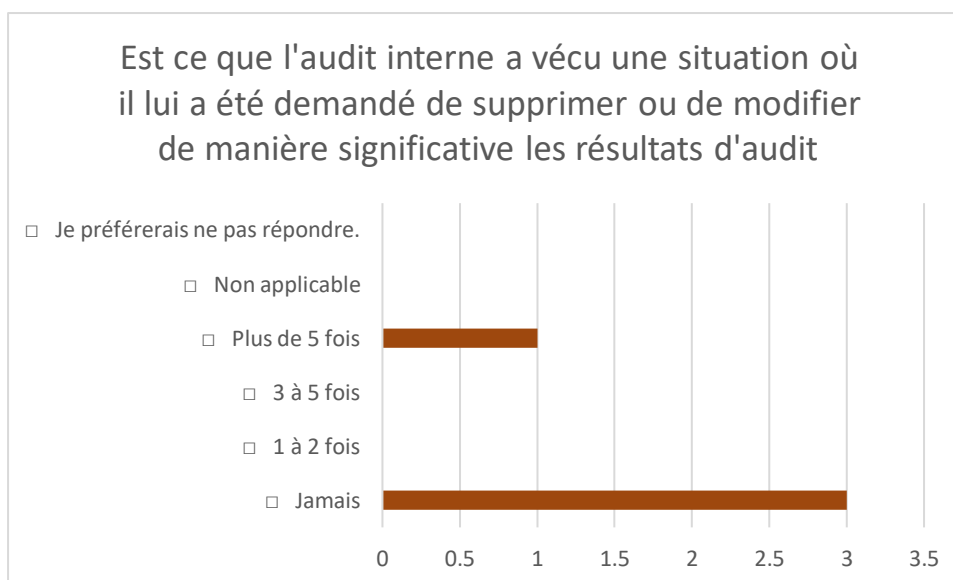
Les entreprises qui ont répondu "non applicable" suggèrent qu'elles n'ont pas mis en place de processus formels d'évaluation individuelle des auditeurs. Cela peut être dû à différentes raisons, telles que la taille de l'organisation, la structure de l'équipe d'audit interne ou les priorités de gestion des ressources. L'absence d'évaluation formelle peut limiter la capacité à identifier les forces et les faiblesses des auditeurs individuels et à mettre en place des mesures de développement appropriées.

L'entreprise qui a mentionné l'auto-évaluation indique que les auditeurs évaluent eux-mêmes leur propre performance. L'auto-évaluation peut être un moyen pour les auditeurs de réfléchir sur leur travail, d'identifier leurs propres domaines d'amélioration et de prendre des mesures pour renforcer leurs compétences. Cependant, l'auto-évaluation peut être limitée par le manque d'objectivité et de perspectives externes.

Parmi les propositions de réponses fournies, il y avait d'autres méthodes d'évaluation possibles, telles que l'évaluation par le superviseur périodiquement, l'évaluation par le superviseur immédiatement après la fin de l'activité, le retour d'information de ceux qui ont été audités et l'évaluation par des pairs ou des subordonnés. Chacune de ces méthodes peut offrir des perspectives différentes sur la performance des auditeurs et contribuer à une évaluation plus complète et équilibrée.

Indépendance

Les réponses des entreprises interrogées concernant les situations où l'audit interne aurait été sollicité pour supprimer ou modifier de manière significative les résultats d'audit ont été divergentes. Trois entreprises ont répondu "jamais", indiquant qu'elles n'ont jamais été confrontées à une telle demande. En revanche, une entreprise a répondu "oui" à cette question et a précisé que cela s'est produit plus de cinq fois.



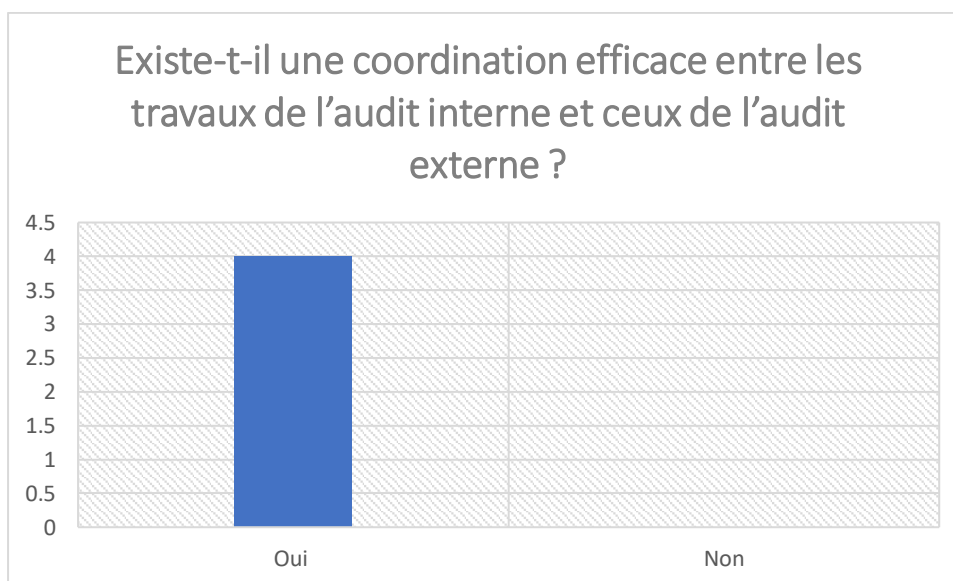
Ces réponses soulignent une différence marquée dans les expériences vécues par les entreprises en matière de pressions ou de demandes visant à altérer les résultats d'audit interne. Les trois entreprises qui ont répondu "jamais" suggèrent qu'elles maintiennent une intégrité et une indépendance dans la réalisation des audits internes, sans subir de pressions externes pour manipuler les résultats.

En revanche, l'entreprise qui a répondu "oui" à plusieurs reprises met en évidence une situation potentiellement préoccupante. Cela peut indiquer une atteinte à l'indépendance de l'audit interne, que ce soit par des tentatives d'influencer les conclusions ou de supprimer des résultats d'audit pertinents. Ces pressions peuvent provenir de parties prenantes internes ou externes qui cherchent à dissimuler des problèmes ou à manipuler les résultats pour servir des intérêts particuliers.

Il est essentiel de préserver l'indépendance et l'intégrité de l'audit interne afin de garantir des évaluations objectives et fiables de la performance, du contrôle interne et de la conformité. Les situations où l'audit interne est confronté à des demandes de suppression ou de modification significative des résultats d'audit doivent être traitées avec sérieux et transparence. Les mécanismes de gouvernance et de gestion des risques doivent être renforcés pour prévenir de telles situations et protéger l'intégrité de l'audit interne.

Coordination avec l'audit externe :

Les réponses des quatre entreprises interrogées indiquent qu'il existe une coordination efficace entre l'audit interne et l'audit externe au sein de leurs organisations.



Cette coordination entre l'audit interne et l'audit externe revêt une grande importance car elle permet de tirer pleinement parti des avantages de chaque type d'audit et de renforcer l'efficacité globale des processus d'audit. La coordination efficace entre ces deux fonctions d'audit contribue également à assurer une approche cohérente et complémentaire de l'évaluation des risques, du contrôle interne et de la vérification des informations financières.

La coordination entre l'audit interne et l'audit externe peut prendre différentes formes. Elle peut inclure la communication régulière et la collaboration entre les équipes d'audit interne et les auditeurs externes, afin de partager des informations pertinentes, d'aligner les plans d'audit et de coordonner les efforts d'audit. Une coordination étroite permet de minimiser les chevauchements inutiles, d'optimiser l'utilisation des ressources et de garantir une couverture adéquate des risques et des domaines clés.

La coordination entre l'audit interne et l'audit externe peut également impliquer la discussion des résultats d'audit, des constatations et des recommandations, afin de favoriser une compréhension mutuelle et une prise de décision éclairée par la direction. Cette collaboration renforce la crédibilité des résultats d'audit et facilite la mise en œuvre des recommandations.

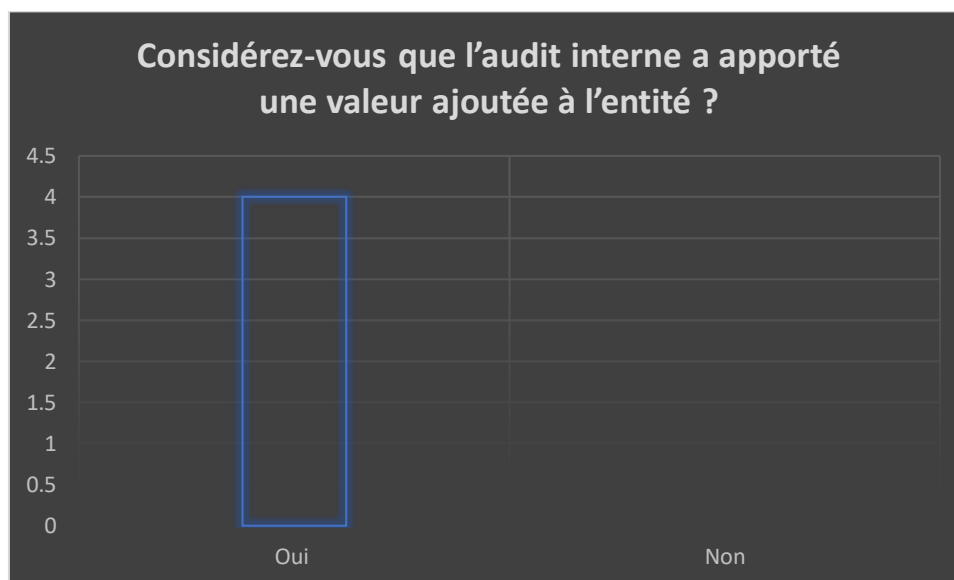
Une coordination efficace entre l'audit interne et l'audit externe peut également être bénéfique pour la direction et les parties prenantes de l'organisation. Elle favorise une vision holistique de la gouvernance, des risques et des contrôles, et permet une évaluation plus complète de la performance organisationnelle. De plus, une coordination étroite entre l'audit interne et l'audit externe peut générer des synergies et des efficiences, en évitant les duplications inutiles et en optimisant l'utilisation des ressources.

Il est encourageant de constater que les quatre entreprises interrogées ont signalé une coordination efficace entre l'audit interne et l'audit externe. Cela témoigne de leur engagement

envers une gouvernance solide, une gestion des risques et un contrôle interne adéquats. Une telle coordination soutient la fiabilité des informations financières, la conformité réglementaire et l'amélioration continue des processus et des performances organisationnelles.

Valeur ajoutée de l'audit interne :

Les réponses des quatre entreprises interrogées indiquent que l'audit interne apporte une valeur ajoutée significative au sein de leurs organisations.



L'audit interne joue un rôle essentiel dans l'amélioration de la gouvernance, de la gestion des risques et des processus de contrôle interne. Il contribue à renforcer l'efficacité opérationnelle, à identifier les lacunes et les faiblesses, et à recommander des mesures correctives appropriées. La valeur ajoutée de l'audit interne se manifeste à plusieurs niveaux.

Premièrement, l'audit interne fournit une assurance indépendante et objective à la direction et aux parties prenantes quant à la fiabilité des informations financières, au respect des lois et des réglementations, et à la conformité des processus internes. Cette assurance renforce la confiance dans les rapports financiers et facilite la prise de décision éclairée.

Deuxièmement, l'audit interne contribue à l'identification et à la gestion des risques. Il évalue les risques liés aux activités opérationnelles, financières et stratégiques de l'organisation, et propose des recommandations pour les atténuer. Cette approche proactive aide à prévenir les pertes financières, les fraudes et les atteintes à la réputation de l'entreprise.

Troisièmement, l'audit interne apporte une valeur ajoutée en termes d'amélioration des processus et des performances organisationnelles. En examinant les pratiques opérationnelles, l'utilisation des ressources et l'efficacité des contrôles internes, l'audit interne identifie les opportunités d'amélioration et propose des recommandations pour optimiser les processus, renforcer l'efficacité et réduire les coûts.

Quatrièmement, l'audit interne joue un rôle de conseil en fournissant des conseils et une expertise indépendante à la direction. Les auditeurs internes, en raison de leur connaissance approfondie des activités de l'organisation, peuvent apporter des idées

novatrices, des bonnes pratiques et des recommandations stratégiques pour aider l'entreprise à atteindre ses objectifs.

Enfin, l'audit interne contribue à la promotion d'une culture de contrôle interne et d'amélioration continue au sein de l'organisation. En sensibilisant les employés aux enjeux de contrôle, en renforçant la responsabilisation et en promouvant les bonnes pratiques, l'audit interne favorise une culture d'intégrité, de transparence et de conformité.

Il est encourageant de constater que les quatre entreprises interrogées reconnaissent la valeur ajoutée de l'audit interne. Cela témoigne de la perception positive de cette fonction et de son impact sur les performances et la gestion des risques de l'entreprise.

Il est essentiel pour les entreprises de continuer à investir dans l'audit interne et de lui accorder la reconnaissance et les ressources nécessaires pour qu'il puisse continuer à fournir une valeur ajoutée significative.

Manière d'ajouter de la valeur par l'audit interne :

Les réponses fournies par les entreprises mettent en évidence différentes façons dont l'audit ajoute de la valeur au sein de leurs organisations. Voici une reformulation, une analyse et un développement de ces points :

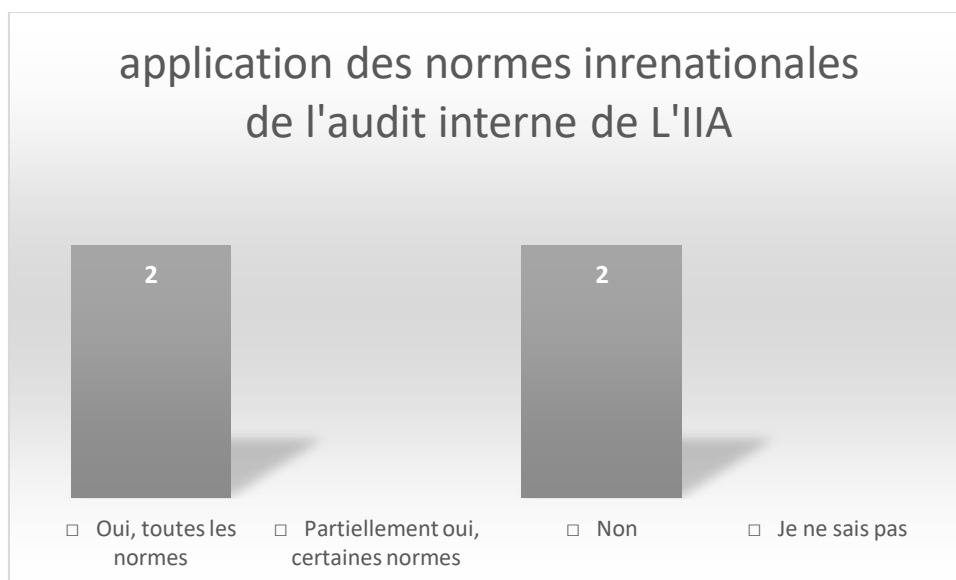
1. **Établissement et suivi des plans d'action des audits :** L'audit interne joue un rôle essentiel dans l'identification des lacunes et des faiblesses au sein des processus de l'entreprise. En établissant des plans d'action basés sur les résultats des audits, l'audit interne contribue à remédier aux problèmes identifiés. Le suivi des plans d'action permet de s'assurer que les mesures correctives sont effectivement mises en place et que les améliorations nécessaires sont réalisées. Cela garantit une approche proactive pour résoudre les problèmes et renforcer l'efficacité opérationnelle.
2. **Identification des risques et de leurs contrôles :** L'audit interne joue un rôle clé dans l'évaluation des risques auxquels l'entreprise est confrontée. En identifiant les risques potentiels, tels que les risques opérationnels, financiers ou liés à la conformité, l'audit interne permet à l'entreprise de mettre en place des contrôles appropriés pour atténuer ces risques. Cela aide à minimiser les pertes financières, les litiges, les atteintes à la réputation et les non-conformités réglementaires. L'audit interne fournit ainsi une assurance à la direction et aux parties prenantes quant à la gestion efficace des risques.
3. **Aider le top management à instaurer une culture de rapprochement entre les structures :** L'audit interne peut jouer un rôle de catalyseur pour promouvoir une culture de collaboration et de rapprochement entre les différentes structures de l'entreprise. En identifiant les domaines où la coopération entre les départements est nécessaire, l'audit interne facilite l'alignement des objectifs, l'échange d'informations et la coordination des activités. Cela favorise une meilleure communication interne, une utilisation efficace des ressources et une amélioration de la performance globale de l'entreprise.
4. **Inciter à mettre en place des procédures en informant sur les risques prévisibles :** L'audit interne joue un rôle proactif en informant le top management sur les risques prévisibles auxquels l'entreprise pourrait être confrontée. En fournissant des informations pertinentes sur les tendances, les évolutions réglementaires et les meilleures pratiques, l'audit interne incite l'entreprise à mettre en place des procédures

appropriées pour gérer ces risques. Cela permet à l'entreprise de prendre des décisions éclairées, de se préparer aux défis futurs et d'adopter une approche préventive plutôt que réactive.

Dans l'ensemble, ces réponses soulignent l'importance de l'audit interne dans l'ajout de valeur au sein des entreprises. L'audit interne contribue à l'amélioration continue, à la gestion des risques, à l'efficacité opérationnelle et à l'alignement des objectifs. En fournissant des informations fiables, des recommandations et un soutien à la direction, l'audit interne renforce la gouvernance d'entreprise et contribue à la réalisation des objectifs stratégiques.

Normes d'audit interne :

Les réponses divergentes des entreprises concernant l'application des normes internationales de l'audit interne de l'IIA (Institute of Internal Auditors) soulignent différentes pratiques au sein de ces organisations. Deux entreprises utilisent ces normes tandis que deux ne les utilisent pas.



- Entreprises ayant répondu "oui" pour l'application des normes internationales de l'audit interne de l'IIA : Ces entreprises ont adopté les normes internationales de l'audit interne de l'IIA comme cadre de référence pour leurs activités d'audit interne. Cela démontre leur engagement envers les meilleures pratiques reconnues à l'échelle mondiale et leur volonté de respecter des normes établies pour garantir la qualité et la cohérence de leurs activités d'audit interne. L'utilisation de ces normes offre plusieurs avantages, tels que la création d'une base solide pour les travaux d'audit, l'amélioration de la crédibilité de l'audit interne et la facilitation de la comparabilité des résultats entre différentes organisations.
- Entreprises ayant répondu "non" pour l'application des normes internationales de l'audit interne de l'IIA : Ces entreprises ont choisi de ne pas appliquer les normes internationales de l'audit interne de l'IIA dans leurs activités d'audit

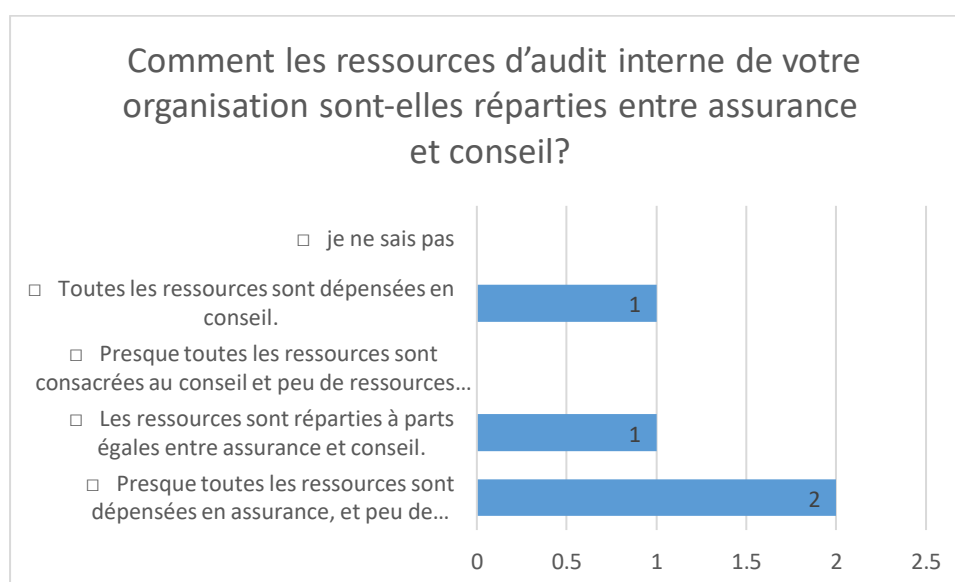
interne. Les raisons de cette décision peuvent être diverses, telles que des normes internes spécifiques à l'entreprise, des réglementations locales qui prévalent sur les normes internationales, ou une préférence pour des approches d'audit interne adaptées aux besoins spécifiques de l'entreprise. Cependant, il est important de noter que le non-respect des normes internationales peut présenter des risques, tels qu'un manque de comparabilité avec d'autres organisations et une moindre crédibilité pour les parties prenantes externes.

Il convient de souligner que l'utilisation ou non des normes internationales de l'audit interne de l'IIA ne détermine pas nécessairement la qualité ou l'efficacité de l'audit interne au sein des entreprises. Ce qui importe le plus, c'est que les entreprises aient mis en place des pratiques d'audit interne solides, adaptées à leurs besoins et alignées sur leurs objectifs stratégiques. Le choix d'utiliser ou de ne pas utiliser les normes internationales de l'IIA doit être évalué en fonction du contexte de chaque entreprise, de ses exigences réglementaires et de ses préférences internes.

Il est également important de noter que l'IIA propose des normes internationales de l'audit interne qui sont largement acceptées et reconnues comme des références de qualité pour les activités d'audit interne. Ces normes offrent une structure et des principes directeurs pour aider les entreprises à améliorer leurs pratiques d'audit interne et à atteindre des niveaux élevés de professionnalisme et d'efficacité.

Maturité du département d'audit interne

Les réponses fournies par les entreprises concernant la répartition des ressources d'audit interne entre assurance et conseil mettent en évidence différentes approches adoptées par ces organisations. Voici une reformulation, une analyse et un développement de ces réponses :



1. Deux entreprises ayant répondu "Presque toutes les ressources sont dépensées en assurance, et peu de ressources sont passées en conseil" : Ces entreprises accordent une priorité significative à l'assurance, ce qui implique que la grande

majorité de leurs ressources d'audit interne est consacrée à l'évaluation de la gouvernance, de la gestion des risques et des processus de contrôle. Cela indique une focalisation sur la vérification de la conformité, l'identification des risques et l'assurance de l'efficacité des contrôles internes. Cependant, cela peut signifier que les activités de conseil, telles que les conseils, la facilitation et la formation à la demande de l'audité, sont moins développées ou moins prioritaires.

2. Une entreprise ayant répondu "Les ressources sont réparties à parts égales entre assurance et conseil" : Cette entreprise adopte une approche équilibrée en répartissant ses ressources d'audit interne de manière égale entre l'assurance et le conseil. Cela signifie que l'entreprise accorde une importance égale à l'évaluation des risques et des contrôles internes, ainsi qu'à la fourniture de conseils et de services de facilitation aux parties prenantes internes. Cette approche peut permettre à l'audit interne de jouer un rôle plus large en contribuant à la gestion des risques tout en fournissant des conseils stratégiques pour améliorer les processus et les performances de l'organisation.
3. Une entreprise ayant répondu "Toutes les ressources sont dépensées en conseil" : Cette entreprise met l'accent exclusivement sur les activités de conseil de l'audit interne. Cela suggère que l'entreprise considère l'audit interne comme un partenaire de confiance qui fournit des conseils, de l'expertise et des solutions pour aider à résoudre les problèmes et à améliorer les performances organisationnelles. Cette approche met en avant le rôle du conseil interne en tant que catalyseur du changement et de l'amélioration continue au sein de l'entreprise.

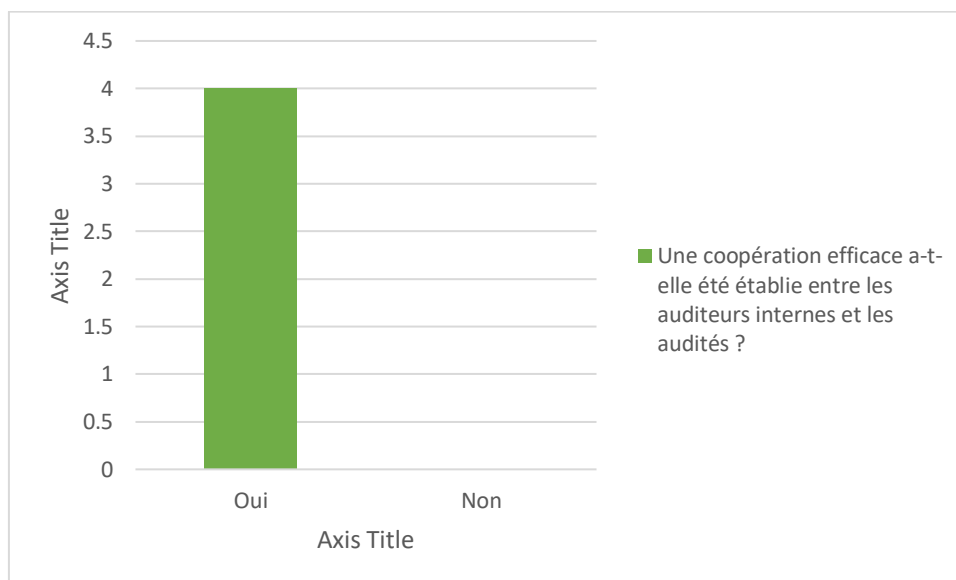
Il est important de noter que la répartition des ressources d'audit interne entre assurance et conseil peut être influencée par plusieurs facteurs, tels que la nature de l'activité de l'entreprise, les besoins spécifiques de l'organisation, les exigences réglementaires et les objectifs stratégiques. Il n'y a pas de répartition universelle des ressources qui convienne à toutes les entreprises, car chaque organisation doit adapter son approche en fonction de ses circonstances particulières.

Idéalement, l'audit interne devrait jouer un rôle équilibré en fournissant à la fois des services d'assurance et de conseil. L'assurance permet de vérifier la conformité et d'évaluer les risques, tandis que le conseil contribue à l'amélioration des processus, à l'optimisation des performances et à la facilitation du changement. Une combinaison équilibrée de ces deux aspects peut aider l'organisation à atteindre ses objectifs stratégiques tout en renforçant sa gouvernance et sa gestion des risques.

Il est recommandé aux entreprises de réévaluer régulièrement la répartition de leurs ressources d'audit interne afin de s'assurer qu'elle est alignée sur leurs besoins évolutifs et leurs objectifs organisationnels. Cela permettra à l'audit interne de jouer un rôle efficace en tant que partenaire stratégique et contributeur à la réussite globale de l'entreprise.

Programme de travail

Les réponses des quatre entreprises indiquant qu'une coopération efficace ont été établie entre les auditeurs internes et les audités témoignent d'un bon niveau de collaboration et de communication entre ces deux parties.



Les entreprises ont répondu "oui", ce qui signifie qu'elles ont réussi à établir une coopération efficace entre leurs auditeurs internes et les entités auditées au sein de l'organisation. Cette coopération est essentielle pour le bon déroulement des activités d'audit interne et pour atteindre les objectifs fixés.

Une coopération efficace entre les auditeurs internes et les audités présente plusieurs avantages :

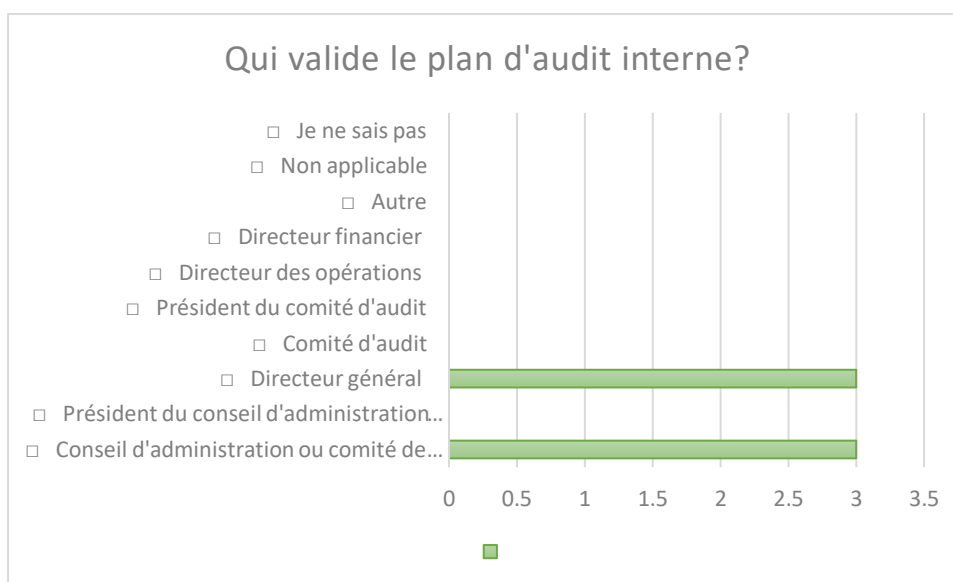
1. **Communication ouverte** : Une communication ouverte et transparente est essentielle pour établir un climat de confiance mutuelle. Lorsque les auditeurs internes et les audités peuvent échanger des informations de manière ouverte et constructive, cela favorise une meilleure compréhension des objectifs et des attentes de chacun.
2. **Partage des connaissances** : La coopération permet le partage des connaissances et des compétences entre les auditeurs internes et les audités. Les auditeurs internes peuvent apporter leur expertise en matière d'audit et de contrôle, tandis que les audités peuvent fournir des informations détaillées sur les processus et les opérations de l'organisation. Ce partage de connaissances favorise une évaluation plus complète des risques et des contrôles internes.
3. **Collaboration pour l'amélioration continue** : Lorsque les auditeurs internes et les audités travaillent ensemble, ils peuvent identifier et résoudre les problèmes plus efficacement. La coopération permet de mettre en place des recommandations d'amélioration et des plans d'action appropriés. En travaillant de concert, les auditeurs internes et les audités peuvent contribuer à l'amélioration continue des processus, des contrôles et de la gouvernance de l'organisation.

4. Acceptation des recommandations : Lorsque la coopération est établie, les audités sont plus enclins à accepter et à mettre en œuvre les recommandations formulées par les auditeurs internes. Cette acceptation facilite l'adoption des changements nécessaires pour renforcer les contrôles et améliorer les performances de l'organisation.

Il est important de souligner que la coopération entre les auditeurs internes et les audités est un processus continu qui nécessite un engagement mutuel. Les entreprises doivent encourager un environnement propice à la coopération, en favorisant la transparence, la communication ouverte et la reconnaissance de la valeur ajoutée de l'audit interne.

Planification

Les réponses des quatre entreprises indiquant que le plan d'audit interne est validé soit par le conseil d'administration, soit par le directeur général mettent en évidence les différentes structures de gouvernance et de prise de décision au sein de ces organisations. L'analyse est comme suit :



1. Validation par le conseil d'administration : Lorsque le plan d'audit interne est validé par le conseil d'administration, cela indique que cette instance suprême de gouvernance de l'organisation joue un rôle clé dans la supervision et la direction de l'audit interne. Le conseil d'administration, composé de membres indépendants et de dirigeants de l'entreprise, est responsable de prendre des décisions stratégiques et de superviser les activités de l'organisation. En validant le plan d'audit interne, le conseil d'administration s'assure que les priorités d'audit sont alignées sur les objectifs stratégiques de l'entreprise et les attentes des parties prenantes externes.
2. Validation par le directeur général : Lorsque le plan d'audit interne est validé par le directeur général, cela indique que le plus haut dirigeant de l'organisation assume la responsabilité de l'orientation et de la supervision de l'audit interne. Le directeur général joue un rôle clé dans la définition des

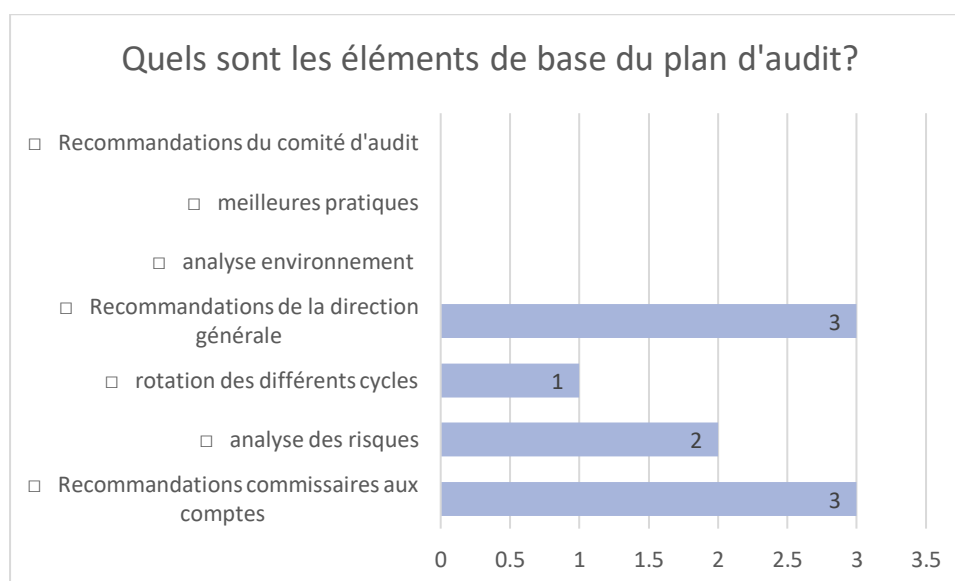
objectifs organisationnels, l'allocation des ressources et la prise de décisions stratégiques. En validant le plan d'audit interne, le directeur général s'assure que les priorités d'audit sont en accord avec les besoins de l'organisation et les attentes de la direction.

Il est important de noter que la personne ou l'instance responsable de la validation du plan d'audit interne peut varier en fonction de la structure de gouvernance spécifique de chaque entreprise. Dans certaines organisations, cette responsabilité peut être déléguée à un comité d'audit spécifique, composé de membres indépendants du conseil d'administration. Dans d'autres cas, la validation peut être effectuée conjointement par le conseil d'administration et le directeur général.

La validation du plan d'audit interne par le conseil d'administration ou le directeur général est essentielle pour garantir l'indépendance et l'objectivité de l'audit interne, ainsi que son alignement avec les besoins et les objectifs de l'organisation. Cette validation permet de s'assurer que les ressources de l'audit interne sont allouées de manière adéquate et en ligne avec les risques et les priorités identifiés. Elle renforce également la crédibilité de l'audit interne en démontrant son soutien par les plus hautes instances de gouvernance.

Les éléments de base du plan d'audit :

Les réponses des quatre entreprises mettent en évidence différents éléments de base du plan d'audit:



1. **Recommandations des commissaires aux comptes :** Trois entreprises ont mentionné les recommandations des commissaires aux comptes comme un élément clé du plan d'audit. Les commissaires aux comptes sont des professionnels indépendants chargés d'examiner les états financiers et de fournir des recommandations pour améliorer la qualité de l'information financière. En intégrant ces recommandations dans le plan d'audit, les entreprises s'assurent que les contrôles financiers et les processus comptables

sont examinés de manière appropriée. Cela contribue à renforcer la fiabilité des états financiers et à identifier les éventuels risques liés à la comptabilité et à la conformité réglementaire.

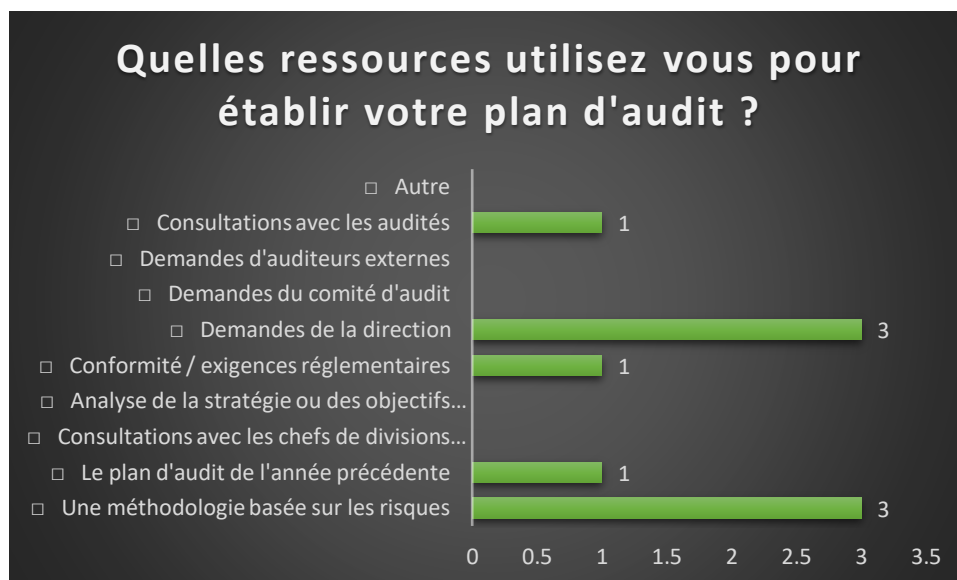
2. Recommandations de la direction générale : Trois entreprises ont mentionné les recommandations de la direction générale comme un élément du plan d'audit. Les recommandations de la direction générale font référence aux priorités et aux attentes définies par la haute direction de l'entreprise. Elles peuvent être liées aux objectifs stratégiques, aux risques identifiés, aux initiatives de transformation ou à d'autres aspects importants pour l'entreprise. En intégrant ces recommandations dans le plan d'audit, l'audit interne s'aligne sur les objectifs et les priorités de la direction générale, contribuant ainsi à renforcer la valeur ajoutée de l'audit et à soutenir la réalisation des objectifs organisationnels.
3. Analyse des risques : Deux entreprises ont souligné l'importance de l'analyse des risques dans l'élaboration du plan d'audit. L'analyse des risques permet d'identifier les domaines les plus critiques et les plus exposés aux risques au sein de l'organisation. En se basant sur cette analyse, l'audit interne peut prioriser ses efforts et allouer les ressources de manière adéquate. L'objectif est d'identifier les principaux risques opérationnels, financiers et de conformité, afin de concevoir des procédures d'audit appropriées pour les évaluer et les atténuer.
4. Rotation des différents cycles : Une entreprise a mentionné la rotation des différents cycles comme un élément du plan d'audit. La rotation des cycles d'audit consiste à examiner les différents domaines et processus de l'entreprise sur une base régulière et planifiée. Cela permet de garantir une couverture complète des activités de l'organisation et de détecter les éventuelles faiblesses ou anomalies. La rotation des cycles d'audit contribue également à éviter une focalisation excessive sur certains domaines et à assurer une approche équilibrée et globale de l'audit interne.

En combinant ces différents éléments, le plan d'audit interne devient un outil stratégique permettant de cibler les domaines clés, de répondre aux recommandations des commissaires aux comptes, d'analyser les risques, de couvrir l'ensemble des cycles d'audit et de s'aligner sur les priorités de la direction générale.

Il est important de souligner que les éléments du plan d'audit peuvent varier en fonction des besoins spécifiques de chaque organisation. Les entreprises doivent évaluer régulièrement l'adéquation de leur plan d'audit en tenant compte de l'évolution des risques, des objectifs stratégiques et des recommandations des parties prenantes. Une communication étroite entre l'audit interne, les commissaires aux comptes, la direction générale et les autres parties prenantes est essentielle pour garantir une conception efficace du plan d'audit et une utilisation optimale des ressources d'audit interne.

Ressources utilisées pour établir le plan d'audit :

Concernant la question Quelles ressources utilisez-vous pour établir votre plan d'audit? les réponses des quatre entreprises mettent en évidence les différentes ressources utilisées pour établir leur plan d'audit :



1. Une méthodologie basée sur les risques : Trois entreprises ont mentionné l'utilisation d'une méthodologie basée sur les risques pour établir leur plan d'audit. Cette approche consiste à identifier et à évaluer les risques auxquels l'organisation est confrontée, afin de déterminer les domaines d'audit prioritaires. La méthodologie basée sur les risques permet de hiérarchiser les activités d'audit en fonction de leur importance relative et de l'impact potentiel sur les objectifs de l'entreprise. Elle garantit une allocation efficace des ressources d'audit en se concentrant sur les domaines les plus critiques et les plus à risque.
2. Demandes de la direction : Trois entreprises ont souligné l'importance des demandes de la direction dans l'établissement du plan d'audit. Les demandes de la direction peuvent provenir de la haute direction de l'entreprise ou des responsables opérationnels des différentes unités organisationnelles. Ces demandes peuvent être liées à des domaines spécifiques nécessitant une attention particulière de l'audit interne. En tenant compte des demandes de la direction, l'audit interne s'aligne sur les priorités de l'entreprise et répond aux besoins spécifiques des parties prenantes internes.
3. Le plan d'audit de l'année précédente : Une entreprise a mentionné l'utilisation du plan d'audit de l'année précédente comme ressource pour établir le plan d'audit actuel. En examinant le plan d'audit précédent, l'audit interne peut évaluer les domaines qui ont été couverts, les résultats obtenus et les enseignements tirés. Cette rétroaction permet d'améliorer l'efficacité et la

pertinence du plan d'audit en tenant compte des réalisations antérieures et des éventuelles lacunes identifiées.

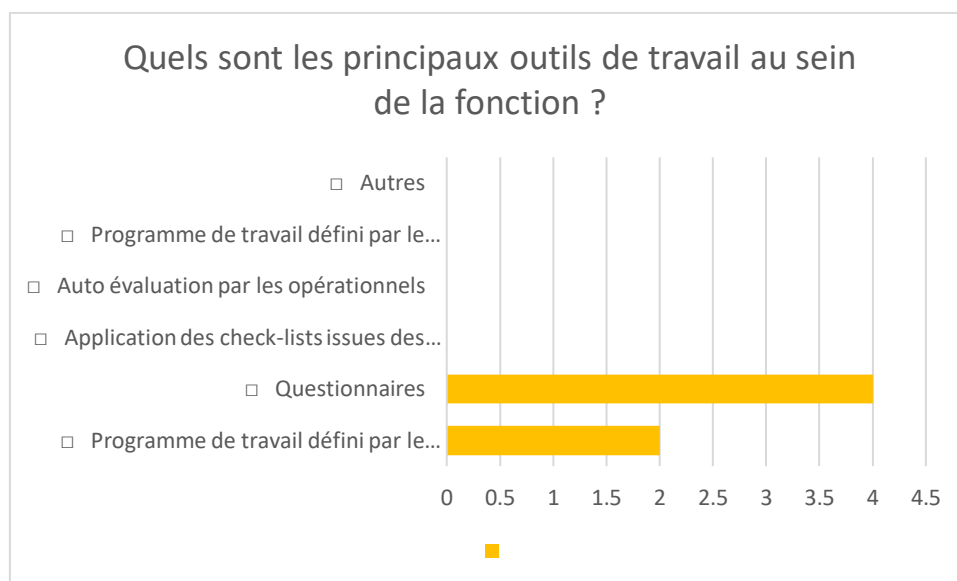
4. Conformité / exigences réglementaires : Une entreprise a mentionné l'utilisation de la conformité aux exigences réglementaires comme une ressource pour établir le plan d'audit. Les exigences réglementaires imposent souvent des contrôles et des procédures spécifiques auxquels l'organisation doit se conformer. En intégrant ces exigences dans le plan d'audit, l'audit interne s'assure que les activités d'audit couvrent les domaines nécessaires pour vérifier la conformité aux réglementations applicables.
5. Consultations avec les audités : Une entreprise a mentionné les consultations avec les audités comme une ressource pour établir le plan d'audit. Les consultations avec les audités impliquent des échanges et des discussions avec les responsables opérationnels des différentes unités organisationnelles. Ces consultations permettent à l'audit interne de mieux comprendre les activités, les risques et les préoccupations spécifiques de chaque département. Ces informations sont prises en compte lors de l'élaboration du plan d'audit afin de s'assurer que les activités d'audit répondent aux besoins des différentes parties prenantes internes.

En combinant ces différentes ressources, les entreprises peuvent établir un plan d'audit solide et adapté à leurs besoins spécifiques. L'utilisation d'une méthodologie basée sur les risques garantit une approche ciblée et efficace, tandis que les demandes de la direction, le plan d'audit précédent, la conformité réglementaire et les consultations avec les audités fournissent des informations essentielles pour orienter les activités d'audit.

Il est essentiel pour l'audit interne de maintenir une communication ouverte et une collaboration étroite avec la direction et les parties prenantes internes pour assurer une collecte adéquate des informations nécessaires à l'établissement du plan d'audit. Une évaluation régulière de l'efficacité de ces ressources et de leur pertinence par rapport aux changements organisationnels et environnementaux est également recommandée.

Les principaux outils de travail d'audit

Les réponses des quatre entreprises indiquent différentes approches quant aux principaux outils de travail de l'audit interne:

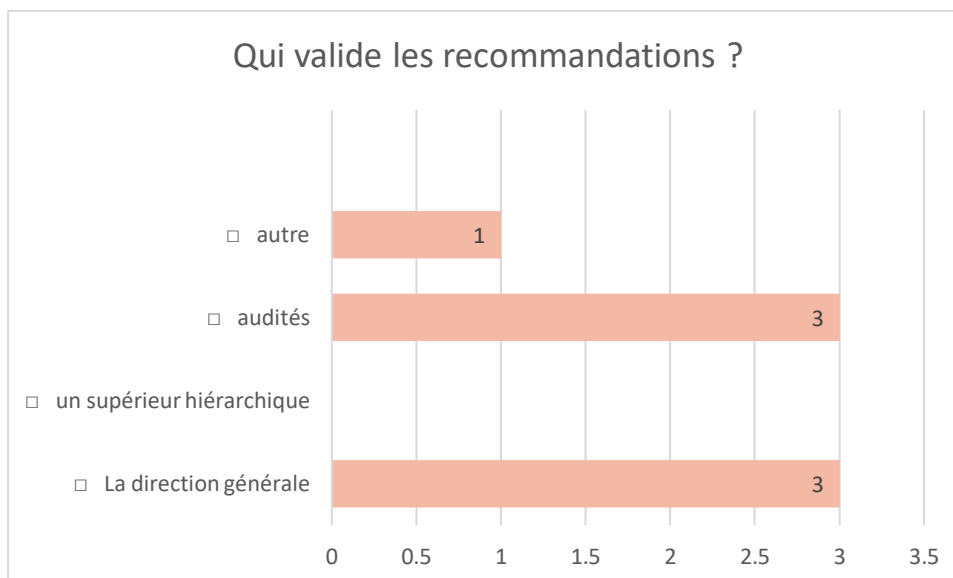


1. Questionnaires avec quatre réponses : Certaines entreprises utilisent des questionnaires comme outils de travail clés pour l'audit interne. Ces questionnaires sont généralement conçus pour collecter des informations pertinentes et spécifiques auprès des parties concernées au sein de l'organisation. Les questionnaires peuvent être utilisés pour évaluer la conformité aux politiques internes, recueillir des données quantitatives et qualitatives, et identifier les éventuelles lacunes ou problèmes. Les réponses obtenues à partir des questionnaires peuvent servir de base pour l'analyse et les recommandations de l'audit interne.
Cependant, il est important de noter que l'utilisation de questionnaires ne constitue qu'un des outils possibles de l'audit interne. Il est souvent nécessaire de combiner différentes approches et outils pour obtenir une vision globale et approfondie de l'organisation.
2. Programme de travail défini par le responsable d'audit : D'autres entreprises utilisent un programme de travail défini par le responsable d'audit comme principal outil de travail de l'audit interne. Ce programme est généralement établi en fonction des objectifs de l'audit, des risques identifiés et des normes professionnelles pertinentes. Il peut inclure des procédures spécifiques, des tests à effectuer, des échantillons à prélever, des délais à respecter, etc. Le programme de travail guide les auditeurs internes dans la réalisation de leur mission et assure une approche cohérente et structurée de l'audit.

Communication

Validation des recommandations

Les réponses des quatre entreprises indiquent différentes approches quant à la validation des recommandations de l'audit interne :

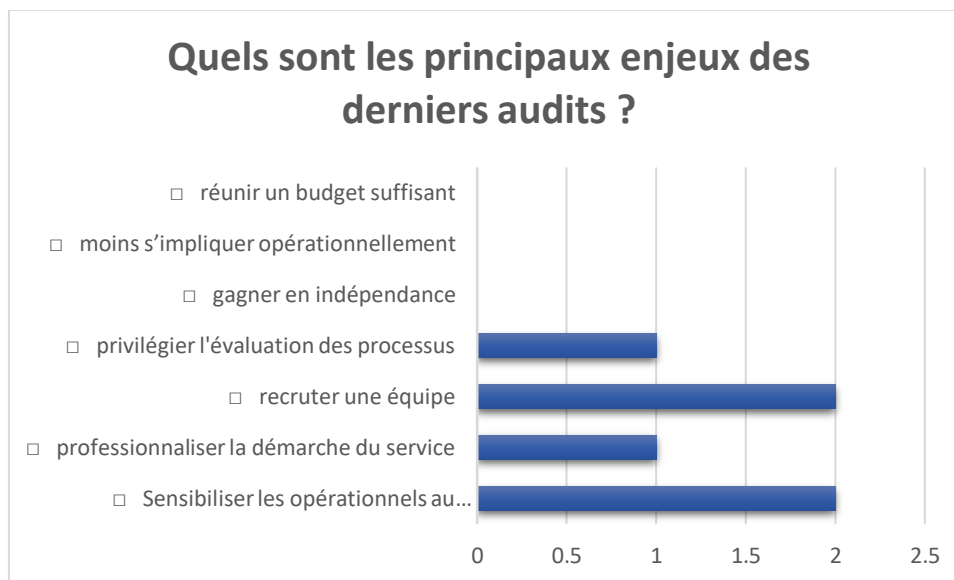


1. La direction générale : Dans trois des entreprises interrogées, la direction générale est responsable de la validation des recommandations de l'audit interne. Cela signifie que les recommandations formulées par les auditeurs internes sont soumises à la direction générale qui décide de les accepter, de les modifier ou de les rejeter. La direction générale dispose généralement d'une vue d'ensemble de l'organisation et des enjeux stratégiques, ce qui lui permet de prendre des décisions éclairées concernant les recommandations de l'audit interne. La validation par la direction générale renforce également l'autorité et la légitimité des recommandations, ce qui facilite leur mise en œuvre.
2. Les audités : Dans trois des entreprises interrogées, les audités, c'est-à-dire les responsables des processus ou des domaines audités, sont également impliqués dans la validation des recommandations de l'audit interne. Cette approche favorise la collaboration et l'appropriation des recommandations par les parties concernées. Les audités ont une connaissance approfondie des activités auditées et peuvent apporter des informations supplémentaires ou des perspectives spécifiques lors de la validation des recommandations. Leur implication renforce également l'engagement envers les actions correctives recommandées.
3. Autre : Dans une des entreprises interrogées, une autre entité ou partie est impliquée dans la validation des recommandations de l'audit interne. Bien que la nature spécifique de cette autre entité ne soit pas précisée, cela indique qu'il peut exister des procédures particulières ou des mécanismes de gouvernance spécifiques au sein de cette entreprise pour assurer la validation des recommandations.

Il convient de noter que la validation des recommandations de l'audit interne peut varier en fonction de plusieurs facteurs, tels que la taille de l'organisation, sa structure de gouvernance, les politiques internes, les réglementations applicables et les meilleures pratiques de l'industrie. Il est essentiel d'établir un processus clair et transparent pour la validation des recommandations afin de garantir leur mise en œuvre efficace.

Les principaux enjeux des derniers audits

Les réponses des quatre entreprises indiquent différents enjeux lors des derniers audits:



1. Sensibiliser les opérationnels au contrôle interne : Deux des entreprises ont identifié la sensibilisation des opérationnels au contrôle interne comme l'un des principaux enjeux de leurs derniers audits. Cela suggère que ces entreprises reconnaissent l'importance de l'implication des opérationnels dans la mise en place et le maintien de bonnes pratiques de contrôle interne. L'objectif est de sensibiliser les employés aux risques, aux contrôles et aux procédures internes, afin qu'ils comprennent leur rôle dans la gestion des risques et la prévention des erreurs. Une sensibilisation accrue peut contribuer à une culture de contrôle solide au sein de l'organisation.
2. Professionnaliser la démarche du service : Une des entreprises a identifié la professionnalisation de la démarche du service d'audit interne comme un enjeu majeur. Cela suggère que cette entreprise cherche à améliorer et à renforcer la qualité et l'efficacité de ses activités d'audit interne. La professionnalisation peut inclure des initiatives telles que l'adoption de normes et de bonnes pratiques reconnues, le développement des compétences des auditeurs internes, l'utilisation d'outils et de méthodologies avancés, ainsi que l'amélioration de la communication et de la collaboration avec les parties prenantes internes.
3. Recruter une équipe : Deux des entreprises ont mentionné le recrutement d'une équipe comme l'un des principaux enjeux de leurs derniers audits. Cela indique

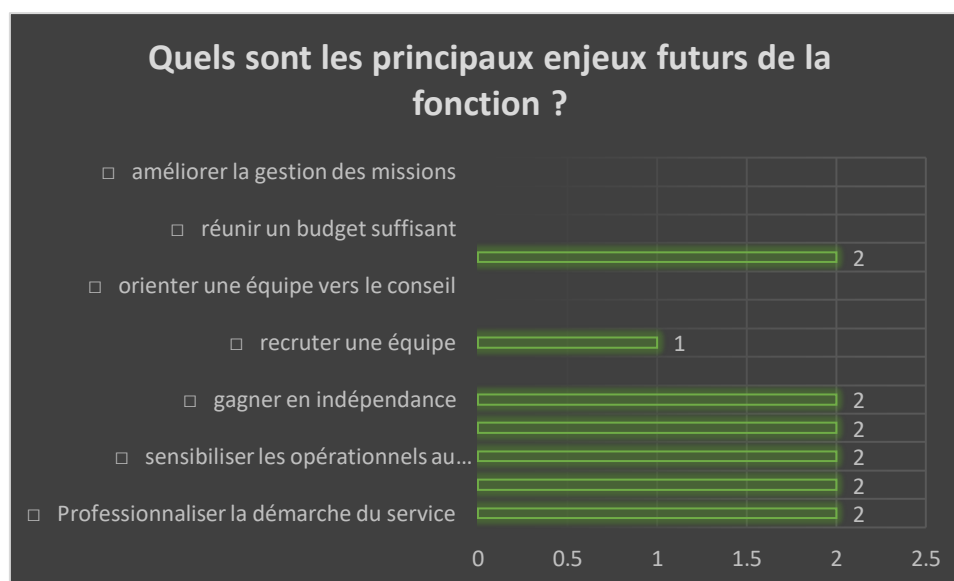
que ces entreprises cherchent à renforcer leurs ressources en audit interne en engageant de nouveaux membres qualifiés. Le recrutement d'une équipe compétente peut contribuer à renforcer les capacités et les compétences de l'audit interne, à élargir la portée des missions d'audit et à améliorer la qualité des conclusions et des recommandations.

4. Privilégier l'évaluation des processus : Une des entreprises a souligné que l'évaluation des processus était l'un des principaux enjeux de son dernier audit. Cela suggère que cette entreprise se concentre sur l'analyse et l'amélioration des processus opérationnels clés. L'évaluation des processus permet d'identifier les inefficacités, les lacunes de contrôle et les opportunités d'amélioration pour renforcer la performance et la conformité. En se concentrant sur l'évaluation des processus, l'entreprise vise à optimiser ses opérations et à réduire les risques potentiels.

Il est important de noter que les enjeux des audits peuvent varier en fonction de la nature de l'organisation, de ses objectifs, de ses risques spécifiques et de son environnement. Les enjeux identifiés lors des audits sont souvent liés aux priorités stratégiques de l'entreprise et visent à améliorer les performances, à renforcer les contrôles internes et à atténuer les risques. L'identification et la prise en compte de ces enjeux contribuent à orienter les activités d'audit interne et à maximiser leur valeur ajoutée pour l'organisation.

Les principaux enjeux futurs

Les réponses des quatre entreprises indiquent différents enjeux futurs de la fonction d'audit interne:



1. Professionnaliser la démarche du service : Deux des entreprises identifient la professionnalisation de la démarche du service d'audit interne comme l'un des principaux enjeux futurs. Cela suggère que ces entreprises cherchent à améliorer et à renforcer la qualité et l'efficacité de leurs activités d'audit interne. La professionnalisation peut inclure l'adoption de normes et de bonnes pratiques reconnues, le développement des compétences des auditeurs internes, l'utilisation d'outils et de méthodologies avancés, ainsi que l'amélioration de la communication et de la collaboration avec les parties prenantes internes. L'objectif est de garantir que l'audit interne dispose des ressources et des processus appropriés pour fournir des services de qualité et répondre aux attentes croissantes de l'organisation.
2. Former des auditeurs internes : Deux des entreprises mentionnent la formation des auditeurs internes comme un enjeu clé pour l'avenir. Cela indique que ces entreprises reconnaissent l'importance de développer les compétences et les connaissances des auditeurs internes pour répondre aux défis émergents. La formation peut inclure des domaines tels que l'audit de nouvelles technologies, la gestion des risques, la conformité réglementaire, la gestion de projet, la communication et la négociation. En investissant dans la formation continue de leurs auditeurs internes, ces entreprises cherchent à renforcer l'expertise de leur équipe et à maintenir un haut niveau de professionnalisme.
3. Sensibiliser les opérationnels au contrôle interne : Deux des entreprises identifient la sensibilisation des opérationnels au contrôle interne comme un enjeu majeur pour l'avenir. Cela reflète la reconnaissance de l'importance de l'implication des employés dans la gestion des risques et dans la promotion d'une culture de contrôle solide. La sensibilisation vise à informer et à éduquer les opérationnels sur les risques, les contrôles et les procédures internes, afin qu'ils comprennent leur rôle dans la prévention des erreurs et l'amélioration des performances. En sensibilisant les opérationnels, les entreprises cherchent à renforcer la responsabilisation et à favoriser une meilleure intégration du contrôle interne dans les processus opérationnels.
4. Respecter les lois et réglementations : Deux des entreprises mentionnent le respect des lois et réglementations comme un enjeu futur important pour la fonction d'audit interne. Cela souligne l'importance de la conformité et de la gestion des risques réglementaires dans un environnement en constante évolution. Les entreprises doivent s'assurer que leurs activités d'audit interne sont conformes aux obligations légales et réglementaires applicables, afin de prévenir les violations, les sanctions et les conséquences juridiques. Le respect des lois et réglementations est essentiel pour maintenir la réputation et la crédibilité de l'organisation.
5. Gagner en indépendance : Deux des entreprises identifient le gain d'indépendance comme un enjeu futur majeur pour la fonction d'audit interne. Cela souligne l'importance d'une indépendance accrue de l'audit interne vis-à-vis des autres fonctions de l'organisation. Une indépendance renforcée permet à l'audit interne de fournir des évaluations objectives et impartiales, en évitant les conflits d'intérêts et en préservant son intégrité. Gagner en indépendance peut nécessiter des ajustements organisationnels, des processus de gouvernance clairs et un soutien de la direction pour promouvoir une culture d'indépendance et de responsabilité.

6. Recruter une équipe : Une des entreprises mentionne le recrutement d'une équipe comme un enjeu futur. Cela indique que cette entreprise cherche à renforcer ses ressources en audit interne en engageant de nouveaux membres qualifiés. Le recrutement d'une équipe compétente peut contribuer à renforcer les capacités et les compétences de l'audit interne, à élargir la portée des missions d'audit et à améliorer la qualité des conclusions et des recommandations. En recrutant de nouveaux talents, l'entreprise peut également apporter de nouvelles perspectives et compétences spécialisées pour faire face aux défis futurs.
7. Améliorer la gestion des missions : Deux des entreprises identifient l'amélioration de la gestion des missions d'audit interne comme un enjeu clé pour l'avenir. Cela suggère que ces entreprises cherchent à optimiser les processus et les méthodologies utilisés dans la réalisation des missions d'audit interne. L'amélioration de la gestion des missions peut inclure des aspects tels que la planification efficace, l'allocation des ressources appropriées, l'utilisation d'outils technologiques avancés, la coordination avec d'autres fonctions de l'organisation et la communication transparente des résultats. En améliorant la gestion des missions, les entreprises visent à accroître l'efficacité, la pertinence et l'impact de l'audit interne.

Il est important de noter que les enjeux futurs de la fonction d'audit interne peuvent varier en fonction des besoins spécifiques de chaque entreprise, de son secteur d'activité, de son environnement réglementaire et de ses objectifs stratégiques. Les réponses fournies reflètent les préoccupations générales des entreprises en matière d'audit interne et mettent en évidence les domaines clés sur lesquels elles se concentrent pour renforcer leur fonction d'audit interne et répondre aux attentes croissantes en matière de gouvernance, de risques et de conformité.

Interprétations, Conclusion Et Recommandations

Nous proposons une analyse approfondie des résultats issus des différentes étapes méthodologiques abordées dans cette thèse, afin d'en extraire des enseignements concrets et d'élaborer des recommandations pratiques. En croisant les données issues de la lecture des lois algériennes sur l'audit interne, de l'enquête déroulée en 2006 par Deloitte et AACIA, de l'étude comparative de la littérature académique sur l'audit interne, et de l'enquête terrain sur quatre EPE algériennes, il vise à offrir une lecture intégrée des défis, des opportunités et des perspectives d'évolution de la fonction d'audit interne dans le contexte algérien, en particulier au sein des entreprises publiques économiques (EPE).

Dans un premier temps, les résultats seront interprétés à la lumière des cadres réglementaires issus de la lecture des lois algériennes sur l'audit interne et des pratiques observées. Cette analyse mettra en exergue les écarts entre les exigences légales et la réalité opérationnelle, tout en soulignant les facteurs structurels et organisationnels qui influencent la mise en œuvre efficace de l'audit interne.

Ensuite, une attention particulière sera portée à l'évolution des pratiques et des perceptions dans le domaine de l'audit interne. Cette analyse s'appuiera sur la confrontation des différentes sources de données, notamment la comparaison avec les conclusions d'enquêtes antérieures, l'étude comparative de la littérature académique, ainsi que les observations issues de l'enquête terrain menée auprès des entreprises. Cela permettra d'identifier les avancées réalisées, les défis persistants, ainsi que les tendances émergentes dans ce domaine.

Enfin, sur la base des constats établis à partir de l'ensemble des volets méthodologiques, on proposera une conclusion sur l'audit interne en Algérie et des recommandations stratégiques et opérationnelles adaptées au contexte des EPE algériennes. Ces recommandations viseront à renforcer la fonction d'audit interne, tant en termes d'indépendance et de compétence que de contribution à la gouvernance et à la performance organisationnelles.

L'objectif ultime est d'offrir des pistes concrètes et applicables pour optimiser le rôle de l'audit interne, tout en favorisant une meilleure intégration de cette fonction dans les dynamiques de gouvernance et de prise de décision des entreprises publiques.

I. Interprétations des résultats :

A. La lecture des lois algériennes en matière d'audit interne :

L'analyse des lois algériennes a permis de mettre en évidence le rôle central que jouent les entreprises publiques économiques (EPE) dans le dispositif d'audit interne en Algérie. En effet, ces entreprises sont soumises à des obligations réglementaires spécifiques en la matière.

Tout d'abord, la loi n°88-01 du 12 janvier 1988 portant loi d'orientation sur les entreprises publiques économiques stipule explicitement que ces entités "sont tenues d'organiser et de renforcer les structures internes d'audit d'entreprises et d'améliorer, d'une manière constante le procédé de fonctionnement et de gestion". Cette obligation légale pousse les EPE à se doter de fonctions d'audit interne solides et structurées.

De plus, les EPE sont placées sous le contrôle de deux instances publiques majeures : la Cour des Comptes et l'Inspection Générale des Finances. Ces deux organes ont un rôle

essentiel de surveillance et d'évaluation des processus de gouvernance, de gestion des risques et de maîtrise des activités au sein de ces entreprises publiques. Ils veillent notamment à la conformité de leurs pratiques avec les exigences légales et réglementaires en vigueur.

La Cour des Comptes, en tant qu'"institution supérieure de contrôle a posteriori des finances de l'État", dispose de pleins pouvoirs pour auditer de manière détaillée la gestion des EPE. Elle peut procéder à des vérifications sur pièces et sur place, de manière inopinée, afin d'apprécier l'efficacité de la gestion de ces entreprises.

De son côté, l'Inspection Générale des Finances intervient également dans le contrôle de la gestion financière et comptable des EPE. Ses missions consistent en des vérifications et enquêtes portant sur l'application de la législation financière, la gestion et la situation financière des entreprises, ainsi que la fiabilité et la régularité de leurs comptabilités.

Cette obligation légale de se doter d'un audit interne structuré, combinée au contrôle étroit exercé par la Cour des Comptes et l'Inspection Générale des Finances, explique la prédominance des EPE. Ces entreprises publiques sont en effet fortement incitées, voire contraintes, à développer des dispositifs d'audit interne performants afin de répondre à ces exigences réglementaires.

Ainsi, l'analyse du cadre légal algérien montre que les EPE occupent une place centrale dans la pratique de l'audit interne dans le pays. Les pouvoirs publics ont mis en place un dispositif de contrôle et d'évaluation rigoureux de ces entreprises, faisant de l'audit interne un outil essentiel pour assurer la conformité de leurs opérations et l'amélioration continue de leurs processus de gestion.

B. L'enquête Deloitte AACIA

Bien que le contexte réglementaire et normatif ait longtemps été favorable au développement de l'audit interne en Algérie, cette fonction a mis du temps à s'implanter de manière significative au sein de la majorité des organisations. En 2006, le constat était en effet mitigé : la plupart des entreprises ne disposaient que d'une fonction d'audit interne de dimension très limitée, voire inexistante. Lorsqu'elle existait, cette fonction souffrait d'un manque de formalisation, avec rarement de charte d'audit, et d'un positionnement stratégique insuffisant, ne relevant que très exceptionnellement d'un comité d'audit indépendant.

De plus, à cette époque, la compréhension de la valeur ajoutée réelle de l'audit interne au-delà des simples missions de contrôle était encore très confuse. L'inspection, qui avait joué un rôle prépondérant par le passé, continuait à occulter d'autres dimensions essentielles de l'audit interne. Cette perception mitigée se traduisait également par une image souvent négative des auditeurs internes auprès de leurs collègues, peinant à faire reconnaître leur expertise.

Enfin, le développement des compétences en audit interne constituait un défi majeur. Le recrutement se concentrait principalement sur les mutations internes et les jeunes diplômés, alors qu'il existait une véritable pénurie d'auditeurs internes expérimentés. La formation dans ce domaine commençait à peine à se développer et nécessitait d'être renforcée.

Cependant, depuis lors, des progrès notables ont été accomplis. L'impulsion donnée par l'AACIA a permis de mettre progressivement en place un cadre normatif professionnel aligné sur les standards de l'IIA, offrant un socle solide pour structurer et légitimer la fonction d'audit interne. Des formations se sont développées pour renforcer les compétences des auditeurs internes, comblant progressivement les lacunes initiales.

De plus, l'évolution du contexte économique a joué un rôle catalyseur. La privatisation des entreprises publiques et l'ouverture croissante à l'international ont créé un besoin accru de contrôle et de gestion des risques au sein des organisations algériennes. Cette dynamique a favorisé l'essor de la fonction d'audit interne, désormais perçue comme un levier stratégique pour relever ces nouveaux défis.

Certes, des défis persistent encore, notamment en termes de reconnaissance de la valeur ajoutée de l'audit interne auprès de certains dirigeants. Mais les perspectives d'évolution sont désormais plus encourageantes. Les entreprises et les pouvoirs publics ont consenti ces dernières années des efforts soutenus pour structurer et professionnaliser cette fonction, ouvrant la voie à son développement dans les années à venir.

Cette vaste étude a permis de dresser un diagnostic très détaillé de la situation et des enjeux de l'audit interne dans le contexte algérien à cette époque. Les principaux enseignements qui en ressortent sont les suivants :

1) Identification des rôles et responsabilités de l'audit interne :

L'enquête a permis de cartographier avec précision les missions confiées à la fonction d'audit interne par les entreprises. Cela a révélé que les auditeurs internes étaient principalement chargés d'évaluer la fiabilité des systèmes de contrôle interne, d'identifier les risques et de formuler des recommandations d'amélioration. Leur rôle s'étendait également à l'analyse des processus opérationnels et de la conformité réglementaire.

2) Moyens et ressources alloués à l'audit interne :

L'étude a mis en lumière les moyens humains, financiers et organisationnels dont disposaient les fonctions d'audit interne au sein des entreprises algériennes. Elle a notamment montré que ces ressources étaient souvent insuffisantes, avec des équipes de taille réduite et des budgets limités, limitant ainsi l'efficacité et la portée de leurs interventions.

3) Principales difficultés et défis de l'audit interne :

L'enquête a également révélé les principaux obstacles et enjeux auxquels était confrontée la profession d'auditeur interne en Algérie. Parmi ceux-ci, on peut citer : le manque d'indépendance de la fonction par rapport à la direction générale, le faible niveau de considération et de reconnaissance de l'audit interne au sein des organisations, le manque de compétences techniques et de formation spécialisée des équipes, ainsi que la difficulté à s'intégrer dans les processus décisionnels et à avoir un impact réel sur la gouvernance.

4) Identification des meilleures pratiques

Malgré ces défis, l'étude a permis d'identifier certaines entreprises pionnières qui avaient réussi à développer des pratiques d'audit interne plus avancées et performantes. L'analyse de ces exemples a offert des pistes concrètes d'amélioration et de professionnalisation de la fonction, notamment en termes d'indépendance, de positionnement stratégique et de déploiement de méthodologies structurées.

5) Valeur de l'étude comme base de référence

Au final, cette enquête AACIA-Deloitte, réalisée il y a plus de 15 ans, revêt une importance majeure pour l'analyse de l'évolution de la fonction d'audit interne en Algérie. Elle constitue un point de référence incontournable, permettant d'avoir un diagnostic approfondi de la situation initiale. Cela offre un point de comparaison essentiel pour évaluer les dynamiques et les progrès accomplis depuis, dans le cadre d'une enquête de terrain plus récente menée auprès d'entreprises publiques économiques.

C. Revue de littérature

L'analyse de littérature académique a révélé que malgré son rôle essentiel dans le contrôle et l'amélioration des processus, l'audit interne fait encore face à des défis majeurs dans les entreprises algériennes. Tout d'abord, il existe une compréhension encore limitée de ses fonctions au-delà du simple contrôle. Cette perception réductrice peut nuire à la reconnaissance de la valeur ajoutée que l'audit interne peut apporter aux entreprises. En effet, de nombreux dirigeants ne perçoivent l'audit interne que comme un outil de vérification et de surveillance, alors qu'il peut en réalité contribuer de manière significative à l'amélioration des processus, à la gestion des risques et à la performance globale de l'entreprise. De plus, certaines entreprises, surtout de taille plus réduite, n'accordent pas une importance suffisante à cette fonction, allant jusqu'à l'exclure complètement de leur organigramme, privant ainsi l'organisation des bénéfices qu'elle pourrait en tirer.

Par ailleurs, l'implantation relativement récente de l'audit interne en Algérie, comparée aux pays occidentaux, présente à la fois des difficultés et des opportunités. D'un côté, le manque de personnel formé et expérimenté dans ce domaine constitue un défi majeur pour les entreprises. Cependant, cette situation offre également l'opportunité de s'inspirer des meilleures pratiques observées dans d'autres pays et de les adapter au contexte algérien, afin de mettre en place une fonction d'audit interne efficace et en phase avec les standards internationaux.

Le rattachement de la fonction d'audit interne varie selon les caractéristiques de l'entreprise. Lorsqu'elle est rattachée directement à la direction générale, il existe un risque d'atteinte à son indépendance, élément pourtant essentiel pour garantir l'objectivité et la crédibilité de ses travaux. Cette situation peut limiter la portée de l'audit interne et réduire sa capacité à remettre en question les décisions de la direction.

Enfin, des lacunes persistent dans la mise en place de documents fondateurs tels que la charte d'audit et le code de déontologie. Ces outils permettraient pourtant de définir clairement le cadre, les responsabilités et les principes éthiques de la fonction d'audit interne.

Leur absence prive ainsi la fonction d'un cadre formel et l'expose à des risques éthiques et professionnels.

Pour remédier à ces défis, il est essentiel de promouvoir une meilleure compréhension du rôle de l'audit interne auprès des dirigeants et de l'ensemble de l'organisation. Il est également nécessaire de renforcer les compétences des professionnels de l'audit interne, par le biais de formations et de programmes de développement des ressources humaines. Enfin, il est primordial de garantir l'indépendance et le cadre formel de la fonction au sein des entreprises algériennes, en mettant en place les outils et les structures de gouvernance appropriés.

Les travaux académiques ont montré que la fonction d'audit interne peine encore à être perçue comme une composante stratégique de la gouvernance au sein des organisations algériennes. Trop souvent, l'audit interne est encore cantonné à un rôle purement opérationnel et de contrôle a posteriori, plutôt que d'être pleinement intégré dans les processus décisionnels et de pilotage de l'entreprise. Les chercheurs soulignent la nécessité de faire évoluer cette vision réductrice pour permettre à l'audit interne de contribuer de manière plus substantielle à l'amélioration continue des processus et à la performance globale.

Un enjeu majeur soulevé par la littérature scientifique concerne les difficultés pour la fonction d'audit interne de préserver son indépendance et son objectivité dans l'exercice de ses missions. Les études ont notamment mis en lumière les pressions hiérarchiques et les ingérences de la direction qui peuvent parfois compromettre l'impartialité des auditeurs. Cela soulève des interrogations sur la crédibilité et la valeur des recommandations formulées par l'audit interne. Les chercheurs insistent sur la nécessité de renforcer le positionnement indépendant de cette fonction au sein des organisations.

Un autre constat récurrent dans la littérature est le manque de compétences techniques et de professionnalisation des équipes d'audit interne en Algérie. Les travaux soulignent des lacunes dans la maîtrise des méthodologies, outils et bonnes pratiques reconnus au niveau international. Cela limite la capacité des auditeurs à mener des missions approfondies et à formuler des recommandations pertinentes. Les chercheurs préconisent donc un renforcement significatif des programmes de formation et de développement des compétences des équipes d'audit.

Un enjeu crucial soulevé par les études académiques concerne le faible degré d'intégration de la fonction d'audit interne dans les processus décisionnels des organisations. Trop souvent, l'audit interne est perçu comme une fonction périphérique, dont les conclusions et préconisations peinent à être prises en compte de manière effective par la direction. Les chercheurs insistent sur la nécessité de positionner davantage l'audit interne comme un véritable partenaire stratégique, capable d'apporter un éclairage décisif sur les enjeux de gouvernance et de performance.

Malgré ces défis, les travaux académiques ont toutefois démontré le potentiel substantiel de la fonction d'audit interne pour contribuer à l'amélioration de la performance organisationnelle, à condition qu'elle soit positionnée et mise en œuvre de manière adéquate. Lorsque l'audit interne est en mesure d'exercer pleinement son rôle d'évaluation indépendante, d'analyse des risques et de conseil, il peut devenir un levier majeur de progrès et de transformation pour les entreprises.

En résumé, l'analyse approfondie de la littérature scientifique a fourni une vision holistique et étayée sur les dynamiques à l'œuvre et les leviers d'amélioration possibles pour la profession d'auditeur interne dans le contexte algérien. Bien que des défis persistent, les perspectives d'évolution sont encourageantes, à condition de poursuivre les efforts de positionnement stratégique, de renforcement des compétences et de garantie de l'indépendance de cette fonction essentielle.

D. Enquête terrain

Maintenant, nous allons présenter les résultats d'une enquête réalisée auprès des responsables d'audit interne de quatre entreprises publiques économiques (EPE) algériennes. Cette étude empirique, qui constitue un volet essentiel de la méthodologie adoptée dans cette thèse, vise à offrir un éclairage approfondi sur les pratiques, les défis et les perspectives d'évolution de la fonction d'audit interne au sein de ces entreprises.

Le questionnaire, adressé directement aux responsables d'audit de chacune des quatre EPE sélectionnées, a permis de recueillir des données quantitatives et qualitatives détaillées. Les thématiques abordées incluent notamment le cadre réglementaire, l'organisation et les ressources de la fonction d'audit, les méthodologies et outils utilisés, ainsi que la perception du rôle et de l'impact de l'audit interne.

L'objectif est de dresser une synthèse des principaux résultats issus de cette enquête. L'analyse mettra en exergue les écarts constatés entre les exigences légales et les pratiques effectives au sein des EPE, tout en soulignant les facteurs organisationnels, managériaux et culturels qui influencent la mise en œuvre de l'audit interne.

1. Gouvernance d'entreprise

L'analyse met en évidence des lacunes dans les pratiques de gouvernance d'entreprise.

1. La majorité des cas n'a pas de comités spécialisés au sein des conseils d'administration, malgré l'inclusion d'informations sur la gouvernance dans les rapports annuels.
2. La désignation des administrateurs relève principalement de l'assemblée générale, sur proposition de la direction générale, soulignant son influence sur la composition du conseil.
3. Concernant la rémunération des dirigeants, les pratiques sont variables, allant des salaires aux jetons de présence ou primes, sans méthodologie claire.
4. La décision finale du Directeur général sur la nomination du responsable de l'audit interne, remettant en question l'indépendance de cette fonction.

Dans l'ensemble, ces éléments indiquent la nécessité de renforcer l'indépendance des instances de contrôle et la transparence des processus de gouvernance au sein de ces entreprises.

2. Management des risques

L'analyse des pratiques de gestion des risques dans les entreprises révèle des résultats mitigés:

1. Niveau de maturité : Dans la moitié des cas, les processus de gestion des risques sont encore informels ou en développement. Seul un quart des entreprises dispose de processus et procédures formels en la matière.
2. Évaluation des risques : Là encore, les approches sont diverses. Un quart des entreprises confie l'évaluation complète des risques à la direction, tandis que dans la moitié des cas, c'est l'audit interne qui en est responsable. Les 25% restants se concentrent sur des évaluations ciblées par l'audit interne.
3. Communication et gouvernance : La politique de gestion des risques n'est clairement communiquée que dans un quart des cas. De même, les propriétaires de risques ne sont pas toujours identifiés de manière formelle.
4. Systèmes de suivi : Des systèmes de mesure et de contrôle des risques sont absents ou non applicables dans les trois quarts des entreprises étudiées.

En conclusion, ces résultats soulignent la nécessité pour de nombreuses entreprises de renforcer leurs pratiques de gestion des risques, en termes de maturité des processus, d'implication de la direction, de communication de la politique et de mise en place de systèmes de suivi adaptés. Un effort d'amélioration dans ces domaines permettrait de mieux maîtriser les principaux risques identifiés.

3. Le contrôle interne

L'analyse des pratiques de contrôle interne révèle des résultats mitigés au sein des entreprises étudiées, soulignant que de nombreuses d'entre elles ont encore des progrès à accomplir pour atteindre des pratiques pleinement matures et efficaces.

Certaines entreprises ont mis en place des éléments plus avancés de contrôle interne, démontrant une certaine maturité dans ce domaine. Par exemple, on observe l'utilisation de référentiels reconnus tels que COSO, la mise en place d'un contrôle formalisé ou automatisé, ainsi qu'une supervision en temps réel avec amélioration continue. Ces pratiques témoignent d'un niveau de développement du contrôle interne relativement élevé au sein de ces entreprises.

Cependant, d'autres présentent encore des lacunes significatives qui soulèvent des inquiétudes quant à l'efficacité de leurs systèmes de contrôle interne :

- Une entreprise n'a pas adopté de référentiel spécifique pour son contrôle interne, ce qui peut nuire à la cohérence et à la rigueur de ses pratiques.
- Une entreprise a un faible niveau de contrôle formalisé, pouvant entraîner des risques accrus liés à l'absence de procédures standardisées.
- Deux entreprises ne disposent pas d'objectifs de contrôle clairs, compromettant ainsi l'efficacité de leur système de contrôle interne dans l'atteinte de leurs objectifs stratégiques.
- Certaines entreprises n'ont pas mis en place de documentation standardisée ni de formation adéquate du personnel sur les aspects de contrôle, ce qui peut nuire à la compréhension et à l'appropriation des pratiques de contrôle par les employés.

- Une entreprise a un faible niveau de supervision et d'amélioration continue, limitant sa capacité de détection et de correction rapide des problèmes, ce qui fragilise la résilience de son système de contrôle.

En outre, la communication financière régulière n'est mentionnée que par une seule entreprise, soulignant la nécessité pour certaines d'entre elles de renforcer la transparence et la reddition de comptes, éléments essentiels d'un système de contrôle interne efficace.

Ces résultats indiquent clairement que les entreprises ont encore des efforts à fournir, notamment en termes de formalisation des processus, de définition d'objectifs clairs, de formation du personnel et de supervision continue des activités de contrôle, afin d'atteindre une maturité optimale dans ce domaine. Le renforcement de ces différents aspects leur permettrait de bénéficier pleinement des avantages d'un contrôle interne solide, à savoir une meilleure maîtrise des risques, une plus grande fiabilité des informations financières et une plus grande efficacité opérationnelle.

4. La fraude

Les réponses fournies par les quatre entreprises interrogées mettent en lumière des lacunes importantes dans leurs dispositifs de lutte contre la fraude. De manière générale, on observe un manque d'engagement et d'application concrète des différentes composantes d'un programme anti-fraude efficace.

Tout d'abord, la majorité des entreprises n'ont pas mis en place de politique anti-fraude formalisée, de cartographie spécifique des risques de fraude, ni de capacité d'anticipation et de responsabilités clairement définies au niveau de l'organisation. Cela se traduit par une exposition accrue aux risques de fraude, des pertes financières potentielles et des dommages à la réputation.

De plus, de nombreuses entreprises n'ont pas procédé à un recensement adéquat des acteurs internes à mobiliser, ni défini clairement les rôles et responsabilités des fonctions de contrôle interne. Cela soulève des interrogations sur la coordination et l'efficacité de leurs dispositifs de prévention et de détection des fraudes.

Par ailleurs, la majorité des entreprises n'ont pas mis en place une culture de décisions explicites et formalisées, ni procédé à l'identification préalable des intervenants externes. Cela peut entraîner un manque de transparence, de responsabilité et de gestion proactive des risques.

Bien que certaines entreprises aient démontré des pratiques plus avancées, telles qu'une structure hiérarchique organisée ou l'engagement de la direction générale, ces éléments positifs ne sont pas généralisés. De même, l'utilisation d'outils informatiques et de contrôles automatisés, la formalisation des bases d'incidents et l'adoption de procédures spécifiques à certains métiers ou zones d'implantation sont encore lacunaires dans de nombreuses entreprises.

En conclusion, les réponses des entreprises soulignent des faiblesses importantes dans la mise en place et l'application effective de dispositifs de lutte contre la fraude. Cela soulève des inquiétudes quant à leur capacité à identifier, prévenir et gérer de manière proactive les risques de fraude au sein de leurs organisations respectives. Une approche plus holistique et

rigoureuse s'avère nécessaire pour renforcer la résilience de ces entreprises face à la menace de la fraude.

5.Audit interne

- La création de la fonction d'audit et les observations sur les trois lignes de maîtrise et les relations avec les autres activités dans les entreprises enquêtées :

Les entreprises ont principalement mis en place leur fonction d'audit interne en réponse à deux motivations principales : le souhait de la direction et la conformité à la législation algérienne. D'un côté, certaines entreprises ont vu dans l'audit interne un moyen de renforcer le contrôle, d'améliorer la gouvernance et de protéger les intérêts de l'organisation. De l'autre, l'obligation légale, notamment pour les entreprises publiques, a été un facteur déterminant dans l'adoption de cette fonction.

Cependant, on constate un manque de familiarité et d'application du modèle des trois lignes de maîtrise dans la majorité des entreprises interrogées. Deux d'entre elles ne connaissent même pas ce modèle, tandis que les deux autres ont explicitement indiqué ne pas le suivre. Cela soulève des questions sur la maturité des pratiques de gouvernance et de gestion des risques au sein de ces organisations.

Par ailleurs, l'analyse des relations entre l'audit interne et les autres activités clés révèle une dynamique contrastée. Alors que l'audit interne entretient des liens de travail étroits avec le contrôle de gestion, la qualité et le contrôle interne, sa relation avec les services des méthodes et la gestion des risques semble plus indépendante. Cela suggère des différences dans les priorités, les synergies et les interactions entre ces différentes fonctions au sein des entreprises.

En conclusion, les résultats de cette enquête mettent en lumière des écarts significatifs entre les entreprises en ce qui concerne l'adoption et la mise en œuvre de pratiques exemplaires dans le domaine de l'audit interne. Cela soulève des interrogations sur la maturité de leurs dispositifs de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle interne. Pour renforcer leur résilience et leur performance à long terme, ces entreprises auraient avantage à s'aligner sur les meilleures pratiques en matière d'audit interne et à intégrer une approche plus holistique et coordonnée de leurs lignes de maîtrise.

- La charte d'audit, les antécédents des auditeurs internes, leur spécialisation, l'indépendance de l'audit interne, leurs certifications et qualifications, leur niveau hiérarchique, ainsi que les performances et mesures de l'audit interne dans les entreprises interrogées :

La présence ou l'absence d'une charte d'audit interne révèle des différences importantes dans la façon dont les entreprises encadrent et structurent la fonction d'audit interne. Les deux entreprises ayant indiqué posséder une charte démontrent un engagement plus formel envers des pratiques d'audit efficaces, définissant clairement le mandat, l'autorité et les responsabilités de cette fonction. À l'inverse, les deux entreprises sans charte d'audit peuvent fonctionner de manière plus informelle, ce qui

peut soulever des questions sur la cohérence, l'indépendance et la responsabilité de leurs activités d'audit interne.

Concernant les antécédents des auditeurs internes, les différences de niveau de formation (licence versus master/études supérieures) suggèrent des approches variées en matière de compétences techniques et de spécialisation au sein des équipes d'audit. Alors que la présence d'auditeurs avec une licence reflète une importance accordée aux connaissances de base en audit, les profils de niveau master indiquent une préférence pour des compétences plus approfondies et spécialisées.

La spécialisation des auditeurs internes dans des domaines tels que la comptabilité, la conformité ou la technologie de l'information souligne l'importance accordée à l'expertise technique dans des champs d'activité spécifiques de l'entreprise. Cette diversité des compétences spécialisées renforce la capacité des équipes d'audit interne à s'attaquer à des défis complexes et à fournir des analyses pertinentes.

La question de l'indépendance de l'audit interne est cruciale pour la gouvernance et la gestion des risques. Bien que la majorité des entreprises aient affirmé maintenir l'indépendance de cette fonction, le fait qu'une entreprise n'y parvienne pas soulève des inquiétudes quant à l'objectivité et à la fiabilité de ses activités d'audit.

Les certifications et qualifications professionnelles des auditeurs internes, telles que les certifications nationales ou le DPAI, témoignent de l'importance accordée au développement des compétences spécialisées en audit interne. Ces certifications attestent d'un niveau élevé de professionnalisme et de connaissances dans ce domaine.

La diversité des niveaux hiérarchiques occupés par les auditeurs internes (direction versus management) reflète des structures organisationnelles variées et des approches différentes quant à l'influence et à l'autorité de cette fonction au sein de l'entreprise. Un positionnement élevé dans la hiérarchie peut favoriser une participation stratégique de l'audit interne.

Enfin, les pratiques d'évaluation de la performance de l'audit interne et les mesures utilisées sont mitigées. Alors que certaines entreprises impliquent le directeur général ou le conseil d'administration, d'autres n'ont pas mis en place de mécanismes d'évaluation spécifiques. L'absence de mesures de performance dédiées peut entraver une appréciation objective de l'efficacité de l'audit interne.

Dans l'ensemble, ces résultats soulignent une hétérogénéité dans la manière dont les entreprises abordent et encadrent la fonction d'audit interne. Bien que des progrès encourageants soient observés, certaines entreprises semblent encore en retrait par rapport aux meilleures pratiques en matière de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle interne. Pour renforcer leur résilience et leur performance à long terme, ces organisations auraient intérêt à s'aligner davantage sur les standards reconnus en termes de structure, d'indépendance, de compétences et de mesure de l'efficacité de l'audit interne.

- L'évaluation des auditeurs internes et la valeur ajoutée de l'audit interne basée sur les réponses fournies :
La diversité des réponses concernant l'évaluation des auditeurs internes souligne l'importance de mettre en place des processus formels et objectifs pour mesurer la performance individuelle des auditeurs. Bien que certaines entreprises n'aient pas jugé nécessaire d'évaluer leurs auditeurs de manière systématique, l'absence d'évaluation peut limiter la capacité à identifier les forces et les faiblesses de chaque auditeur, et à les accompagner dans leur développement professionnel. L'utilisation de l'auto-évaluation, bien que reflétant une volonté d'introspection, manque de perspectives externes essentielles à une évaluation équilibrée. Les entreprises devraient envisager d'autres méthodes d'évaluation, telles que l'évaluation par les superviseurs, les audités et les pairs, afin de disposer d'un retour d'information plus complet sur la performance des auditeurs.

En ce qui concerne l'indépendance de l'audit interne, les réponses divergentes soulignent l'importance de protéger cette indépendance face aux pressions éventuelles visant à supprimer ou à modifier les résultats des audits. Alors que la majorité des entreprises interrogées n'ont jamais été confrontées à de telles demandes, la situation d'une entreprise ayant fait l'objet de multiples tentatives d'influence est préoccupante. Il est crucial que les entreprises mettent en place des mécanismes de gouvernance solides pour préserver l'intégrité et l'objectivité de l'audit interne, afin de garantir des évaluations fiables et crédibles.

Par ailleurs, la coordination efficace entre l'audit interne et l'audit externe, telle que décrite par les entreprises, est un élément essentiel pour tirer le meilleur parti de chaque fonction d'audit. Cette collaboration permet d'optimiser l'utilisation des ressources, d'éviter les duplications et de renforcer la fiabilité des informations financières et de la gouvernance d'entreprise.

Enfin, la reconnaissance unanime de la valeur ajoutée de l'audit interne par les entreprises interrogées témoigne de l'importance stratégique de cette fonction. L'audit interne joue un rôle clé dans l'amélioration continue des processus, la gestion des risques, la promotion d'une culture d'intégrité et la fourniture de conseils avisés à la direction. Il est essentiel que les entreprises continuent à investir dans l'audit interne et à lui accorder les ressources nécessaires pour qu'il puisse maximiser son impact positif sur la performance et la résilience organisationnelles.

En conclusion, les réponses des entreprises soulignent les défis à relever en matière d'évaluation des auditeurs, de préservation de l'indépendance de l'audit interne et de reconnaissance de sa valeur ajoutée. Il est crucial que les entreprises abordent ces aspects de manière proactive afin de s'assurer que l'audit interne puisse jouer pleinement son rôle de pilier de la gouvernance et de la performance organisationnelle.

- Les normes d'audit interne :
Les réponses divergentes des entreprises concernant l'application des normes internationales de l'audit interne de l'IIA (Institute of Internal Auditors) mettent en évidence la diversité des pratiques adoptées par ces organisations en matière d'audit interne.

D'un côté, deux entreprises ont indiqué avoir adopté les normes internationales de l'audit interne de l'IIA comme cadre de référence pour leurs activités d'audit interne. Cela témoigne de leur engagement envers les meilleures pratiques reconnues à l'échelle mondiale et de leur volonté de respecter des normes établies pour garantir la qualité et la cohérence de leurs processus d'audit interne. L'utilisation de ces normes internationales offre plusieurs avantages significatifs, tels que la création d'une base solide pour les travaux d'audit, l'amélioration de la crédibilité de l'audit interne auprès des parties prenantes et la facilitation de la comparabilité des résultats entre différentes organisations.

D'un autre côté, deux entreprises ont choisi de ne pas appliquer les normes internationales de l'audit interne de l'IIA. Les raisons de cette décision peuvent être diverses, comme l'existence de normes internes spécifiques à l'entreprise, la primauté de réglementations locales sur les normes internationales, ou encore une préférence pour des approches d'audit interne adaptées aux besoins particuliers de l'organisation. Bien que le non-respect des normes internationales ne détermine pas nécessairement la qualité ou l'efficacité de l'audit interne, il peut présenter certains risques, notamment un manque de comparabilité avec d'autres organisations et une moindre crédibilité pour les parties prenantes externes.

Il est important de souligner que l'utilisation ou non des normes internationales de l'IIA ne reflète pas systématiquement la maturité ou la qualité des pratiques d'audit interne au sein des entreprises. Ce qui compte avant tout, c'est que les organisations aient mis en place des pratiques d'audit interne solides, alignées sur leurs objectifs stratégiques et adaptées à leur contexte spécifique. Le choix d'adopter ou non les normes de l'IIA doit être évalué en fonction des exigences réglementaires, des préférences internes et des besoins particuliers de chaque entreprise.

Il est également important de reconnaître que les normes internationales de l'audit interne proposées par l'IIA sont largement acceptées et reconnues comme des références de qualité pour les activités d'audit interne. Ces normes offrent une structure et des principes directeurs qui peuvent aider les entreprises à améliorer leurs pratiques d'audit interne et à atteindre des niveaux élevés de professionnalisme et d'efficacité. Cependant, l'adoption de ces normes doit se faire de manière réfléchie et adaptée au contexte spécifique de chaque organisation.

En définitive, la diversité des pratiques observées dans les réponses des entreprises reflète la complexité et la flexibilité nécessaires dans la gestion de l'audit interne. Chaque organisation doit évaluer attentivement les avantages et les inconvénients liés à l'utilisation ou non des normes internationales de l'IIA, tout en veillant à mettre en place des pratiques d'audit interne solides et alignées sur ses objectifs stratégiques.

- Les principaux outils de travail d'audit interne utilisés par les entreprises :

Les réponses des quatre entreprises montrent que le choix des outils de travail utilisés par l'audit interne n'est pas uniforme et reflète des approches différentes adoptées par ces organisations.

D'un côté, certaines entreprises privilégient l'utilisation de questionnaires comme outils de travail clés. Les questionnaires permettent de recueillir de manière structurée des informations pertinentes auprès des parties prenantes internes. Cela facilite l'évaluation de la conformité aux politiques, l'identification des risques et la collecte de données qualitatives et quantitatives. L'analyse des réponses aux questionnaires fournit une base solide pour la formulation des recommandations d'audit.

D'un autre côté, d'autres entreprises s'appuient principalement sur un programme de travail défini par le responsable d'audit interne. Ce programme, élaboré en fonction des objectifs d'audit, des risques identifiés et des normes professionnelles, guide les auditeurs dans la réalisation de leurs missions. Il assure une approche cohérente et rigoureuse, en précisant les procédures à suivre, les tests à effectuer et les délais à respecter. Cette méthode contribue à la fiabilité et à la qualité des résultats d'audit.

Il est important de noter que ces deux approches, questionnaires et programme de travail, ne sont pas mutuellement exclusives. Certaines entreprises peuvent en effet combiner ces outils, en utilisant les questionnaires pour recueillir des informations de base et le programme de travail pour structurer l'ensemble du processus d'audit.

Le choix des outils de travail d'audit interne dépend de plusieurs facteurs, tels que les pratiques établies au sein de l'organisation, la nature des activités auditées, les objectifs poursuivis et les ressources disponibles. Chaque entreprise doit évaluer attentivement les avantages et les limites des différents outils afin de déterminer l'approche la plus adaptée à son contexte spécifique.

Quoi qu'il en soit, l'essentiel est que les outils de travail utilisés permettent aux auditeurs internes de mener leurs missions de manière efficace, rigoureuse et en adéquation avec les besoins de l'entreprise. Une combinaison judicieuse d'outils, adaptée aux particularités de chaque organisation, contribue à renforcer la qualité et l'impact des activités d'audit interne.

II. Conclusion

La fonction d'audit interne en Algérie a fait l'objet de progrès notables ces dernières années, notamment grâce à l'impulsion donnée par l'AACIA et l'évolution du contexte réglementaire et économique. Cependant, l'analyse approfondie du cadre légal et l'enquête terrain menée auprès d'entreprises publiques économiques (EPE) révèlent que des défis majeurs persistent encore dans la mise en œuvre effective de l'audit interne.

D'un côté, le cadre légal algérien accorde une place centrale aux EPE, les obligeant à se doter de dispositifs d'audit interne structurés afin de répondre aux exigences de contrôle et de surveillance imposées par les autorités publiques. Cette obligation légale a favorisé le développement progressif de la fonction d'audit interne au sein de ces entreprises.

Néanmoins, l'enquête menée auprès des EPE a mis en lumière des lacunes importantes dans les pratiques réelles d'audit interne. Des déficits persistent en termes de gouvernance d'entreprise, de gestion des risques et de contrôle interne, limitant ainsi la portée et l'impact réel de la fonction d'audit.

Les principaux défis identifiés concernent le manque d'indépendance de l'audit interne, la faible reconnaissance de sa valeur ajoutée par la direction, les carences en matière de compétences techniques des équipes, ainsi que la difficulté à s'intégrer pleinement dans les processus décisionnels.

Malgré ces obstacles, les perspectives d'évolution sont encourageantes. Les entreprises et les pouvoirs publics ont consenti ces dernières années des efforts soutenus pour structurer et professionnaliser cette fonction, ouvrant la voie à son développement dans les années à venir. Le renforcement du cadre normatif, la formation des équipes et la garantie de l'indépendance de la fonction constituent autant de leviers prioritaires pour relever ces défis.

Au final, la fonction d'audit interne en Algérie occupe une place stratégique, notamment au sein des EPE, et son rôle essentiel pour assurer la conformité, gérer les risques et améliorer la performance des entreprises est de mieux en mieux reconnu. Toutefois, des efforts substantiels sont encore nécessaires pour permettre à l'audit interne de pleinement s'affirmer comme un levier majeur de bonne gouvernance et de transformation organisationnelle.

III. Recommandations

L'Algérie, dans sa quête de performance économique et de bonne gouvernance, accorde une attention grandissante à l'audit interne au sein de ses entreprises et administrations publiques. Cet outil de contrôle et d'évaluation indépendant joue en effet un rôle essentiel pour améliorer la gestion des risques, renforcer les dispositifs de contrôle interne et promouvoir les meilleures pratiques de gouvernance.

Cependant, le développement de l'audit interne en Algérie fait encore face à certains défis qu'il convient de relever pour en optimiser l'efficacité et la portée. À partir d'une analyse approfondie de la situation actuelle, nous formulons ici une série de recommandations visant à ancrer durablement la fonction d'audit interne dans le paysage organisationnel algérien.

1. Sur le plan réglementaire :

Cette thèse de doctorat formule des recommandations ambitieuses visant à encadrer et à promouvoir le rôle de l'audit interne au sein des entreprises algériennes.

En effet qu'un cadre réglementaire clair et renforcé est essentiel pour permettre à cette fonction stratégique de pleinement s'épanouir et de générer toute sa valeur ajoutée. Ils préconisent ainsi la définition d'une réglementation spécifique, qui viendrait clarifier les missions, l'organisation et le fonctionnement de l'audit interne dans les entreprises.

Cette réglementation devrait notamment imposer des exigences minimales en termes de qualifications, d'indépendance et de reporting des auditeurs internes, afin de garantir des pratiques harmonisées et d'assurer une surveillance effective de leur mise en œuvre au niveau national.

Allant plus loin, il est recommandé de rendre obligatoire la mise en place d'une fonction d'audit interne dans les entreprises, au-delà des seules sociétés publiques économiques. Cela permettrait d'étendre progressivement cette obligation à l'ensemble des entreprises de taille significative, en fonction de critères adaptés tels que le secteur d'activité, le niveau de risque ou encore la structure actionnariale.

Par ailleurs, le renforcement du rôle et des prérogatives du comité d'audit est présenté comme un levier essentiel. Il s'agirait de consacrer légalement son indépendance et son pouvoir de supervision de la fonction d'audit interne, en lui accordant notamment un droit de regard sur la mise en œuvre réelle des recommandations.

Toujours dans une logique de professionnalisation, il est préconisé également d'encourager le développement de la certification professionnelle des auditeurs internes. Cela pourrait passer par l'intégration de ces certifications comme critère d'éligibilité aux postes d'auditeurs, ou encore par la mise en place de mesures incitatives pour en faciliter l'accès.

Enfin, la création d'un institut national de l'audit interne est identifiée comme une perspective particulièrement prometteuse. Doté de missions de régulation, de normalisation et de développement de la profession, cet organisme serait chargé de l'agrément, de la formation et du suivi déontologique des auditeurs, tout en favorisant les échanges internationaux et le partage des meilleures pratiques.

En mettant en place ce cadre réglementaire ambitieux, les pouvoirs publics algériens contribueraient de manière décisive à la professionnalisation et à la montée en puissance de la fonction d'audit interne au sein des entreprises, optimisant ainsi sa contribution à la performance, à la compétitivité et au développement durable de l'économie nationale.

2. Pour les entreprises algériennes :

Cette recherche a mis en lumière l'importance stratégique de l'audit interne et sa capacité à contribuer de manière significative à la performance et à la compétitivité des entreprises algériennes. Fort de ce constat, il est recommandé pragmatiquement et ambitieusement, afin de permettre à ces organisations de pleinement exploiter ce levier de création de valeur.

Tout d'abord, il s'avère essentiel de définir un positionnement clair et stratégique de la fonction d'audit interne au sein de l'entreprise. Cela passe par un ancrage solide dans la stratégie globale, l'allocation de moyens à la hauteur de ses missions et la garantie de son indépendance. Seule cette reconnaissance institutionnelle permettra à l'audit interne de jouer pleinement son rôle d'outil d'analyse, de conseil et d'accompagnement.

Par ailleurs, le développement des compétences et de l'expertise des équipes d'auditeurs internes est un enjeu majeur. Des programmes de formation continue, l'attraction de profils qualifiés et la promotion de la certification professionnelle sont autant de leviers à activer pour doter l'entreprise d'une fonction d'audit performante et reconnue.

De même, l'amélioration des méthodologies d'intervention de l'audit interne s'avère cruciale. En s'appuyant sur les meilleures pratiques internationales, les entreprises pourront bénéficier d'approches d'audit à forte valeur ajoutée, axées sur les enjeux stratégiques et favorisant une prise de décision éclairée.

Parallèlement, un renforcement de la gouvernance et de l'indépendance de la fonction d'audit interne est recommandé. La mise en place d'un cadre de gouvernance clair, l'implication du comité d'audit et la garantie d'un accès sans restriction aux informations seront autant de gages de crédibilité et d'efficacité.

Enfin, la reconnaissance de la valeur ajoutée de l'audit interne par la direction générale est essentielle. En démontrant concrètement l'impact de leurs missions sur l'amélioration des processus et la création de valeur, les auditeurs internes pourront asseoir leur légitimité et leur influence au plus haut niveau de l'entreprise.

En mettant en œuvre de manière concertée l'ensemble de ces recommandations, les entreprises algériennes seront en mesure de positionner leur fonction d'audit interne comme un véritable levier stratégique, contribuant durablement à leur performance, leur compétitivité et leur développement durable.

3. Autres volets complémentaires :

Au-delà des aspects strictement réglementaires et des préconisations pour les entreprises, cette recherche souligne la nécessité d'aborder la problématique de l'audit interne sous un angle plus global et systémique.

Tout d'abord, il est souligné l'importance d'adopter une approche véritablement intégrée du management des risques au sein des organisations. Il est préconisé en ce sens de renforcer la coordination et la synergie entre l'audit interne, le contrôle interne, la gestion des risques et la gouvernance d'entreprise. L'objectif est de promouvoir une vision transversale et proactive des enjeux de risques, permettant ainsi aux auditeurs internes de mieux cibler leurs interventions et d'accroître leur valeur ajoutée.

Par ailleurs, il est souligné la nécessité d'impliquer davantage les parties prenantes externes dans la gouvernance et le pilotage de la fonction d'audit interne. Cela passe par une association étroite des tutelles, des organismes professionnels et des acteurs financiers à l'élaboration du cadre réglementaire. De même, les commissaires aux comptes et les cabinets de conseil pourraient être davantage mis à contribution, dans le cadre de missions conjointes avec les équipes d'audit interne. Au-delà, les entreprises devraient aussi s'attacher à communiquer plus largement sur les résultats et les bénéfices de l'audit interne auprès de leurs différentes parties prenantes.

Toujours dans une logique d'amélioration continue, cette thèse met également l'accent sur l'importance d'encourager la recherche et l'innovation dans le domaine de l'audit interne. Cela pourrait se traduire par le financement de programmes de R&D, le soutien à la création d'incubateurs et de pôles d'excellence, ou encore par la facilitation des échanges entre le monde académique, les entreprises et les organismes professionnels. L'objectif est ici de favoriser l'émergence de pratiques, d'outils et de technologies d'audit toujours plus performants et adaptés aux enjeux de demain.

Enfin, cette thèse insiste sur la nécessité d'assurer un suivi et une évaluation réguliers de la mise en œuvre de l'ensemble de ces recommandations. Cela passe par la définition d'indicateurs de performance pertinents, la mise en place d'un mécanisme de surveillance et de reporting national, et la possibilité de sanctionner les entreprises qui ne se conformeraient pas aux exigences réglementaires. Une telle démarche permettrait de s'assurer de l'efficacité et de la pérennité des changements engagés.

En embrassant ces différents volets complémentaires, les pouvoirs publics algériens et les entreprises du pays seront en mesure de bâtir un écosystème favorable à l'épanouissement de l'audit interne, dans une logique d'amélioration continue et d'adaptation aux enjeux stratégiques de demain.

4. La reconnaissance et à la valorisation de la profession d'auditeur interne :

L'un des enjeux majeurs identifiés dans cette thèse de doctorat est la nécessité de promouvoir une meilleure reconnaissance et une valorisation accrue de la profession d'auditeur interne en Algérie. Les auteurs estiment en effet que cet objectif est essentiel pour attirer de nouveaux talents, fidéliser les professionnels en place et permettre à la fonction de pleinement s'affirmer au sein des entreprises.

Tout d'abord, il est préconisé la mise en place d'un véritable système de certification et d'accréditation des auditeurs internes. Cela passerait par la définition de critères d'éligibilité stricts, en termes de formation, d'expérience et de compétences techniques. Une telle démarche permettrait non seulement de professionnaliser davantage la fonction, mais également d'asseoir la légitimité et la crédibilité des auditeurs auprès de la direction et des autres parties prenantes.

Par ailleurs, il est recommandé la création de distinctions et de prix récompensant les meilleures pratiques d'audit interne au niveau national. Qu'il s'agisse de souligner les réalisations exceptionnelles d'équipes, de mettre en lumière des innovations méthodologiques ou encore de distinguer des parcours professionnels remarquables, de telles initiatives auraient pour effet de valoriser la profession dans son ensemble et de stimuler l'émulation entre les auditeurs.

Enfin, il est relevé la nécessité d'accompagner ces mesures d'un important effort de communication positive sur le rôle et les bénéfices de l'audit interne. Il s'agirait ainsi de promouvoir une image plus attractive et plus stratégique de cette fonction, en mettant l'accent sur sa contribution à l'amélioration de la performance, à la maîtrise des risques et à la création de valeur pour l'entreprise. Une telle démarche permettrait de valoriser la profession auprès des dirigeants, mais également auprès des jeunes talents susceptibles de s'y orienter.

En agissant simultanément sur ces différents leviers de reconnaissance et de valorisation, les pouvoirs publics et les entreprises algériennes seront en mesure d'insuffler une nouvelle dynamique au sein de la profession d'auditeur interne. Cela constituera un atout décisif pour attirer, former et fidéliser les meilleurs profils, dans un contexte où les enjeux liés à l'audit, au contrôle et à la gestion des risques ne cessent de prendre de l'importance.

5. La dimension internationale de l'audit interne en Algérie :

Au-delà des aspects purement nationaux, cette thèse de doctorat appuie l'importance d'inscrire le développement de l'audit interne en Algérie dans une perspective internationale. Il est estimé en effet que l'ouverture à l'international constitue un levier essentiel pour permettre à la profession de s'enrichir, de se moderniser et de s'aligner sur les meilleures pratiques.

Tout d'abord, il est conseillé de favoriser les échanges et les collaborations directes entre les professionnels algériens de l'audit interne et les organismes internationaux de

référence du secteur, tels que l'Institut des Auditeurs Internes (IIA) ou la Fédération Européenne des Associations d'Audit Interne (FERMA). Ces interactions permettraient non seulement de tisser un réseau de contacts et d'expertises à l'échelle mondiale, mais également de bénéficier des dernières tendances, méthodologies et innovations en matière d'audit.

Par ailleurs, il est préconisé une participation active des représentants algériens aux principales initiatives de normalisation et de benchmarking international dans le domaine de l'audit interne. Qu'il s'agisse de l'élaboration de référentiels de bonnes pratiques, de la définition de standards de compétences ou encore de la mise en œuvre de programmes de certification, une implication soutenue serait un moyen pour l'Algérie de faire entendre sa voix, de contribuer aux réflexions stratégiques et d'aligner ses propres cadres de référence sur les standards reconnus mondialement.

Enfin, il est accentué la nécessité de valoriser et de reconnaître pleinement, au niveau national, les certifications et les bonnes pratiques développées à l'international. Cela permettrait non seulement d'attirer et de fidéliser les auditeurs internes les plus qualifiés, mais également de renforcer la crédibilité et l'attractivité de la profession dans son ensemble. Une telle démarche favoriserait également les échanges et les collaborations avec des experts étrangers, contribuant ainsi à l'enrichissement mutuel des pratiques.

En s'ouvrant résolument à la dimension internationale, l'Algérie aura l'opportunité de positionner sa fonction d'audit interne au niveau des standards mondiaux les plus exigeants. Cette ouverture sur l'extérieur sera un atout majeur pour stimuler l'innovation, développer les compétences et faire évoluer les pratiques, dans un monde en constante mutation.

Conclusion Générale

En conclusion, cette thèse de doctorat apporte un éclairage approfondi et une approche innovante sur le rôle et l'impact de la fonction d'audit interne dans la création de valeur ajoutée au sein des entreprises algériennes.

À l'heure où la performance et la compétitivité sont devenues des enjeux stratégiques majeurs pour les organisations, cette recherche met en lumière la contribution essentielle que peut apporter l'audit interne. En tant qu'outil d'analyse, de conseil et d'accompagnement des entreprises, l'audit interne occupe désormais une place centrale dans la réflexion managériale.

Par ses missions d'assurance et de recommandations, l'audit interne joue un rôle déterminant dans l'amélioration des processus opérationnels, le renforcement du contrôle interne, de la gestion des risques et de la gouvernance d'entreprise. Il contribue ainsi directement à l'optimisation de la performance globale et à la création de valeur ajoutée pour l'organisation et l'ensemble de ses parties prenantes.

Cependant, les modalités concrètes de mise en œuvre de l'audit interne et son rôle effectif dans la création de valeur au sein des entreprises algériennes restaient encore peu documentés jusqu'à présent. C'est pourquoi cette thèse s'est attachée à explorer en profondeur cette problématique, en s'appuyant à la fois sur une réflexion théorique et une analyse empirique ancrée dans le contexte local.

Les résultats approfondis de cette recherche doctorale permettent de mieux comprendre les leviers concrets et les modalités par lesquels la fonction d'audit interne peut optimiser la performance globale et générer de la valeur ajoutée pour les entreprises algériennes.

L'étude empirique menée auprès d'un échantillon d'organisations a ainsi mis en évidence les principaux mécanismes par lesquels l'audit interne contribue à l'amélioration des processus opérationnels, à l'accroissement de la productivité, à l'innovation et à l'optimisation de la prise de décision stratégique. Les auditeurs internes, grâce à leur expertise et leur indépendance, jouent un rôle central dans l'évaluation de l'efficacité des contrôles, l'identification des axes d'amélioration et la formulation de recommandations pertinentes.

Au-delà de ces aspects, les résultats de la thèse mettent également en lumière les principaux défis auxquels sont confrontés les services d'audit interne dans les entreprises algériennes. Notamment, des enjeux liés à la méthodologie, aux ressources allouées, à l'indépendance de la fonction ou encore à la reconnaissance de sa valeur ajoutée par la direction. Ces éléments constituent autant de leviers d'amélioration à actionner pour optimiser l'impact de l'audit interne sur la création de valeur.

Enfin, l'exploration des meilleures pratiques internationales en matière d'audit interne a permis d'identifier des pistes concrètes que les entreprises algériennes pourraient s'inspirer pour améliorer l'efficacité de cette fonction au sein de leurs organisations. Qu'il s'agisse du cadre de référence de l'IIA, des compétences des auditeurs, des méthodologies d'intervention ou encore des modalités de gouvernance, ces benchmarks offrent des perspectives stimulantes pour optimiser l'impact de l'audit interne.

Au-delà de sa dimension académique, cette thèse de doctorat formule des recommandations opérationnelles concrètes visant à aider les entreprises algériennes à tirer le meilleur parti de leur fonction d'audit interne.

S'appuyant sur les principaux enseignements et axes d'amélioration identifiés tout au long de la recherche, ces préconisations offrent des pistes d'action pragmatiques pour renforcer l'efficacité et l'impact de l'audit interne au sein des organisations.

Qu'il s'agisse de la définition d'un positionnement stratégique clair de la fonction, du développement des compétences des auditeurs, de l'amélioration des méthodologies d'intervention ou encore du renforcement de la gouvernance et de l'indépendance de l'audit interne, l'ensemble de ces recommandations vise à optimiser la contribution de cette fonction aux enjeux de performance et de création de valeur ajoutée.

En contribuant à une optimisation globale de l'audit interne, du contrôle interne, de la gestion des risques et de la gouvernance d'entreprise, cette thèse entend ainsi favoriser le développement durable et la compétitivité accrue des entreprises algériennes. Elle ambitionne d'aider ces organisations à relever les défis stratégiques auxquels elles sont confrontées, en tirant pleinement parti des leviers offerts par une fonction d'audit interne moderne, performante et créatrice de valeur.

Au-delà de sa contribution académique, cette recherche doctorale se veut donc résolument tournée vers l'action et l'opérationnalité, dans une logique d'accompagnement concret des entreprises algériennes dans leur quête d'excellence et de performance durable.

Apports de recherche :

Cette thèse de doctorat apporte une contribution à la fois académique et opérationnelle, offrant un éclairage inédit sur le rôle et l'impact de la fonction d'audit interne dans la création de valeur ajoutée au sein des entreprises algériennes.

Tout d'abord, la recherche propose une approche innovante, mettant en lumière la contribution essentielle que peut apporter l'audit interne en tant qu'outil d'analyse, de conseil et d'accompagnement des organisations. Dans un contexte où la performance et la compétitivité sont devenues des enjeux cruciaux, elle montre comment cette fonction occupe désormais une place centrale dans la réflexion managériale.

Au-delà de ce constat, la thèse identifie de manière approfondie les leviers concrets et les mécanismes par lesquels l'audit interne peut optimiser la performance globale et générer de la valeur ajoutée. L'étude empirique menée auprès d'entreprises algériennes met ainsi en évidence la façon dont les auditeurs internes, grâce à leur expertise et leur indépendance, contribuent à l'amélioration des processus, à l'accroissement de la productivité, à l'innovation et à l'optimisation de la prise de décision stratégique.

Mais la recherche ne s'arrête pas là. Elle met également en lumière les principaux défis auxquels sont confrontés les services d'audit interne dans ce contexte, offrant ainsi des perspectives concrètes d'amélioration. L'exploration des meilleures pratiques internationales vient compléter ce panorama, ouvrant la voie à de nouvelles pistes d'inspiration pour les entreprises algériennes.

Enfin, au-delà de sa dimension académique, cette thèse se veut résolument tournée vers l'action et l'opérationnalité. En formulant des recommandations concrètes, elle ambitionne d'aider ces organisations à tirer le meilleur parti de leur fonction d'audit interne, dans une logique d'accompagnement vers plus de performance durable et de compétitivité accrue.

Ainsi, par la richesse de son analyse, la pertinence de ses enseignements et la portée de ses préconisations, cette recherche doctorale contribue de manière essentielle à une meilleure compréhension et à une optimisation de la contribution de l'audit interne au sein des entreprises algériennes.

Les limites de recherche :

Bien que cette thèse apporte des contributions majeures à la compréhension du rôle et de l'impact de l'audit interne au sein des entreprises algériennes, elle n'en comporte pas moins certaines limites qu'il convient de souligner.

Tout d'abord, le champ d'investigation, bien que représentatif, reste nécessairement restreint à un échantillon donné d'organisations. Bien que l'étude empirique ait permis de dégager des tendances et des enseignements solides, il serait intéressant d'élargir le périmètre d'analyse à un panel plus vaste d'entreprises, afin de renforcer la validité externe des résultats.

Par ailleurs, la recherche s'est concentrée sur le contexte algérien, offrant ainsi un éclairage approfondi sur cette réalité locale. Cependant, il pourrait être pertinent de mener des études comparatives avec d'autres pays, afin d'identifier d'éventuelles spécificités culturelles, organisationnelles ou réglementaires qui viendraient nuancer ou enrichir les conclusions.

De même, bien que la thèse ait exploré en détail les meilleures pratiques internationales en matière d'audit interne, leur transposition dans le contexte algérien n'a pas fait l'objet d'une analyse approfondie. Une étude plus fine des modalités d'adaptation de ces benchmarks permettrait sans doute d'affiner les recommandations formulées.

Enfin, si cette recherche s'est attachée à mettre en lumière l'impact de l'audit interne sur la performance et la création de valeur, elle n'a pas nécessairement abordé de manière exhaustive toutes les facettes de cette contribution. D'autres angles d'analyse, tels que l'impact sur la gouvernance, la gestion des risques ou encore l'image de l'entreprise, mériteraient d'être explorés plus en détail.

Bien conscients de ces limites, autant qu'auteur de cette thèse doctorale appellons à poursuivre les investigations dans cette voie, afin d'enrichir davantage la compréhension du rôle stratégique de l'audit interne au sein des entreprises algériennes et de leurs enjeux de performance durable.

Les principales perspectives futures de recherche :

Cette thèse, de par la richesse de son analyse et la portée de ses enseignements, ouvre la voie à de nouvelles perspectives de recherche particulièrement stimulantes pour l'avenir.

Tout d'abord, il serait pertinent d'envisager un élargissement du champ d'investigation, en étendant l'étude empirique à un panel plus large et diversifié d'entreprises algériennes. Cela permettrait de renforcer la validité externe des résultats et d'identifier d'éventuelles spécificités sectorielles ou organisationnelles qui viendraient nuancer les conclusions.

Par ailleurs, des études comparatives avec d'autres contextes nationaux offriraient un éclairage complémentaire sur les enjeux de l'audit interne. L'analyse des différences culturelles, réglementaires ou de maturité des pratiques permettrait ainsi d'enrichir la compréhension des leviers d'optimisation de cette fonction.

De même, une analyse plus approfondie des modalités d'adaptation des meilleures pratiques internationales au contexte algérien pourrait s'avérer particulièrement pertinente. Cela permettrait d'affiner les recommandations formulées et d'en faciliter la mise en œuvre concrète par les entreprises.

Au-delà de ces pistes, il serait également intéressant d'explorer plus en détail certaines dimensions de l'impact de l'audit interne qui n'ont pas été abordées de manière exhaustive dans cette thèse. Ainsi, une étude approfondie de son influence sur la gouvernance, la gestion des risques ou encore l'image de l'entreprise viendrait compléter le panorama dressé.

Enfin, dans une logique d'opérationnalité, il pourrait être envisagé de mener des études longitudinales visant à mesurer l'évolution de la performance des entreprises ayant mis en œuvre les recommandations issues de cette recherche. Cela permettrait d'en valider l'impact concret et d'ajuster si nécessaire les préconisations.

Nous sollicitons de la communauté scientifique à poursuivre les investigations dans cette voie, afin de toujours mieux comprendre et optimiser le rôle stratégique de l'audit interne au sein des entreprises algériennes.

Références Bibliographiques

ACFE (2020), Report to the United Nations

Belkacemi Fadhila et Benyakhlef Kamel-apport de l'audit interne a la performance des entreprises économiques industrielles algériennes- université m'hamed bouguera boumerdes Algérie -date de publication : 31/12/2018

Bivona, E., & Consoli, D. (2018). Beyond GDP: the added value of social and environmental indicators. *International Journal of Social Economics*, 45(2), 164-182.

CHEKROUN Meriem-Le rôle de l'audit interne dans le pilotage du système du contrôle interne au sein des EPE algériennes- université de Tlemcen

Chen, Y. T., Chang, C. I., & Wang, Y. C. (2010). The impact of information technology on business performance: empirical evidence from SMEs in Taiwan. *Information management & computer security*, 18, 102-118.

Chopra, S., & Meindl, P. (2015). *Supply chain management: Strategy, planning, and operation*. Pearson.

COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). (2013). *Internal Control - Integrated Framework*. Jersey City, NJ: COSO.

Crosby, P. B. (1979). *Quality is free: The art of making quality certain*. New York: McGraw-Hill.

Deming, W. E. (1986). *Out of the crisis*. MIT press.

Denison, D. R., Lief, C. H., & Ward, J. L. (1996). Culture and organizational effectiveness. *Administrative science quarterly*, 41(2), 229-240.

Drury, C. (2012). *Management and cost accounting*. Cengage Learning EMEA.

European Commission (2001). *A European Benchmark for Company Performance: The Value Added Statement as a Tool for Corporate Social Responsibility*. Brussels: European Commission.

Eustache Ebondo Wa Mandzila. LA CONTRIBUTION DU CONTROLE INTERNE ET DE L'AUDIT AU GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE.. *Gestion et management*. UNIVERSITE PARIS XII VAL de MARNE, 2004.

FGV (2019), *Manual de Controle Interno*

Fombrun, C. J. (1996). *Reputation : Realizing Value from the Corporate Image*. Harvard Business School Press.

Gao, Y., & Zhao, Y. (2015). The relationship between value-added and profitability in China's manufacturing sector. *Journal of Business Research*, 68(7), 1411-1418.

Giunipero, L. C., & Brand, R. R. (2015). *Purchasing and supply management*. Cengage Learning.

Hennart, J. F. (2019). The value-added contribution of multinational enterprises. *Journal of International Business Studies*, 50(8), 1383-1392.

Hitt, M. A., Ireland, R. D., & Hoskisson, R. E. (2012). *Strategic management: concepts and cases: competitiveness and globalization*. Cengage Learning.

Hollensen, S. (2017). *Global Marketing*, Pearson

IIA (2021), *Gestion globale des risques*

IIA (2021), *Professional practices framework*

IIA (2021), *Three Lines Model*

IIA (Institute of Internal Auditors). (2017). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors.

Institute of Internal Auditors (IIA). (2016). *Effective Communication: A Challenge to Internal Auditors*. Récupéré de <https://na.theiia.org/standards-guidance/topics/Documents/Practice-Guidance-Communication.pdf>

Institute of Internal Auditors (IIA). (2018). *Change Management: Guidance for Internal Auditors*. Récupéré de <https://na.theiia.org/standards-guidance/topics/Documents/Practice-Guidance-Change-Management.pdf>

Institute of Internal Auditors (IIA). (2018). Energy Management: Guidance for Internal Auditors. Récupéré de <https://na.theiia.org/standards-guidance/topics/Documents/Practice-Guidance-Energy-Management.pdf>

Institute of Internal Auditors (IIA). (2020). Cybersecurity: Assurance and the Internal Audit Role. Récupéré de <https://na.theiia.org/standards-guidance/topics/Documents/Practice-Guidance-Cybersecurity-Assurance-and-the-Internal-Audit-Role.pdf>

ISO (2015), Management system standards

Juran, J. M., & Godfrey, A. B. (2016). Juran's Quality Handbook: The Complete Guide to Performance Excellence.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2004). Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes. Harvard Business Review Press.

Knapp, Michael C. (2016). Contemporary Auditing: Real Issues and Cases. 11e édition. Cengage Learning.

Kotler, P., & Armstrong, G. (2010). Principles of marketing. Pearson Education.

KPMG. (2018). Creating Value Through Internal Audit.

KPMG. (2018). Internal Audit's Role in Vendor Risk Management.

KPMG. (2019). Internal Audit's Role in Managing Change.

Krajewski, L., Ritzman, L. et Malhotra, M. (2018). Operations Management : Processes and Supply Chains, Pearson

Lawler, E. E., & Worley, C. G. (2014). Management reset: Organizing for sustainable effectiveness. John Wiley & Sons.

Lebas, M. J. (1995). Performance measurement and performance management. International Journal of Production Economics, 41(1-3), 23-35.

Lynda grine , Lydia bourenane chérif et abdelghani baghdadi-l'auditeur interne, un createur de la valeur ajoutée au sein de l'entreprise publique algerinne : defis et atouts - revue des sciences commerciales - numéro spécial 01, 2017.

Mather, P. R., & Yarrow, D. (2014). The value-added of voluntary governance disclosure: Evidence from the UK. Journal of Business Ethics, 123(2), 283-306.

Mihret, D. G., & Yismaw, A. W. (2007). Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study.

MILOUDI Mohamed karim , BENBAIZID Badreddine et FARAH Yacine- les mesures de performance de la fonction d'audit interne au sein de l'entreprise cas de la société national des travaux public 'SNTTP'

Mohammed BENLADGHEM ,Abdesselam BENDIABDELLAH et Mohammed SAIDANI- L'audit Interne Valeur Ajoutée Au Commissariat Aux Comptes » - Les cahiers du MECASN° 12/ Juin 2016

Mounya BOUDIA et Ali DEBBI- La contribution de l'audit interne dans l'amélioration de l'efficacité du contrôle interne dans l'entreprise algérienne : le cas d'ATM Mobilis- Recherches économiques et managériales-Vol:14 , N°: 03, Année: 2020 , p 001-018

OCDE (Organisation de Coopération et de Développement Économiques). (2015). Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE et du G20. Paris : OCDE.

Patten, D. M., & Zhao, X. (2015). The limitations of corporate social responsibility disclosure: Analysis and critique of sustainability reports in the United States. Corporate Social Responsibility and Environmental Management, 22(6), 337-352.

PCAOB (2017), Auditing standards

PCAOB. (2013). Auditing Standard No. 5 - An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with an Audit of Financial Statements. https://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/Auditing_Standard_5.aspx

Pickett, K. H., & Pickett, K. H. (2018). The Internal Auditing Handbook.

Porter, M. E. (1985). Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance. New York: Free Press.

Porter, M. E., & Kramer, M. R. (2011). Creating Shared Value. *Harvard Business Review*, 89(1-2), 62-77.

Porter, M. E., & van der Linde, C. (1995). Green and competitive: Ending the stalemate. *Harvard Business Review*, 73(5), 120-134.

PwC. (2019). Environmental, Social and Governance (ESG) Assurance: Internal Audit's Role. Récupéré de <https://www.pwc.com/gx/en/services/advisory/consulting/internal-audit-risk-assurance/assets/internal-audit-role-in-ESG-assurance.pdf>

PwC. (2019). Internal Audit - Unlocking the Power of Insights. [Lien](<https://www.pwc.com/gx/en/services/advisory/internal-audit/publications/internal-audit-unlocking-the-power-of-insights.html>)

Rappaport, A. (1986). *Creating Shareholder Value: The New Standard for Business Performance*. New York: Free Press.

rapport "Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code" publié en 1999 par la commission Turnbull, instituée par l'Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) au Royaume-Uni.

Reichheld, F. F. (1996). *The loyalty effect: the hidden force behind growth, profits, and lasting value*. Harvard Business Press.

Sacer, I. M., Malis, S. S., & Pavic, I. (2011). The Evaluation of Internal Control System. *DAAAM International Scientific Book*, 257-276.

Sawyer, L. (2016). *Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing*.

Sawyer, L. B. (1988). *Sawyer's Internal Auditing*. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors.

The IIA. (2019). *International Professional Practices Framework (IPPF)*. [Lien](<https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-2017-French.pdf>)

The Institute of Internal Auditors Research Foundation. (2015). *The Role of Internal Audit in Corporate Governance: A Synthesis of the Literature*. <https://na.theiia.org/standards-guidance/research-and-publications/Public%20Documents/The-Role-of-Internal-Audit-in-Corporate-Governance.pdf>

The World Bank. (2017). *Internal Audit and Environmental, Social, and Governance Risks: An Overview and Case Studies*.

Ulrich, K. et Eppinger, S. (2020). *Product Design and Development*, McGraw-Hill Education

Vernimmen, P., Quiry, P., Dallochio, M., & Le Fur, Y. (2014). *Finance d'entreprise*. Dalloz.

Wang, D. (2019). Internal audit and compliance risk management. *Journal of Accounting and Public Policy*, 38(5), 105602.

Zeithaml, V. A., Berry, L. L., & Parasuraman, A. (1996). The behavioral consequences of service quality. *Journal of Marketing*, 60(2), 31-46.

Hamida Adja, Kechad Rabah et Colot Olivier - APPORT DE L'AUDIT INTERNE À LA GOUVERNANCE DES ENTREPRISES : CAS DE L'ALGERIE- Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale- Vol 15 N°1. Année 2021

Abbott, L. J., Parker, S., & Peters, G. F. (2004). Audit committee characteristics and restatements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(1), 69-87.

ACCA (2021). *Internal audit and the three lines model*.

ACCA. (2020). *Audit and Assurance*. ACCA Global.

Accenture. (2020). *Agile Internal Audit: Embracing Change and Driving Impact*. Accenture.

AFA (2010). *La cartographie des risques au service de la stratégie*. Paris : AFA.

AGFS (2019), *Activités de réponse et de contrôle des risques*

Aguilera, R. V., & Cuervo-Cazurra, A. (2009). Codes of good governance. *Corporate Governance: An International Review*, 17(3), 376-387.

AICPA (American Institute of Certified Public Accountants). (1972-1978). *Statements on Auditing Standards (SAS) No. 1-27*.

AICPA (American Institute of CPAs). (2020). *Audit and Accounting Guide: Government Auditing Standards and Single Audits*.

AIRMIC (2002). *Le risque dans la stratégie de l'entreprise*. Londres : AIRMIC Risk Management.

Albrecht, W. S., Stice, E. K., Stice, J. D., & Swain, M. R. (2011). *Accounting: Concepts and Applications*. Cengage Learning.

Allegrini, M., D'Onza, G., Paape, L., Melville, R., & Sarens, G. (2006). The European literature review on internal auditing. *Managerial Auditing Journal*.

Alles, M. G., Kogan, A., & Vasarhelyi, M. A. (2008). Putting Continuous Auditing Theory into Practice: A Program of Research. *Journal of Information Systems*, 22(2), 195-214.

Alles, Michael, Kogan, Alexander, Vasarhelyi, Miklos A. (2006). *Continuous Auditing: Theory and Application*. 1re édition. American Accounting Association.

Al-Twaijry, A. A., Brierley, J. A., & Gwilliam, D. R. (2003). The development of internal audit in Saudi Arabia: an institutional theory perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(5), 507-531.

Amel-Zadeh, A., & Serafeim, G. (2018). Why and how investors use ESG information: Evidence from a global survey. *Financial Analysts Journal*, 74(3), 87-103.

Anand, Sanjay. (2014). *Enterprise Resource Planning: Concepts and Practice*. 2e édition. PHI Learning.

Anderson, U., & Eubanks, G. (2015). *Leveraging COSO across the three lines of defense*. COSO.

Anthony, Robert N., Govindarajan, Vijay. (2007). *Management Control Systems*. 12e édition. McGraw-Hill.

Appelbaum, D., Kogan, A., Vasarhelyi, M., & Yan, Z. (2017). Impact of Business Analytics and Enterprise Systems on Managerial Accounting. *International Journal of Accounting Information Systems*, 25, 29-44.

Archambeault, D. S., DeZoort, F. T., & Holt, T. P. (2008). The Need for an Internal Auditor Report to External Stakeholders to Improve Governance Transparency. *Accounting Horizons*, 22(4), 375-388.

Arel, B., Beaudoin, C. A., & Cianci, A. M. (2012). The Impact of Ethical Leadership, the Internal Audit Function, and Moral Intensity on a Financial Reporting Decision. *Journal of Business Ethics*, 109(3), 351-366.

Arena, M. et Azzone, G. (2009). Identification des facteurs organisationnels d'efficacité de l'audit interne. *Revue internationale d'audit*, 13(1), 43-60.

Arena, M., Arnaboldi, M., & Azzone, G. (2010). The organizational dynamics of Enterprise Risk Management. *Accounting, Organizations and Society*, 35(7), 659-675.

Argyris, C., & Schön, DA (1978). *Apprentissage organisationnel : une perspective de théorie de l'action*. Addison-Wesley.

Arwinge, O. (2013). *Internal Control: A Study of Concept and Themes*. Springer.

Association for Project Management. (2012). *APM Body of Knowledge*. 6th edition. APM Publishing.

Association for Project Management. (2012). *APM Body of Knowledge*. 6th edition. APM Publishing.

Association of Certified Fraud Examiners (ACFE). (2018). *Report to the Nations: 2018 Global Study on Occupational Fraud and Abuse*. Récupéré de <https://www.acfe.com/report-to-the-nations/2018/>

Aven, T. (2016). Risk assessment and risk management: Review of recent advances on their foundation. *European Journal of Operational Research*, 253(1), 1-13.

Bailey, A.D., Gramling, A.A. et Ramamoorti, S., 2003. Research opportunities in internal auditing. Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation

Bâleanu, V. (2012). Facteurs de contingence influençant l'activité d'audit interne. *Etudes et recherches scientifiques*. Édition économique, (17).

Bame-Aldred, C. W., Brandon, D. M., Messier, W. F., Rittenberg, L. E., & Stefaniak, C. M. (2013). A summary of research on external auditor reliance on the internal audit function. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(sp1), 251-286.

Barrieu, P., & Albertini, L. (2009). *The Handbook of Insurance-Linked Securities*. John Wiley & Sons.

- Beasley, M. S., Branson, B. C., & Hancock, B. V. (2010). Report on the Current State of Enterprise Risk Oversight: 2nd Edition. Éditeur : AICPA.
- Beasley, Mark S., Buckless, Frank A., Glover, Steven M., Prawitt, Douglas F. (2013). Auditing Cases: An Interactive Learning Approach. 6e édition. Pearson.
- Beasley, Mark S., Buckless, Frank A., Glover, Steven M., Prawitt, Douglas F. (2021). Auditing and Assurance Services. 8e édition. Pearson.
- Beasley, MS, Clune, R. et Hermanson, DR (2005). Gestion des risques d'entreprise : une analyse empirique des facteurs associés à l'étendue de la mise en œuvre. *Journal of Accounting and Public Policy*, 24(6), 521-531.
- Bebchuk, L. A., & Fried, J. M. (2003). Executive compensation as an agency problem. *Journal of economic perspectives*, 17(3), 71-92.
- Bebchuk, L. A., & Fried, J. M. (2004). Pay without performance: The unfulfilled promise of executive compensation. Harvard University Press.
- Becker, J., Kugeler, M., & Rosemann, M. (Eds.). (2013). Business Process Management: Concepts, Languages, Architectures. Springer.
- Bénabou, R., & Tirole, J. (2010). Individual and corporate social responsibility. *Economica*, 77(305), 1-19.
- BENKHELIF Tarik, HADIDI Adem et HAMOUDA Oumelkheir - L'impact de l'application d'audit interne sur la réduction du risque de crédit -Une étude de terrain sur un échantillon de banques commerciales algériennes- *Journal of Economic Growth and Entrepreneurship JEGE-Year : 2021 Vol.4-No.8* -pp:41-52
- Benmerzoug, D., Benmebarek, S., & Aoudi, A. (2021). Défis de la transformation digitale de l'audit interne en Algérie. *Revue des Sciences de Gestion*, 54(1), 111-124.
- Berle, A. A., & Means, G. C. (1932). The modern corporation and private property. Macmillan.
- Bernstein, P. L. (1996). Against the Gods: The Remarkable Story of Risk. Éditeur : Wiley.
- Bierstaker, J. L., Brody, R. G., & Pacini, C. (2006). Accountants' perceptions regarding fraud detection and prevention methods. *Managerial Auditing Journal*.
- Bontis, N. (1998). Intellectual capital: an exploratory study that develops measures and models. *Management decision*, 36(2), 63-76.
- Boudia Mounya et Debbi Ali -L'évaluation de la qualité de l'audit interne dans les banques algériennes : une contribution basée sur l'analyse de la perception des audités- Le cas de la Banque Extérieure d'Algérie : BEA –DIRASSAT_ Vol 10._N0 02 _ Juin 2019_ Université de Laghouat
- Bou-Raad, G. (2000). Internal auditors and a value-added approach: the new business regime. *Managerial Auditing Journal*, 15(4), 182-187.
- Boynton, W. C., & Johnson, R. N. (2006). Modern Auditing: Assurance Services and the Integrity of Financial Reporting. John Wiley & Sons.
- Brännström, D., & Cöster, M. (2019). Internal Audit Effectiveness: Evidence from the Public Sector in Sweden. *International Journal of Public Sector Management*, 32(4), 385-398.
- Briem, C. R., & Wald, A. (2018). Implementing Sustainability Activities Through Project Portfolio Management: A Governance Framework. *Project Management Journal*, 49(6), 62-75.
- Brink's MODERN INTERNAL AUDITING- A Common Body of Knowledge - 7TH EDITION ROBERT MOELLER John Wiley & Sons, Inc.- 2009.
- Bromiley, P., McShane, M., Nair, A., & Rustambekov, E. (2015). Enterprise risk management: Review, critique, and research directions. *Long Range Planning*, 48(4), 265-276. Éditeur : Elsevier.
- Brown, Robert L. (1998). Organizational Culture, Learning, and Control: A Dynamic System Approach. Cengage Learning.
- Brynjolfsson, E., & Hitt, L. M. (2000). Beyond computation: Information technology, organizational transformation and business performance. *Journal of economic perspectives*, 14(4), 23-48.
- Brynjolfsson, E., & McAfee, A. (2014). The Second Machine Age: Work, Progress, and Prosperity in a Time of Brilliant Technologies. W. W. Norton & Company.

- Burlaud, Alain, Colasse, Bernard. "Contrôle de Gestion - Perspectives Stratégiques et Managériales" (2018).
- Bushman, R. M., & Smith, A. J. (2001). Financial accounting information and corporate governance. *Journal of accounting and Economics*, 32(1-3), 237-333.
- Cadbury, A. (1992). Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance. Gee.
- Cameron, K. S., & Quinn, R. E. (2011). Diagnosing and changing organizational culture: Based on the competing values framework.
- Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Raghunandan, K. (2005). Factors Associated with U.S. Public Companies' Investment in Internal Auditing. *Accounting Horizons*, 19(2), 69-84.
- Carey, P., Simnett, R. et Tanewski, G. (2000). Demande volontaire d'audit interne et externe par les entreprises familiales. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19 (supplément), 37-51.
- Carter, D. A., Simkins, B. J., & Simpson, W. G. (2003). Corporate governance, board diversity, and firm value. *Financial review*, 38(1), 33-53.
- Cascarino, R. E. (2012). Auditor's Guide to Information Systems Auditing. John Wiley & Sons.
- Castanheira, N., Lima Rodrigues, L., & Craig, R. (2015). Factors Associated with the Adoption of Risk-based Internal Auditing. *Managerial Auditing Journal*, 25(1), 79-98.
- CDP. (2018). Global Climate Change Analysis. Carbon Disclosure Project.
- Chambers, A. D., & Rand, G. (2010). Operational Auditing Handbook: Auditing Business and IT Processes (2nd ed.). John Wiley & Sons.
- Christ, M. H., Masli, A., Sharp, N. Y., & Wood, D. A. (2015). Rotational Internal Audit Programs and Financial Reporting Quality: Do Compensating Controls Help? *Accounting, Organizations and Society*, 44, 37-59.
- Christensen, C. M. (2013). The Innovator's DNA: Mastering the Five Skills of Disruptive Innovators. Harvard Business Review Press.
- Christopher, M. (2016). Logistics & supply chain management. Pearson UK.
- Clikeman, P. M. (2009). Called to Account: Fourteen Financial Frauds that Shaped the American Accounting Profession. Routledge.
- Clikeman, P. M. (2012). Cases in Strategic Management: An Integrated Approach. Business Expert Press.
- Clikeman, Paul M. (2012). Cases in Strategic Management: An Integrated Approach. Business Expert Press.
- CNCC (2015). Pilotage des risques et gouvernance d'entreprise. Paris : Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes.
- COBIT (2019), Créer de la valeur avec COBIT 2019
- Coderre, D. (2009). Internal Audit: Efficiency Through Automation. John Wiley & Sons.
- Coetzee, P., & Lubbe, D. (2014). Improving the efficiency and effectiveness of risk-based internal audit engagements. *International Journal of Auditing*, 18(2), 115-125.
- Cohen Commission. (1978). Report of the Commission on Auditors' Responsibilities. AICPA.
- Cohen, A., & Sayag, G. (2010). The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organisations. *Australian Accounting Review*, 20(3), 296-307.
- Cohen, J., Pant, L.W. et Sharp, D.J., 2001. An examination of differences in ethical decision-making between Canadian business students and accounting professionals. *Journal of business ethics*, 30(4), pp.319-336.
- Coles, J. L., Daniel, N. D., & Naveen, L. (2008). Boards: Does one size fit all?. *Journal of financial economics*, 87(2), 329-356.
- Collier, Paul M. (2018). Accounting for Managers: Interpreting Accounting Information for Decision Making. 6e édition. Wiley.
- Coman, A., & Ronen, B. (2009). Focused SWOT: diagnosing critical strengths and weaknesses. *International Journal of Production Research*, 47(20), 5677-5689.
- Commission européenne. (2018). Recommandation sur le gouvernement d'entreprise.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2004). Enterprise Risk Management—Integrated Framework. COSO.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. "Internal Control - Integrated Framework" (2013).

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2017). Enterprise Risk Management - Integrated Framework. COSO.

Coombes, P., & Wong, S. C. Y. (2004). Why Codes of Governance Work. *The McKinsey Quarterly*, 2, 48-53.

Coram, P., Ferguson, C., & Moroney, R. (2008). Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud. *Accounting & Finance*, 48(4), 543-559.

COSO 1. (1992). Internal Control — Integrated Framework.

COSO. (2017). Managing Fraud Risk.

Crouhy, M., Galai, D., & Mark, R. (2014). *The Essentials of Risk Management*. McGraw-Hill Education.

Cuomo, F., Mallin, C., & Zattoni, A. (2016). Corporate governance codes: A review and research agenda. *Corporate Governance: An International Review*, 24(3), 222-241.

Curtis, M. B., & Borthick, A. F. (1999). Behavioral research in accounting: the challenges of process tracing. *Behavioral Research in Accounting*, 11, 93-115.

Cuyvers, L., De Pelsmacker, P., & Rayp, G. (2013). The relationship between value added and growth: Evidence from European countries. *Journal of Common Market Studies*, 51(2), 311-329.

Dalton, D. R., Daily, C. M., Ellstrand, A. E., & Johnson, J. L. (1998). Meta-analytic reviews of board composition, leadership structure, and financial performance. *Strategic management journal*, 19(3), 269-290.

Damodaran, A. (2012). *Investment valuation: Tools and techniques for determining the value of any asset*. John Wiley & Sons.

D'Aquila, J. M. (1998). Is the control environment related to financial reporting decisions?. *Managerial Auditing Journal*.

DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, 3(3), 183-199.

Deloitte (2021). Navigating the landscape of the future internal audit.

Deloitte. (2018). Global Chief Audit Executive Survey.

Deloitte. (2018). Internal Audit's Role in Talent Acquisition and Retention. Récupéré de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/internal-audit/us-ia-role-in-talent-acquisition-retention.pdf>

Deloitte. (2019). Internal Audit's Role in Cybersecurity. Récupéré de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/internal-audit/us-ia-role-in-cybersecurity.pdf>

Deloitte. (2019). Supplier Risk Management: An Internal Audit Perspective. Récupéré de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/audit/cn-audit-supplier-risk-management-internal-audit-perspective-en-190807.pdf>

Deloitte. (2021). Unlocking the Value of Internal Audit Through Communication. Récupéré de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/xs/Documents/audit/unlocking-the-value-of-internal-audit-through-communication.pdf>

Deming, W. E. (1993). *The New Economics for Industry, Government, Education*. MIT Press.

DeNisi, A. S. et Pritchard, R. D. (2006). *Performance Appraisal, Performance Management and Improving Individual Performance*. Routledge.

Denison, D. R. (1990). *Corporate culture and organizational effectiveness*.

Desai, V., Roberts, R. W., & Srivastava, R. (2011). An Analytical Model for External Auditor Evaluation of the Internal Audit Function Using Belief Functions. *Contemporary Accounting Research*, 27(2), 537-575.

Dessler, G. (2013). *Human resource management*. Pearson Education India.

- Deumes, R. (2008). Corporate risk reporting: A content analysis of narrative risk disclosures in prospectuses. *Journal of Business Communication*, 45(2), 120-157.
- Deumes, R. (2008). Corporate Risk Reporting: A Content Analysis of Narrative Risk Disclosures in Prospectuses. *Journal of Business Communication*, 45(2), 120-157.
- Dey, P. K. (2012). Project risk management using multiple criteria decision-making technique and decision tree analysis: a case study of Indian oil refinery. *Production Planning & Control*, 23(12), 903-921.
- DeZoort, F.T., Hermanson, D.R., Archambeault, D.S. et Reed, S.A., 2002. Audit committee effectiveness: A synthesis of the empirical audit committee literature. *Journal of accounting literature*, 21, pp.38-75.
- DiMaggio, PJ et Powell, WW (1983). La cage de fer revisitée : isomorphisme institutionnel et rationalité collective dans les domaines organisationnels. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.
- Dittenhofer, M. (2001). Internal auditing effectiveness: an expansion of present methods. *Managerial Auditing Journal*.
- Dittmar, L. (2016). Financial Executives International: A Vital Resource for the CFO. *Strategic Finance*, 97(9), 24-31.
- DJAROUD Yasmina et , GRAA Amel- L'audit social et sa contribution au pouvoir décisionnel de l'entreprise: Cas des entreprises de la région Oranaise - Publié le : 10/03/2021- *Revue Organisation & Travail* Volume 9, N°4 (2021)
- Doherty, N. A. (2000). *Integrated Risk Management: Techniques and Strategies for Managing Corporate Risk*. Éditeur : McGraw-Hill.
- Donaldson, L., & Davis, J. H. (1991). Stewardship theory or agency theory: CEO governance and shareholder returns. *Australian Journal of Management*, 16(1), 49-64.
- D'Onza, G., Selim, G. M., Melville, R., & Allegrini, M. (2015). A study on internal auditor perceptions of the function's role and objectives. *Managerial Auditing Journal*.
- Drucker, P. F. (2008). *The Essential Drucker: The Best of Sixty Years of Peter Drucker's Essential Writings on Management*. HarperCollins.
- Dupuy, Y., & Gajewski, J.-F. (2006). Les limites du contrôle interne. *Echanges*, 230, 48-50.
- Dyson, R. G. (2004). Strategic development and SWOT analysis at the University of Warwick. *European Journal of Operational Research*, 152(3), 631-640.
- Elkington, J. (1998). *Cannibals with Forks: The Triple Bottom Line of 21st Century Business*. New Society Publishers.
- Enriques, L., & Volpin, P. (2007). Corporate governance reforms in continental Europe. *The Journal of Economic Perspectives*, 21(1), 117-140.
- Epstein, M.J., Buhovac, A.R. (2014). *Making Sustainability Work: Best Practices in Managing and Measuring Corporate Social, Environmental and Economic Impacts*. Berrett-Koehler Publishers.
- Ernst & Young. (2018). *The Future of Internal Audit*.
- Ernst & Young. (2023). *The Evolving Role of Internal Audit: Enhancing Organizational Resilience*.
- Eulerich, M., & Theis, J. C. (2018). The Current State of Research on Internal Auditing: A Systematic Literature Review. *Journal of Management Control*, 29(2), 133-184.
- EY. (2019). *Global Risk Survey*. Ernst & Young.
- Fama, EF (1980). Problèmes d'agence et théorie de l'entreprise. *Journal of Political Economy*, 88(2), 288-307.
- Fama, EF et Jensen, MC (1983). Séparation de la propriété et du contrôle. *The Journal of Law and Economics*, 26(2), 301-325.
- FEI (Financial Executives International). (1979). *FEI's Response to the Cohen Commission Report*.
- Feizizadeh, A. (2012). Renforcer l'efficacité de l'audit interne. *Revue indienne des sciences et technologies*, 5(5), 2777-2778.
- Fema. (2020). *Risk Management Series: Identifying and Assessing Risk*. Federal Emergency Management Agency.

Filatotchev, I., & Wright, M. (2017). Agency theory perspective on corporate governance. *The SAGE handbook of corporate governance*, 37-59.

Financial Reporting Council. "Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code" (1999).

Flesher, D. L. (1996). *The Institute of Internal Auditors: 50 Years of Progress Through Sharing*. The Institute of Internal Auditors.

Fraudulent Financial Reporting: Did Sarbanes-Oxley Get It Wrong? *Contemporary Accounting Research*, 29(4), 1109-1136.

Freeman, R. E. (1984). *Strategic management: A stakeholder approach*. Boston: Pitman.

Funnell, W., & Barzelay, M. (2015). The history of public auditing in France and Britain from the late-medieval period to the present. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(5), 684-718.

Gamble, K. J., & Hale, T. M. (2020). Financial Literacy and the Use of Written Information in Financial Decisions. *Journal of Behavioral Finance*, 21(1), 1-16.

Gartner (2021). *The Future of Internal Audit: Harnessing Data and Analytics*.

Gepp, A., Linnenluecke, M. K., O'Neill, T. J., & Smith, T. (2018). Big Data Techniques in Auditing Research and Practice: Current Trends and Future Opportunities. *Journal of Accounting Literature*, 40, 102-115.

Gersick, K. E., Davis, J. A., Hampton, M. M., & Lansberg, I. (1997). *Generation to generation: Life cycles of the family business*. Harvard Business Press.

Ghoshal, S., & Bartlett, C. A. (1995). Changing the role of top management: beyond systems to people. *Harvard Business Review*, 73(2), 132-142.

Girotra, K., Terwiesch, C., & Ulrich, K. T. (2010). Idea generation and the quality of the best idea. *Management science*, 56(4), 591-605.

Gómez-Mejía, L. R., Balkin, D. B., & Cardy, R. L. (2007). *Managing human resources*. Pearson/Prentice Hall.

Goodwin, J. (2004). A Comparison of Internal Audit in the Private and Public Sectors. *Managerial Auditing Journal*, 19(5), 640-650.

Goodwin-Stewart, J. et Kent, P. (2006). L'utilisation de l'audit interne par les entreprises australiennes. *Managerial Auditing Journal*, 21(1), 81-101.

Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A., & Church, B. K. (2012). The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting Literature*, 31, 194-233.

Gramling, A.A., Maletta, M.J., Schneider, A. et Church, B.K., 2004. The role of the internal audit function in corporate governance. *Journal of Accounting Literature*, 23, pp.194-244.

Griffiths, P. (2018). *Risk-based Internal Auditing: An Introduction* (3rd ed.). IT Governance Publishing.

Guest, D. E. (1997). Human resource management and the American dream. *Journal of management studies*, 34(4), 377-397.

Hamel, G., & Prahalad, C. K. (1994). Competing for the future. *Harvard Business Review*, 72(4), 122-128.

Hammer, M. (1990). Reengineering work: don't automate, obliterate. *Harvard Business Review*, 68(4), 104-112.

Hansen, M. H. (2015). *Creating Value: The Theory and Practice of Marketing Semiotics Research*. Oxford University Press.

Hart, S. L. (2005). *Capitalism at the Crossroads: The Unlimited Business Opportunities in Solving the World's Most Difficult Problems*. Wharton School Publishing.

Hass, S., Abdolmohammadi, M. J., & Burnaby, P. (2006). The Americas Literature Review on Internal Auditing. *Managerial Auditing Journal*, 21(8), 835-844.

Healy, Paul M., Palepu, Krishna G. (2017). *Business Analysis Valuation: Using Financial Statements*. 5e édition. Cengage Learning.

Helms, M. M., & Nixon, J. (2010). Exploring SWOT analysis - where are we now? A review of academic research from the last decade. *Journal of Strategy and Management*, 3(3), 215-251.

- Herbane, B. (2010). The evolution of business continuity management: A historical review of practices and drivers. *Business History*, 52(6), 978-1002.
- Hermanson, D. R., & Rittenberg, L. E. (2003). Internal Audit and Organizational Governance. In A. D. Bailey, A. A. Gramling, & S. Ramamoorti (Eds.), *Research Opportunities in Internal Auditing*. The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Hermanson, D. R., Ivancevich, D. M., & Ivancevich, S. H. (2008). The Treadway Commission: Its Recommendations, Implementation, and Impact. *Accounting Horizons*, 22(4), 395-412.
- Hermanson, D. R., Smith, J. L., & Stephens, N. M. (2017). How effective are organizations' internal controls? Insights into specific internal control elements. *Current Issues in Auditing*, 11(1), A1-A6.
- Hess, D. W., & Impavido, G. (2003). Governance of public cash and portfolio management. The World Bank.
- Hillson, D. (2002). Extending the risk process to manage opportunities. *International Journal of Project Management*, 20(3), 235-240.
- Hillson, D., & Murray-Webster, R. (2017). *Understanding and Managing Risk Attitude*. Routledge.
- Hofmann, David A., Burke, Michael J., Zohar, Dov. (2011). *The Role of Leadership in Safety*. Emerald Group Publishing.
- Hoitash, R., Hoitash, U., & Bedard, J. C. (2009). Corporate governance and internal control over financial reporting: A comparison of regulatory regimes. *The Accounting Review*.
- Hopkin, P. (2017). *Fundamentals of risk management: understanding, evaluating and implementing effective risk management*. Kogan Page Publishers.
- Hopt, K. J. (2013). Corporate governance of banks and other financial institutions after the financial crisis. *Journal of Corporate Law Studies*, 13(2), 219-253.
- Hoyt, R. E., & Liebenberg, A. P. (2011). The value of enterprise risk management. *Journal of Risk and Insurance*, 78(4), 795-822.
- Hua, N., Xiao, Q., & Bai, B. (2015). An Exploratory Study of the Application of Internal Auditing in the Hotel Industry in China. *International Journal of Hospitality Management*, 49, 76-85.
- Huse, M. (2005). Accountability and creating accountability: A framework for exploring behavioural perspectives of corporate governance. *British Journal of Management*, 16(s1), S65-S79.
- IFAC (2021). *International Standard on Auditing 315*.
- IFAC (International Federation of Accountants). (2012). *International Standard on Auditing (ISA) 200 - Overall Objectives of the Independent Auditor*.
- IFAC. (2018). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. IFAC.
- IFACI (2019). *Référentiel Professionnel de l'Audit Interne*. Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne.
- IFACI. (2012). **Le rôle de l'audit interne dans la gouvernance**. Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne.
- IFERA (2003). Family businesses dominate. *Family Business Review*, 16(4), 235-240.
- IIARF (Institute of Internal Auditors Research Foundation). (2017). *Global Internal Audit Common Body of Knowledge (CBOK)*.
- Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne (IFACI). (2017). *Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne*. Paris : IFACI.
- Institut français des administrateurs (IFA). (2019). *Code de gouvernement d'entreprise*.
- Institute of Internal Auditors (IIA) (2020). *Guidance on Benchmarking Internal Audit Functions*.
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*. Altamonte Springs, FL: IIA.
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2018). *Supplier Management: Risk Management and Audit Considerations*. Récupéré de <https://na.theiia.org/standards-guidance/topics/Documents/Practice-Guidance-Supplier-Management.pdf>

Institute of Internal Auditors. (2020). Implementation Guides. Repéré à <https://global.theiia.org/standards-guidance/implementation-guides/Pages/Implementation-Guides.aspx>

Institute of Risk Management. (2018). AIRMIC, ALARM, IRM. A Risk Management Standard. Institute of Risk Management.

International Federation of Accountants (IFAC) (2016). International Standards on Auditing (ISA) 230, Audit Documentation.

International Organization for Standardization. (2018). ISO 31000:2018 Risk management - Guidelines. ISO.

ISACA (2015), COBIT Framework

ISACA. "COBIT 2019 Framework" (2019).

ISO (2008). Risk management vocabulary. Genève : International Organization for Standardization.

ISO (2018), Lignes directrices pour le management des risques

ISO 31000:2018, Management du risque - Lignes directrices.

ISO 9001:2015 - Quality management systems - Requirements.

Jamali, D., Safieddine, A. M., & Rabbath, M. (2008). Corporate governance and corporate social responsibility synergies and interrelationships. *Corporate Governance: An International Review*, 16(5), 443-459.

Janvrin, D. J., & Weidenmier Watson, M. (2017). "Big Data": A New Twist to Accounting. *Journal of Accounting Education*, 38, 3-8.

Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of financial economics*, 3(4), 305-360.

Jensen, M. C., & Murphy, K. J. (1990). Performance pay and top-management incentives. *Journal of political economy*, 98(2), 225-264.

Johl, S. K., Johl, S. V., Subramaniam, N., & Cooper, B. (2013). Internal audit function, board quality and financial reporting quality: evidence from Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 28(9), 780-814.

KALACHE Meryem- Evaluation de la Performance de l'Audit Interne au sein de l'Entreprise NAFTAL- L'Ecole Supérieure de Commerce, Laboratoire E.P.C.G, Algérie-22/05/2021.

Kaplan, R. S. et Norton, D. P. (2008). *The Execution Premium : Linking Strategy to Operations for Competitive Advantage*. Harvard Business Review Press.

Kaplan, R. S., & Mikes, A. (2012). Managing Risks: A New Framework. *Harvard Business Review*, 90(6), 48-60.

Karagiorgos, T., Drogalas, G., Christodoulou, P., & Klavanidou, K. (2011). Internal Auditing as an Effective Tool for Corporate Governance. *Journal of Business Management*, 2(1), 15-23.

Kerrin, M. (1999). Indicators of risk in work groups: a qualitative approach. *Work & Stress*, 13(2), 168-182.

Kim, W. C., & Mauborgne, R. (2005). *Blue Ocean Strategy: How to Create Uncontested Market Space and Make the Competition Irrelevant*. Harvard Business Review Press.

Klein, A. (1998). Firm performance and board committee structure. *The Journal of Law and Economics*, 41(1), 275-304.

Knapp, Michael C. (2016). *Contemporary Auditing: Real Issues and Cases*. 11e édition. Cengage Learning.

Koehler, M. (2012). The Foreign Corrupt Practices Act in the Ultimate Year of Its Decade of Resurgence. *Indiana Law Review*, 43(2), 389-428.

Kogan, A., Alles, M. G., Vasarhelyi, M. A., & Wu, J. (2014). Design and Evaluation of a Continuous Data Level Auditing System. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(4), 41-56.

Kotler, P. et Armstrong, G. (2018). *Principes de marketing*, Pearson

KPMG (2022). *The future of internal audit: Driving business transformation*.

KPMG. (2017). *Global Risk Survey*. KPMG International.

KPMG. (2018). Creating Value Through Internal Audit.
[Lien](https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2018/08/creating-value-through-internal-audit.pdf)

KPMG. (2020). Internal Audit in the Age of Disruption.

Lagadec, P. (1993). Preventing Chaos in a Crisis: Strategies for Prevention, Control and Damage Limitation. Éditeur : McGraw-Hill.

Lan, L. L., & Heracleous, L. (2010). Rethinking agency theory: the view from law. *Academy of Management Review*, 35(2), 294-314.

Latham, G. P. et Pinder, C. C. (2005). Work Motivation Theory and Research at the Dawn of the Twenty-First Century. *Annual Review of Psychology*, 56, 485-516.

Laverty, K. J. (1996). Economic "short-termism": the debate, the unresolved issues, and the implications for management practice and research. *Academy of Management Review*, 21(3), 825-860.

Lawler, E. E., & Worley, C. G. (2014). Management reset: Organizing for sustainable effectiveness. John Wiley & Sons.

Le nouveau COSO ... et ses 17 principes fondateurs pour un contrôle interne efficient juin-juillet 2013 - Audit & Contrôle internes -IFACI-n°215

Lenz, R., & Hahn, U. (2015). A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 5-33.

Li, C., Gong, G., & Li, W. (2018). Internal control weaknesses and debt financing. *Journal of Corporate Finance*, 49, 119-135.

Lipton, M., & Lorsch, J. W. (1992). A modest proposal for improved corporate governance. *The business lawyer*, 48(1), 59-77.

Liu, Q., & Vasarhelyi, M. A. (2014). Big Data and Audit Evidence. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 11(1), 153-165.

Locke, E. A. et Latham, G. P. (2002). Building a Practically Useful Theory of Goal Setting and Task Motivation. *American Psychologist*, 57(9), 705-717.

Loi Sarbanes-Oxley. (2002). Sarbanes-Oxley Act of 2002. États-Unis.

Mallin, C. A. (2013). Corporate governance. Oxford University Press, USA.

Mallin, C. A. (2016). Corporate governance. Oxford University Press.

Marsh & McLennan. (2018). Global Risks Report. Marsh & McLennan Companies.

Marshall, Alasdair. "Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code" -Financial Reporting Council- (2005).

Mautz, R. K., & Sharaf, H. A. (1961). The philosophy of auditing. American Accounting Association.

McKinsey & Company. (2021). The Future of Internal Audit: Preparing for a Transformed World. McKinsey & Company.

Menon, K., & Williams, J. D. (1994). The use of audit committees for monitoring. *Journal of accounting and public policy*, 13(2), 121-139.

Menon, K., & Williams, J. D. (1994). The use of audit committees for monitoring. *Journal of accounting and public policy*, 13(2), 121-139.

Méric, J., Bescos, P.-L., & A. Coubault (2009). Management des risques de l'entreprise. Paris : LGDJ.

Merna, T., & Al-Thani, F. F. (2008). Corporate Risk Management. John Wiley & Sons.

Metcalfe, Henry, Lybrand, William M. "The Accountant's Manual" (1895).

Mihret, DG et Woldeyohannis, GZ (2008). Rôle à valeur ajoutée de l'audit interne : une étude de cas éthiopienne. *Managerial Auditing Journal*, 23(6), 567-595.

Mihret, DG, James, K., & Mula, JM (2012). Antécédents et implications de l'efficacité de l'audit interne sur la performance organisationnelle : quelques propositions et programme de recherche. *Pacific Accounting Review*, 24(3), 191-208.

Mikes, A. (2009). Risk management and calculative cultures. *Management accounting research*, 20(1), 18-40.

Mikes, A., & Kaplan, R. S. (2014). Towards a contingency theory of enterprise risk management. Harvard Business School Working Paper, 13-063.

Moeller, R. R. (2004). Sarbanes-Oxley and the New Internal Auditing Rules. John Wiley & Sons.

Moeller, R. R. (2016). Brink's modern internal auditing: A common body of knowledge. John Wiley & Sons.

Monks, R., & Minow, N. (2011). Corporate governance. John Wiley & Sons.

Mukherjee, S. (2019). Impact of data analytics on internal audit effectiveness. *International Journal of Disclosure and Governance*, 16(2), 81-92.

National Institute of Standards and Technology (NIST). (2017). Framework for Improving Critical Infrastructure Cybersecurity. NIST.

Ng, PH, Koh, HC et Chia, A. (1993). Le rôle de la fonction d'audit interne dans l'examen du système comptable informatisé : une étude réalisée à Singapour. *Revue internationale de comptabilité*, 28(2), 154-172.

Nocco, B. W., & Stulz, R. M. (2006). Enterprise risk management: Theory and practice. *Journal of Applied Corporate Finance*, 18(4), 8-20.

Noe, R. A., Hollenbeck, J. R., Gerhart, B. et Wright, P. M. (2022). *Human Resource Management : Gaining a Competitive Advantage*. McGraw-Hill Education.

Nordberg, D. (2011). *Corporate governance: Principles and issues*. Sage.

OCDE (2015). *Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE et du G20*.

Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). (2004). *Principes de gouvernance d'entreprise*.

Organisation for Economic Co-operation and Development. (2014). *Risk and Resilience: From Good Idea to Good Practice*. OECD Publishing.

Osborn, A. F. (1953). *Applied imagination*. Scribner.

Otley, DT (1980). La théorie de la contingence en comptabilité de gestion : réalisations et pronostics. *Comptabilité, organisations et société*, 5(4), 413-428.

Oxelheim, L., & Randøy, T. (2003). The impact of foreign board membership on firm value. *Journal of Banking & Finance*, 27(12), 2369-2392.

Paape, L. (2017). The future role and subject matter of internal auditing: Stakeholder expectations and activity scope. *Journal of Accounting and Public Policy*, 36(3), 195-209.

Paape, L., & Speklé, R. F. (2012). The adoption and design of enterprise risk management practices: An empirical study. *European Accounting Review*, 21(3), 533-564.

Pagach, D., & Warr, R. (2011). The characteristics of firms that hire chief risk officers. *Journal of risk and insurance*, 78(1), 185-211.

Pfeffer, J., & Salancik, G. R. (1978). *The external control of organizations: A resource dependence perspective*. New York: Harper and Row.

Pickett, K. H. S. (2010). *The internal auditing handbook*. John Wiley & Sons.

Pickett, K. H. S. (2015). *The internal auditing handbook*. John Wiley & Sons.

Pickett, K. H., & Pickett, K. H. (2018). *The Internal Auditing Handbook*.

Plant, K. L., & Steyn, B. (2019). Internal audit resourcing: What are the factors that influence the sourcing decision?. *Managerial Auditing Journal*.

Porter, M. E., & Kramer, M. R. (2011). Creating Shared Value. *Harvard Business Review*, 89(1-2), 62-77.

Porter, M.E. (1998). *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*. Free Press.

Porter, M.E. (2008). *The Five Competitive Forces That Shape Strategy*. Harvard Business Review Press.

Power, M. (2009). The risk management of nothing. *Accounting, organizations and society*, 34(6-7), 849-855. Éditeur : Elsevier.

Power, M., Scheytt, T., Soin, K., & Sahlin, K. (2009). Reputational risk as a logic of organizing in late modernity. *Organization studies*, 30(2-3), 301-324.

Prawitt, DF, Smith, JL et Wood, DA (2009). Qualité de l'audit interne et gestion des résultats. *The Accounting Review*, 84(4), 1255-1280.

Prawitt, DF, Smith, JL et Wood, DA (2009). Qualité de l'audit interne et gestion des résultats. *The Accounting Review*, 84(4), 1255-1280.

PricewaterhouseCoopers (PwC). (2020). *Managing Fraud Risk: A Practical Guide for Internal Audit*. Récupéré de <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/forensics/assets/pwc-managing-fraud-risk-internal-audit.pdf>

Project Management Institute (PMI). (2017). *A Guide to the Project Management Body of Knowledge (PMBOK Guide)*. PMI.

Project Management Institute. (2017). *A Guide to the Project Management Body of Knowledge (PMBOK® Guide) - Sixth Edition*. Project Management Institute.

Protiviti (2022). *Navigating the landscape of the future internal audit*.

Protiviti. (2019). *Internal Auditing Around the World, Volume 15: Transforming Internal Audit to Create Value*. Protiviti.

Protiviti. (2021). *Agile Internal Audit: Enabling Resilience and Responsiveness*. Protiviti.

Protiviti. (2021). *Internal Audit Transformation: Charting the Course for the Future*.

Publication Internal Control – Integrated Framework (2013) du COSO- KPMG-2013

PWC (2020). *Effective internal control: A guide for owners and directors*.

PwC. (2018). *Internal Audit's Role in Cybersecurity*.

PwC. (2019). *Effective Internal Communications*. Récupéré de <https://www.pwc.com/m1/en/publications/effective-internal-communications.pdf>

PwC. (2019). *Internal Audit - Unlocking the Power of Insights*.

PwC. (2019). *Internal Audit's Role in Talent Management*. Récupéré de <https://www.pwc.com/gx/en/services/advisory/consulting/internal-audit-risk-assurance/assets/internal-audits-role-in-talent-management.pdf>

PwC. (2020). *Internal Audit's Role in Change Management*. Récupéré de <https://www.pwc.com/gx/en/services/advisory/consulting/internal-audit-risk-assurance/assets/internal-audits-role-in-change-management.pdf>

PwC. (2020). *The Value of Internal Audit*. <https://www.pwc.com/us/en/services/audit-assurance/internal-audit/value-of-internal-audit.html>

PwC. (2021). *Internal Audit Innovation: Embracing Agility*.

Raghunandan, K., & Rama, D. V. (2006). SOX Section 404 Material Weakness Disclosures and Audit Fees. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 25(1), 99-114.

Raghunandan, K., Rama, D. V., & Scarbrough, D. P. (2001). Audit committee composition and interaction with internal auditing: Canadian evidence. *Accounting Horizons*, 15(2), 123-136.

Ramamoorti, S. (2003). *Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects*. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

Reding, K. F., Sobel, P. J., Anderson, U. L. 2013

Reding, K. F., Sobel, P. J., Anderson, U. L., Head, M. J., Ramamoorti, S., Salamasick, M., et Riddle, C. (2013). *Audit interne : services d'assurance et de conseil (3e éd.)*. Fondation de recherche de l'Institut des auditeurs internes.

Reichheld, F. F., & Sasser Jr, W. E. (1990). Zero defections: Quality comes to services. *Harvard business review*, 68(5), 105-111.

Rejda, G. E. (1998). *Principles of Risk Management and Insurance*. Éditeur : Addison-Wesley.

Rejda, G. E., & McNamara, M. J. (2017). *Principles of Risk Management and Insurance*. Pearson Education.

Rezaee, Z. (2002). *Financial Statement Fraud: Prevention and Detection*. Wiley

Rezaee, Z., & Lander, G. H. (1993). The internal auditor's relationship with the audit committee. *Managerial Auditing Journal*, 8(3).

Riahi-Belkaoui, A. (2003). *Accounting theory*. Cengage Learning.

- Rittenberg, L. E. (2013). Moving Internal Audit Back to the Future. *Research Opportunities in Internal Auditing*, 7, 7-16.
- Roth, J. (2003). Comment les auditeurs internes ajoutent-ils de la valeur ? Dans *Audit interne* (pp. 19-24). L'Institut des auditeurs internes.
- Roussy, M. (2015). Internal Auditors' Roles: From Watchdogs to Helpers and Protectors of the Top Manager. *Critical Perspectives on Accounting*, 32, 20-29.
- Rozario, A. M., & Vasarhelyi, M. A. (2018). Auditing with Smart Contracts. *The International Journal of Digital Accounting Research*, 18, 1-27.
- Rupsys, R., & Boguslauskas, V. (2007). Measuring Performance of Internal Auditing. *Engineering Economics*, 55(5), 9.
- Ruud, TF (2003). La fonction d'audit interne : une partie intégrante de la gouvernance organisationnelle. Dans A. Najam et V. Haufler (dir.), *Responsabilité sociale des entreprises dans un monde en voie de mondialisation* (pp. 201-226). Brookings Institution Press.
- SAHNOUNE Mustapha et BEDOUI Samia- Contribution de l'audit interne dans l'amélioration de la performance de l'entreprise. Etude de cas : l'entreprise LAITERIE TELL -Sétif--
مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية- 15-03-2019-
- Sajady, H., Dastgir, M., & Hashem Nejad, H. (2008). Evaluation of the effectiveness of accounting information systems. *International Journal of Information Science and Technology*, 6(2).
- Sarens, G., & De Beelde, I. (2006). La perception des auditeurs internes sur leur rôle dans la gestion des risques : une comparaison entre les entreprises américaines et belges. *Managerial Auditing Journal*, 21(1), 63-80.
- Saridakis, G., & Cooper, C. L. (2014). How important are different forms of social capital for job satisfaction, wages and promotions? *International Journal of Human Resource Management*, 25
- Sawyer, L. (2016). *Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing*.
- Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A., & Scheiner, J. H. (2019). *Sawyer's internal auditing: The practice of modern internal auditing*. Institute of Internal Auditors.
- Schaltegger, S., Lüdeke-Freund, F., & Hansen, E. G. (2016). Business cases for sustainability: the role of business model innovation for corporate sustainability. *Journal of Cleaner Production*, 163, S11-S19.
- Schein, Edgar H. (2010). *Organizational Culture and Leadership*. 4e édition. Jossey-Bass.
- Scott, WR (2014). *Institutions et organisations : idées, intérêts,*
- Searcy, C., & Buslovich, R. (2014). Corporate perspectives on the development and use of sustainability reports. *Journal of business ethics*, 121(2), 149-169.
- Shleifer, A., & Vishny, R. W. (1997). A survey of corporate governance. *The Journal of Finance*, 52(2), 737-783.
- Simnett, R., Vanstraelen, A., & Chua, W. F. (2009). Assurance on sustainability reports: An international comparison. *The accounting review*, 84(3), 937-967. Éditeur : American Accounting Association.
- Simons, Robert. (1995). *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Harvard Business School Press.
- Snider, J. H. (2015). *The new political economy of risk and uncertainty*. Cambridge University Press.
- Sobel, Paul J., Jacka, J. Michael. (2012). *Auditor's Guide to IT Auditing*. 2e édition. Wiley.
- Soh, D. S., & Martinov-Bennie, N. (2011). The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial Auditing Journal*, 26(7), 605-622.
- Solomon, J. (2013). *Corporate governance and accountability*. John Wiley & Sons.
- Spence, M. (1973). Signalisation du marché du travail. *The Quarterly Journal of Economics*, 87(3), 355-374.
- Spira, L. F., & Page, M. (2003). Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16(4), 640-661.
- Steier, L. P., Chrisman, J. J., & Chua, J. H. (2015). Governance challenges in family businesses and business families. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 39(6), 1265-1280.

- Steinbart, P. J., Raschke, R. L., Gal, G., & Dilla, W. N. (2012). The Relationship between Internal Audit and Information Security: An Exploratory Investigation. *International Journal of Accounting Information Systems*, 13(3), 228-243.
- Stern Stewart & Co. (1990). The EVA® Financial Management System. New York: HarperBusiness.
- Suchman, MC (1995). Gestion de la légitimité : approches stratégiques et institutionnelles. *Academy of Management Review*, 20(3), 571-610.
- Taylor, F. W. (1911). *The Principles of Scientific Management*. Harper & Brothers.
- Teece, D., Pisano, G., & Shuen, A. (1997). Dynamic Capabilities and Strategic Management: Organizing for Innovation and Growth. *Strategic Management Journal*, 18(7), 509-533.
- Treadway Commission. (1987). *Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting*
- Tricker, R. I. (2015). *Corporate governance: Principles, policies, and practices*. Oxford University Press.
- Trieschmann, J. S., Hoyt, R. E., & Sommer, D. W. (2005). *Risk Management and Insurance*. Éditeur : South-Western College Pub.
- Uhlaner, L. M. (2005). The use of the Guttman scale in development of a family business index. *Family Business Review*, 18(1), 41-56.
- UK Corporate Governance Code (2018). Financial Reporting Council.
- une comparaison des principaux référentiels de contrôle interne –louis vaur et florence fradin- audit interne enjeux et pratiques à l'international- Groupe Eyrolles, 2007
- Vallario, C. W. (2003). Effective report writing for internal auditors. *Internal Auditor*, 60(2), 53-57.
- Van Grembergen, Wim, De Haes, Steven. (2013). *Enterprise Governance of Information Technology: Achieving Alignment and Value, Featuring COBIT 5*. Springer.
- Vasarhelyi, M. A., Alles, M. G., Kuenkaikaw, S., & Littlely, J. (2012). The acceptance and adoption of continuous auditing by internal auditors: A micro analysis. *International Journal of Accounting Information Systems*, 13(3), 267-281.
- Vernimmen, P., Quiry, P., Dallochio, M., & Le Fur, Y. (2014). *Finance d'entreprise*. Dalloz
- Verschoor, C. C. (1998). A Study of the Link Between a Corporation's Financial Performance and Its Commitment to Ethics. *Journal of Business Ethics*, 17(13), 1509-1516.
- Viscelli, T. R., Beasley, M. S., & Hermanson, D. R. (2016). The integration of risk management and internal audit: Evidence from audit committees. Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Wallace, W. A. (1984). Internal auditors can cut outside CPA costs. *Harvard Business Review*, 62(2), 16-20.
- Warren, J. D., Moffitt, K. C., & Byrnes, P. (2015). How Big Data Will Change Accounting. *Accounting Horizons*, 29(2), 397-407.
- Watts, RL et Zimmerman, JL (1983). Problèmes d'agence, audit et théorie de l'entreprise : quelques éléments de preuve. *The Journal of Law and Economics*, 26(3), 613-633.
- Wernerfelt, B. (1984). Une vision de l'entreprise basée sur les ressources. *Strategic Management Journal*, 5(2), 171-180.
- Whittington, R., & Pany, K. (2012). *Principles of auditing & other assurance services*. McGraw-Hill/Irwin.
- Wintoki, M. B., Linck, J. S., & Netter, J. M. (2012). Endogeneity and the dynamics of internal corporate governance. *Journal of Financial Economics*, 105(3), 581-606.
- World Economic Forum. (2015). *Global Risks Report*. World Economic Forum.
- YASMINE oudjedi damerdji et ABDELLATIF KERZABI - La pratique de l'audit au sein des sociétés Algériennes Etude de cas : SITEL - AL-MOASHEER *Journal of Economic Studies*- Vol-02,Iss-03 August 2018
- Yasmine Oudjedi Damerdj et Abdellatif Kerzabi -Pratique de l'audit interne au sein d'une Entreprise publique Algérienne :Le cas de l'Entreprise Nationale des Industrie Electroniques (ENIE)-
- Zahra, S. A., & Pearce, J. A. (1989). Boards of directors and corporate financial performance: A review and integrative model. *Journal of management*, 15(2), 291-334.

- Zaman, M., & Sarens, G. (2013). Informal Interactions Between Audit Committees and Internal Audit Functions: Exploratory Evidence and Directions for Future Research. *Managerial Auditing Journal*, 28(6), 495-515.
- Zattoni, A., & Cuomo, F. (2008). Why adopt codes of good governance? A comparison of institutional and efficiency perspectives. *Corporate Governance: An International Review*, 16(1), 1-15.
- Zeithaml, V. A., Bitner, M. J. et Gremler, D. D. (2018). *Services Marketing : Integrating Customer Focus Across the Firm*. McGraw-Hill Education.
- Zenger, T., & Hesterly, W. S. (1997). The disaggregation of corporations: Selective intervention, high-powered incentives, and molecular units. *Organization science*, 8(3), 209-222. -INFORMS.
- Zhang, Y., Zhou, J., & Zhou, N. (2007). Audit committee quality, auditor independence, and internal control weaknesses. *Journal of accounting and public policy*, 26(3), 300-327.

table des matières	
intitulé	page
Introduction générale	4
La partie théorique	
1er chapitre : performance d'entreprise et audit interne : décrypter les leviers d'une création de valeur optimale	10
1ère section : la performance d'entreprise	12
I. Les déterminants de la performance dans l'entreprise	
1. Les facteurs internes influençant la performance dans l'entreprise	13
2. Les facteurs externes influençant la performance dans l'entreprise	16
Ii. Les indicateurs de performance dans l'entreprise	
1. Les indicateurs financiers de performance	19
2. Les indicateurs non financiers de performance	22
Iii. Les pratiques de gestion de la performance dans l'entreprise	25
Vi. Les stratégies pour améliorer la performance	30
2ème section : la valeur ajoutée dans l'entreprise	34
I. Revue de littérature sur la création de la valeur ajoutée dans l'entreprise	36
Ii. Les différentes composantes de la valeur ajoutée dans l'entreprise	41
Iii. Les différentes notions de la valeur ajoutée	43
Iv. Les avantages de l'augmentation de la valeur ajoutée dans l'entreprise	45
V. Les mécanismes d'augmentation de la valeur ajoutée dans l'entreprise	46
Vi. Limites de la valeur ajoutée	47
3ème section : la valeur ajoutée de l'audit interne dans l'entreprise	50
Introduction	51
Conclusion	66
2ème chapitre : audit interne, pilier de la performance durable : maîtriser le contrôle interne, gérer les risques, optimiser la gouvernance	69
1ère section : le contrôle interne	72
I. L'importance du contrôle interne dans les organisations	73
Ii. Définition de contrôle interne	77
Iii. Évolution historique précise du contrôle interne	79
Iv. Approches théoriques du contrôle interne	80
V. Cadres conceptuels et modèles de référence	87
Vi. Les développements récents du coso	99
Vii-les limites inhérentes du contrôle interne selon le coso	105
2ème section : le management des risques	108

I. L'histoire du risque dans l'entreprise	110
Ii. Introduction au management des risques	113
Iii. Les référentiels du management des risques	119
Vi. Principaux outils du management des risques	125
V. Lien entre management des risques et performance globale de l'entreprise	138
Vi-limites du management des risques	139
3ème section : la gouvernance d'entreprise	141
I. Définitions du gouvernement d'entreprise-	143
Ii. Historique du gouvernement d'entreprise	144
Iii. Les théories fondatrices du gouvernement d'entreprise	145
IV. Les principes de gouvernement d'entreprise	150
V. Cadre réglementaire et normatif du gouvernement d'entreprise	152
Vi. Les mécanismes de gouvernance d'entreprise	158
Vii. Les enjeux et défis majeurs du gouvernement d'entreprise	167
Viii. Gouvernance des entreprises familiales et des pme	169
Ix. Gouvernance d'entreprise dans un contexte international	173
X. Limites et critiques du gouvernement d'entreprise	174
Chapitre 3 : de l'audit interne aux résultats opérationnels : conjuguer références internationales et méthodologie structurée	181
1ère section : cadre général de l'audit interne	183
I. Importance de l'audit interne dans les entreprises	185
Ii. Les définitions de l'audit interne	187
Iii. Évolution historique et contexte actuel de l'audit interne	189
IV. Les théories de l'audit interne	194
V. Caractéristiques de l'audit interne	201
Vi. Missions et activités de l'audit interne	204
Vii. Les champs d'application étendus de l'audit interne	208
Viii. Relation entre l'audit interne et les autres acteurs de la gouvernance	213
Ix. L'audit interne face aux enjeux émergents : vers une fonction à plus forte valeur ajoutée-	216
X. Les limites de l'audit interne : des défis à relever pour la fonction	220
2ème section : cadre de référence international et impératifs des auditeurs internes : conjuguer meilleures pratiques et création de valeur durable	226
A. Cadre de référence international pour la pratique professionnelle de l'audit interne	228
1.le code de déontologie de l'audit interne	228

2. Les normes internationales de l'audit interne : une référence essentielle pour la profession	233
3. Impératifs des auditeurs internes	246
3ème section : audit interne d'excellence : déployer une méthodologie éprouvée et exploiter des outils à forte valeur ajoutée	293
I. La méthode	295
La phase 1 : la planification des missions d'assurance	297
La phase 2 : accomplissement de la mission	311
La phase 3 : la communication des résultats	336
La phase 4 : le suivi des recommandations	343
Ii. Les outils d'audit interne	354
1. Les outils de la phase planification	356
2. Les outils de la phase d'accomplissement	366
3. Les outils de la phase communication	379
4. L'utilisation de l'informatique par l'audit interne	380
La partie pratique	
La lecture des lois algériennes en matière d'audit interne	392
Présentation de l'enquête AACIA-Deloitte	398
Audit interne en Algérie : évolution des pratiques, analyse comparative à partir de la littérature existante	417
Audit interne en Algérie, état des lieux empirique : résultats d'une étude de terrain approfondie	431
Interprétations, conclusion et recommandations	501
Conclusion générale	521
Références bibliographiques	526