



FACULTES UNIVERSITAIRES CATHOLIQUES DE MONS

LOUVAIN SCHOOL OF MANAGEMENT

LES RELATIONS ENTRE L'AUDIT EXTERNE ET INTERNE

Perception au sein de RSM InterAudit

Promoteur :

Madame Bénédicte VESSIE

Mémoire présenté par :

Sylvain VERZELE en vue de

l'obtention du diplôme de Master

en Sciences de gestion

Année académique 2010-2011

Résumé

Depuis plusieurs années, la collaboration entre l'audit externe et interne constitue un sujet suscitant beaucoup d'intérêts, aussi bien de la part des organismes professionnels que des spécialistes. Nous avons donc, dans un souci de clarté, présenté les rôles, missions et principales caractéristiques de l'audit externe dans un premier temps et interne ensuite. Après cela, en abordant la collaboration de manière théorique, nous pourrions voir qu'une fois bien établie, elle serait à l'origine de nombreux bénéfices et permettrait d'avoir au final un audit de meilleure qualité. Aussi, nous verrons que plusieurs facteurs comme l'objectivité ou l'indépendance influencent la collaboration. Afin d'étudier la situation en Belgique et de découvrir quelles sont les pratiques actuelles en la matière, une enquête a été réalisée auprès des auditeurs de RSM. Les résultats font apparaître qu'un des gros problèmes en matière de collaboration demeure le manque de communication. Comment alors remédier à ce problème et comment améliorer in fine la collaboration ? Cette étude tente d'apporter des réponses à ces questions.

Remerciements

En préambule, je souhaite adresser mes remerciements les plus sincères aux personnes qui m'ont apporté leur aide et qui ont contribué à l'élaboration de ce mémoire.

Tout particulièrement, je tiens à remercier mon promoteur, Madame Bénédicte Vessié, pour ses conseils avisés, ses remarques et le temps qu'elle a bien voulu me consacrer.

Je remercie également, les auditeurs de RSM InterAudit, pour la gentillesse dont ils ont fait preuve en prenant part à ce questionnaire.

Enfin, je remercie l'ensemble du corps professoral des Facultés Universitaires Catholiques de Mons ainsi que mes parents pour leur contribution et leur soutien.

Table des matières

INTRODUCTION	6
CHAPITRE 1 : L'AUDIT	8
1.1 DEFINITIONS	8
1.2 TYPES D'AUDIT	10
1.2.1 <i>L'audit financier</i>	10
1.2.2 <i>L'audit opérationnel</i>	10
1.2.3 <i>L'audit de conformité</i>	10
1.2.4 <i>L'audit de management</i>	11
1.2.5 <i>L'audit IT ou audit informatique</i>	11
1.2.6 <i>Les audits spéciaux</i>	11
1.3 LA VALEUR AJOUTEE DE L'AUDIT	11
CHAPITRE 2 : L'AUDIT EXTERNE.....	14
2.1 DEFINITION.....	14
2.2 LA NECESSITE D'UN CONTROLE EXTERNE	15
2.3 LE MANDAT DU COMMISSAIRE	16
2.4 QUALITE DE L'AUDITEUR EXTERNE	18
2.5 LES MISSIONS DU REVISEUR.....	19
2.5.1 <i>Les missions légales et le commissariat</i>	20
2.5.1.1 Le commissariat	20
2.5.1.2 Les autres missions légales	23
2.5.2 <i>Les services non-audit compatibles avec l'indépendance du commissaire</i>	24
2.5.3 <i>Les services non-audit incompatibles avec l'indépendance du commissaire</i>	24
2.6 L'IRE ET LES NORMES DE REVISION	25
2.6.1 <i>L'institut des réviseurs d'entreprises</i>	25
2.6.2 <i>Les normes générales de révision de l'IRE</i>	26
2.6.3 <i>Les normes de l'IFAC</i>	28

CHAPITRE 3 : L'AUDIT INTERNE.....	29
3.1 DEFINITION.....	29
3.2 L'AUDIT INTERNE ET L'INDEPENDANCE.....	30
3.3 VERS UN AUDIT INTERNE A VALEUR AJOUTEE.....	31
3.4 LES OBJECTIFS DE L'AUDIT INTERNE.....	32
3.5 L'IIA : INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS.....	34
3.6 LE CODE DE DEONTOLOGIE DE L'IIA ET LES NORMES D'AUDIT INTERNE.....	35
CHAPITRE 4 : LA COLLABORATION ENTRE L'AUDIT EXTERNE ET INTERNE.....	39
4.1 INTRODUCTION.....	39
4.2 LES NORMES ET LEGISLATIONS SUR LA COLLABORATION ENTRE AUDIT INTERNE ET AUDIT EXTERNE.....	41
4.3 LA CORPORATE GOVERNANCE ET LE COMITE D'AUDIT.....	46
4.4 LES BENEFICES DE LA COLLABORATION.....	48
4.5 COMPARAISON DES PROCESSUS D'AUDIT INTERNE ET EXTERNE.....	52
4.6 LES BONNES PRATIQUES EN MATIERE DE COLLABORATION.....	56
4.7 L'EVALUATION DE LA FONCTION D'AUDIT INTERNE ET L'UTILISATION DE SON TRAVAIL.....	61
CHAPITRE 5 : ENQUETE AU SEIN DE RSM INTERAUDIT.....	65
5.1 INTRODUCTION.....	65
5.2 QUESTIONS DE RECHERCHE ET METHODOLOGIE.....	65
5.3 ANALYSE DES RESULTATS DE L'ENQUETE.....	69
5.3.1 <i>Qu'est-ce qu'une collaboration efficace ?</i>	69
5.3.2 <i>Quelle est la collaboration existante ?</i>	72
5.3.3 <i>Quels sont les facteurs influençant la collaboration ?</i>	75
5.3.4 <i>Comment améliorer la collaboration ?</i>	76
5.4 INTERPRETATION DES RESULTATS DE L'ENQUETE.....	78
5.4.1 <i>Qu'est-ce qu'une collaboration efficace ?</i>	79
5.4.2 <i>Quelle est la collaboration existante ?</i>	81
5.4.3 <i>Quels sont les facteurs influençant la collaboration ?</i>	83
5.4.4 <i>Comment améliorer la collaboration ?</i>	84
5.5 CONCLUSIONS DE L'ENQUETE.....	85

CONCLUSION	87
BIBLIOGRAPHIE	89
ANNEXES.....	92

Liste des abréviations

AE : Audit Externe

AG : Assemblée Générale

AI : Audit Interne

CBFA : Commission Bancaire Financière et des assurances

COSO : Committee of Sponsoring Organisation of the Treadway Commission

DAI : Directeur de l'Audit Interne

ERM : Entreprise Risk Management

IAASB : International Auditing and Assurance Standards Board

IFAC : International Federation of Accountants

IFACI : Institut Français de l'Audit et du Contrôle interne

IIA : Institute of Internal Auditors

IRE : Institut des Reviseurs d'Entreprises

ISA : International Standards on Auditing

PCAOB : Public Company Accounting Oversight Board

SAS : Statement on Auditing Standards

SEC : Securities and Exchange Commission

Liste des annexes

Annexe 1 : Questionnaire.....	93
Annexe 2 : Résultats de l'enquête auprès des auditeurs de RSM.....	97

Introduction

Actuellement, au sein des entreprises, le recours à l'audit est chose courante et son utilité n'est plus à prouver¹. Bien sûr, le terme audit est assez large. Il peut faire référence à l'audit financier, à l'audit de conformité ou encore à l'audit informatique.

Nous nous intéresserons dans ce travail, aux auditeurs externes et aux auditeurs internes. Ces deux professions diffèrent sur de nombreux points, comme notamment, leur position dans l'entreprise ou les réglementations auxquelles elles se plient.

Mais ce n'est pas pour autant qu'elles ne s'avèrent pas complémentaires. En effet, dans bien des cas, une collaboration entre les auditeurs externes et internes est possible. Les auditeurs ont alors l'opportunité de travailler main dans la main. Celle-ci suscite d'ailleurs un intérêt grandissant et conduit à bon nombre de bénéfices, comme en témoignent différentes études sur le sujet (Al-Twaijry et al., Wood, Krishnamorthy, Morrill et Morrill,...).

L'objet de ce mémoire sera donc dans un premier temps, de découvrir quelles sont les pratiques actuelles en matière de collaboration et quelles sont les plus-values apportées par une collaboration efficace. Ensuite, nous tenterons de mettre en évidence une série de bonnes pratiques susceptibles de l'améliorer.

Premièrement, nous présenterons l'audit en général, ses caractéristiques, ses utilités. L'audit externe et interne seront ensuite étudiés de manière individuelle. Nous découvrirons les différentes réglementations et normes en vigueur, les missions et objectifs de ces deux professions.

Deuxièmement, nous rentrerons dans le vif du sujet en abordant la collaboration entre les auditeurs externes et internes d'un point de vue théorique. Les normes traitant du sujet, les bénéfices provenant d'une collaboration efficace et les rôles de chacun dans ce domaine seront présentés.

¹ KRISHNAMOORTHY G. « *A cascaded interference model for evaluation of the internal audit report* »
Decision Sciences, pg 499-520, 2002

Enfin, la collaboration sera étudiée de manière pratique, sur base d'une enquête réalisée auprès des auditeurs de RSM InterAudit. Celle-ci nous permettra de recueillir leurs opinions et expériences sur le sujet et ainsi de pouvoir les mettre en relation avec la théorie existante et de répondre aux questions suivantes :

- *Qu'est-ce qu'une collaboration efficace ?*
- *Quelle est la collaboration existante ?*
- *Quels sont les facteurs influençant la collaboration ?*
- *Comment améliorer la collaboration ?*

Chapitre 1 : l'audit

A l'heure actuelle, le terme « audit » fait partie du vocabulaire de tout bon chef d'entreprise. Mais en quoi cela consiste-t-il vraiment ? Quels sont les différents types d'audit et quelles en sont les utilités ?

1.1 Définitions

De la prévention de la fraude en passant par la détection des erreurs comptables jusqu'aux analyses actuelles sur l'efficacité et l'efficience, la notion d'audit a considérablement évolué. Le terme « audit » est apparu aux Etats-Unis en 1934 suite à la crise de 1929. En effet, à cette date, le gouvernement américain créa la S.E.C. (Securities and Exchange Commission) qui exige un audit pour toutes les sociétés cotées en Bourse.²

Il existe aujourd'hui de nombreuses définitions de l'audit :

« L'audit est une étude critique de documents en vue de déterminer l'authenticité et l'exactitude d'une information et en évaluer la conformité à des lignes de conduite ou à des clauses contractuelles»³

« L'audit est un examen d'informations par une tierce personne - autre que celle qui les prépare ou les utilise - avec l'intention d'établir leur véracité par référence à un critère de qualité et faire un rapport sur les résultats de cet examen avec le désir d'augmenter l'utilité de l'information»⁴

Mais la définition la plus répandue est celle de l'Association Américaine de Comptabilité :

« L'audit est un processus systématique chargé de rassembler et analyser de façon objective les preuves en ce qui concerne les affirmations et les faits ainsi que d'établir la concordance

² VESSIE B., *Syllabus de Contrôle interne et gestion des risques*, FUCaM 2009.

³ SYLVAIN F., *Dictionnaire de la Comptabilité et des Disciplines Connexes*, Ed. Inst. Canadien des Comptables Agréés, Toronto, 1982, p. 35.

⁴ COLLINS L. et VALIN G., *Audit et Contrôle Interne*, Ed. Dalloz Gestion Finances, Paris, 1986, 3e Ed. p. 23.

entre la réalité observée (ou les affirmations de la direction) et les critères fixés ou les normes et de communiquer le résultat de chaque mission d'audit aux intéressés »⁵

« L'audit est un processus systématique » signifie que les travaux d'audit doivent être effectués selon une structure logique. « Rassembler et analyser de façon objective les preuves » montre que l'auditeur effectuera sa mission de façon indépendante et objective. Enfin « communiquer le résultat de chaque mission d'audit aux intéressés » signifie que les déviations qui sont observées entre la réalité et les normes établies seront communiquées aux personnes concernées.

En d'autres mots, l'audit est une activité de contrôle et / ou de conseil qui consiste en une expertise par une personne compétente et impartiale et en un jugement sur l'organisation, les procédures ou une opération quelconque de l'entité en vue de lui donner une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations. Les contrôles peuvent être effectués dans de nombreux domaines tant par des personnes internes à l'entreprise que par des externes.

L'audit permet entre autre de faire un état des lieux et de dégager les points faibles au sein de l'entité et ainsi de prendre les mesures nécessaires afin de les améliorer.

Enfin, l'audit sera généralement qualifié de « contrôle de second ordre »⁶ puisque les processus d'audit se basent sur des données récoltées dans le passé et déjà approuvées.

⁵ Traduction de l'anglais tiré de : DRIES R., VAN BRUSSEL L., WILLEKENS M. et LE FEVERE DE TEN HOVES S., (2005) *Traité d'audit*, Louvain-la-Neuve.

⁶ DRIES R., VAN BRUSSEL L., WILLEKENS M. et LE FEVERE DE TEN HOVES S., (2005) *Traité d'audit*, Louvain-la-Neuve.

1.2 Types d'audit

On distingue 6 grands types d'audit⁷ :

1.2.1 L'audit financier

L'audit financier consiste en une attestation des comptes annuels produits par l'entité sur base de contrôles au niveau du bilan et du compte de résultats. Le respect du code des sociétés et des statuts doit être vérifié également.

L'objectif premier pour l'auditeur sera d'obtenir une assurance raisonnable concernant l'image fidèle au niveau du patrimoine, des résultats et de la situation financière de l'entreprise auditée et de s'assurer que les états financiers et les documents comptables sont conformes aux exigences légales.

1.2.2 L'audit opérationnel

L'audit opérationnel consistera en un examen des procédures administratives et comptables de l'entité afin d'évaluer leur efficacité et leur utilité et pour formuler des recommandations. L'objectif sera ici de s'assurer et de faire en sorte que l'entreprise soit capable d'atteindre ses objectifs de façon efficiente.

1.2.3 L'audit de conformité

L'audit de conformité est une vérification du respect des règles, des procédures ou des réglementations. Ce type d'audit peut faire partie intégrante de l'audit opérationnel et il sera notamment utilisé dans le cas d'une certification ISO.

⁷ Ibidem

1.2.4 L'audit de management

Il s'agit d'un examen de l'efficacité, des résultats et de l'utilité de la direction. Les méthodes et les politiques du management en ce qui concerne l'administration, la stratégie et l'utilisation des ressources sont aussi évaluées dans le but de suggérer des améliorations.

1.2.5 L'audit IT ou audit informatique

L'audit informatique consiste en une évaluation des outils informatiques de l'entité auditée et ce, par une personne indépendante et impartiale. Elle permet d'analyser tout ou une partie d'une organisation informatique mais aussi d'évaluer la pertinence des systèmes mis en place, leur fiabilité, leur niveau de protection et leur efficacité afin d'établir un constat des points forts et des points faibles et de dégager des recommandations d'amélioration.

1.2.6 Les audits spéciaux

Dans les audits dit « spéciaux » on retrouve notamment les audits de due diligence, d'acquisition ou de fusion, les audits fiscaux, légaux, les audits sociaux, environnementaux, d'assurance et les audits énergétiques.

Les différents types d'audit présentés ci-dessus pourront être réalisés aussi bien par la société elle-même que par des personnes extérieures. On parlera dans le premier cas d'audit interne et dans le second cas d'audit externe. Notons qu'en règle générale, l'audit interne se concentrera principalement sur l'analyse des procédures de l'entreprise à savoir l'audit opérationnel et de conformité. L'audit externe sera quant à lui sollicité la plupart du temps pour des audits financiers.

1.3 La valeur ajoutée de l'audit

Comme nous l'avons vu précédemment un audit n'est pas toujours réalisé sous la contrainte du législateur. Il peut dans de nombreux cas être organisé sur base volontaire des différentes parties prenantes de l'entreprise concernée et ce, même s'il n'y a pas d'obligation légale.

En effet, l'audit offre à l'entreprise de la valeur ajoutée dans plusieurs domaines. Il permet d'accroître la fiabilité de l'information financière destinée tant aux administrateurs, qu'aux banques, aux fournisseurs, aux clients, aux travailleurs et à tous les autres tiers intéressés. Ainsi, des états financiers reconnus de bonne qualité apporteront à l'entreprise une plus grande confiance de la part des stakeholders et notamment des banques dans le cas où elle aurait besoin d'emprunter de l'argent.

L'audit sera dans bien des cas un moyen efficace de dissuasion contre la fraude, les irrégularités et les détournements d'actifs. L'audit donnera aussi à l'entreprise une idée sur les risques auxquels elle est confrontée ainsi que sur le degré de maîtrise de ces risques.

La réalisation d'un audit et le principe d'indépendance de l'audit (tant externe qu'interne) permettent également d'établir et de garder de bonnes relations entre, d'une part la direction de la société et d'autre part, les actionnaires qui pourraient avoir des intérêts différents. Il existe d'ailleurs trois théories relatives à ce sujet⁸. Il s'agit des théories de l'agence (a), de l'information (b) et de l'assurance (c).

a) Une relation d'agence est un contrat où une partie A demande à une partie B d'exécuter certains services pour elle, tout en déléguant tout ou une partie du pouvoir de décision à B. Un exemple typique est la relation entre actionnaires et dirigeants. Le problème est que ces deux parties peuvent dans bien des cas, avoir des objectifs différents. Un exemple de problème d'agence serait que la direction agisse de manière opportuniste et ce, en défaveur des actionnaires. Les comptes annuels reflétant les opérations et la bonne ou mauvaise gestion de l'entreprise, il est fort utile pour les actionnaires de les faire attester par des personnes indépendantes. Notons que selon WATTS et ZIMMERMAN⁹, l'audit permet également de réduire les coûts engendrés par la relation d'agence, comme par exemple, les coûts de surveillance supportés par les actionnaires qui doivent s'assurer que les dirigeants agissent dans leur intérêt.

⁸ DRIES R., VAN BRUSSEL L., WILLEKENS M. et LE FEVERE DE TEN HOVES., (2005) *Traité d'audit*, Louvain-la-Neuve

⁹ WATTS R.L. et ZIMMERMAN J.L., *Positive Accounting Theory*, Prentice-Hall, Contemporary Topics in Accounting Series, Englewood Cliffs, New Jersey, 1986.

b) Afin de comprendre la théorie de l'information, il faut partir du principe que la direction d'une société dispose toujours de plus d'informations que toutes les parties tierces, y compris les actionnaires. Il y a donc une asymétrie de l'information. Et ici encore, l'audit tant externe qu'interne permet de réduire cette asymétrie puisque la fiabilité de l'information financière est améliorée et certifiée aux yeux des tiers.

c) Ensuite, la théorie de l'assurance se base sur le fait que l'entreprise court toujours un risque financier (faillite, défaut de paiement,...). Et que pour se décharger d'une partie de ce risque, la direction peut faire appel à un auditeur externe qui sera en quelques sortes « co-responsable » du caractère fidèle des comptes. Cependant, un auditeur externe ne sera tenu responsable que s'il n'a pas réalisé son travail de façon diligente et professionnelle.

Enfin, les recommandations issues des différents audits permettent quant à elles, d'améliorer les procédures et l'organisation de l'entreprise afin qu'elle puisse atteindre ses objectifs de la manière la plus efficace possible et ce dans le respect des normes et lois en vigueur.

La notion d'audit étant maintenant définie, nous allons présenter les deux fonctions qui vont nous intéresser dans la suite de ce travail. Il s'agit de l'audit externe et de l'audit interne. Nous commencerons par l'audit externe, également appelé audit des états financiers.

Chapitre 2 : l'audit externe

2.1 Définition

L'audit externe est « l'examen par une personne compétente et indépendante de l'entreprise contrôlée, des documents financiers essentiellement en vue d'en attester la sincérité et la régularité. La régularité est la conformité aux règles établies (lois et règlements) et, en leur absence, aux principes généralement admis (normes et doctrine). La sincérité est le fait d'exprimer avec vérité ce que l'on sait, ce que l'on pense et de refléter fidèlement les événements économiques dans l'information comptable et financière. »¹⁰

Le respect à la fois de la régularité et de la sincérité permettra de garantir l'image fidèle de l'information financière.

D'autres définitions peuvent être trouvées dans les recommandations de plusieurs organisations professionnelles :

-Normes de l' U.E.C n°1 : « L'objet de la révision des comptes annuels est d'exprimer une opinion sur le fait de savoir si ceux-ci traduisent fidèlement la situation de la société à la date du bilan et de ses résultats pour l'exercice examiné, en tenant compte du droit et des usages du pays où l'entreprise a son siège. »

-Normes de l'I.F.A.C n°1 : « L'objectif de la révision comptable des états financiers rédigés dans le respect de la doctrine et des principes directeurs d'un système de comptabilité reconnu est de permettre au réviseur comptable de se former une opinion sur les dits états financiers et d'exprimer cette même opinion. »

-Standards U.S. de l'A.I.C.P.A, Statements on Auditing Standard n°1 : « L'objectif de l'examen des états financiers par l'auditeur est la formulation d'une opinion sur l'image qu'ils donnent de la situation financière, des résultats des opérations, de l'évolution de la situation financière en tenant compte des principes comptables généralement admis. Le rapport de

¹⁰ VESSIE B. *Syllabus d'audit et compétences professionnelles*, FUCaM 2010.

l'auditeur est le moyen par lequel il émet son opinion, ou, si les circonstances l'exigent, refuse de le faire. »

Ainsi plusieurs organismes différents adoptent une définition semblable de la mission d'attestation des comptes dévolues en Belgique aux réviseurs d'entreprises en mettant en avant l'indépendance, l'objectivité, la sincérité, la régularité et le principe d'image fidèle.

L'indépendance étant un des piliers de la profession d'auditeur externe, de nombreuses études ont été réalisées à ce sujet. Selon¹¹ RICHARD C., il y a deux types d'indépendance, l'indépendance de fait et l'indépendance d'apparence. La première se réfère à l'attitude de l'auditeur, à son objectivité et à son impartialité. La seconde concerne la perception de l'indépendance par les utilisateurs (actionnaires, investisseurs,...). La norme de révision de l'IRE relative à l'indépendance du commissaire prévoit que « *Si l'indépendance du réviseur d'entreprises personne physique ou du cabinet de révision est soumise à des risques tels que l'autorévision, l'intérêt personnel, la représentation, la familiarité, la confiance ou l'intimidation, le réviseur d'entreprises personne physique ou le cabinet de révision doit appliquer des mesures de sauvegarde visant à atténuer ces risques. Si l'importance des risques comparée aux mesures de sauvegarde appliquées est telle que son indépendance est compromise, le réviseur d'entreprises personne physique ou le cabinet de révision ne peut pas effectuer le contrôle légal des comptes.* »¹². L'auditeur devra donc mettre son indépendance en avant afin d'obtenir la confiance du marché financier, le poids qu'aura son rapport est donc directement lié à son indépendance.

2.2 La nécessité d'un contrôle externe

Les décisions de gestion prises par la direction et les diverses opérations ayant lieu durant l'année vont se refléter dans les comptes annuels. Ces informations serviront ensuite à de nombreux acteurs économiques qu'ils soient internes ou externes à l'entreprise à savoir :

¹¹ RICHARD C., *L'indépendance de l'auditeur : pairs et manques*, Revue française de gestion 2003/6 N°147 P119-131

¹² *Norme de l'Institut des réviseurs d'entreprises relative à l'indépendance du commissaire*, entrée en vigueur le 29 juin 2008 (Application de la directive du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés). Disponible à l'adresse suivante : http://www.ibr-ire.be/fra/normen_nieuwenormen.aspx

- Les fournisseurs : pour savoir si oui ou non il est risqué d'entrer en relation commerciale avec l'entreprise
- Les clients : pour s'assurer de la fiabilité financière de leur fournisseur
- Les travailleurs : pour s'assurer d'une sécurité d'emploi par exemple
- Les banques : pour s'assurer que l'entreprise présente une situation financière saine et aura la capacité de rembourser...
- Les actionnaires : qui s'intéressent principalement à la valeur de leurs participations ainsi qu'aux distributions de résultat potentielles.

Ensuite, même en présence d'un contrôle interne parfait, le contrôle externe est nécessaire pour plusieurs raisons.

Premièrement, le conseil d'administration gère l'entreprise pour le compte de l'assemblée générale, et même si celui-ci surveille la bonne marche de l'organisation par le biais du contrôle interne, la gestion du conseil lui-même n'est soumise à aucune vérification.

Deuxièmement, le contrôle interne étant indépendant mais faisant partie intégrante de l'entreprise, il y a forcément une perte d'objectivité et donc de sens critique.

Troisièmement, seule l'intervention d'une personne extérieure à l'entreprise et parfaitement indépendante permet de garantir la confiance et de concilier les intérêts de tous.

L'auditeur externe sera alors indispensable pour assurer la protection des actionnaires, la protection de l'épargne, l'information des travailleurs et enfin l'information des tiers.

C'est pour toutes ces raisons que le législateur a requis la nomination d'un commissaire indépendant chargé entre autre du contrôle de la comptabilité et des comptes annuels.

2.3 Le mandat du commissaire

La nomination du commissaire revient à l'assemblée générale des actionnaires et ce, sur proposition du conseil d'administration. Dans le cas où la société a mis en place un conseil d'entreprise, ce dernier devra également approuver la décision. Le mandat de l'auditeur externe après nomination sera de trois ans avec renouvellement possible. Celui-ci devra être

choisi parmi les réviseurs membres de l'IRE (Institut des Réviseurs d'Entreprises) et pour le contrôle des institutions financières (banques, assurances,...) il devra être titulaire d'une attestation spéciale de la CBFA.

L'assemblée générale de la société pourra décider de nommer plusieurs commissaires, on parlera alors de « collègue » de commissaires. Ces derniers devront alors se concerter pour la réalisation et la bonne marche de la mission d'audit et n'émettront qu'une seule et même opinion.

Mais quelles sont les sociétés concernées par la nomination d'un commissaire pour la révision leurs états financiers ?

Conformément au code des sociétés¹³, les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions, les sociétés privées à responsabilité limitée devront nommer un commissaire selon qu'elles dépassent ou non certains critères.

Les critères sont les suivants :

- un total bilantaire supérieur à 3.650.000€
- un chiffre d'affaires annuel supérieur à 7.300.000€ HTVA
- plus de 50 employés en moyenne dans l'entreprise

Une société qui dépasse deux de ces critères est alors obligée de faire appel à un commissaire. Notons que dans le cas où l'entreprise emploie plus de 100 travailleurs, elle doit mettre en place un conseil d'entreprise et il en sera alors de même.

Cette disposition n'est toutefois pas applicable :

- Aux sociétés en nom collectif, aux sociétés en commandite simple et aux sociétés coopératives à responsabilité illimitée dont tous les associés à responsabilité illimitée sont des personnes physiques

¹³ Article 15, 141, 142 du code des sociétés

- Aux petites sociétés au sens de l'article 15, non cotées, étant entendu que chaque société sera considérée individuellement, sauf les sociétés qui font partie d'un groupe qui est tenu d'établir et de publier des comptes annuels consolidés

- Aux groupements d'intérêts économiques dont aucun membre n'est lui-même soumis au contrôle par un commissaire

- Aux sociétés agricoles

Ensuite, dans certain secteur particulier, la nomination d'un commissaire est obligatoire et ce quelle que soit la taille de l'entité. C'est le cas notamment des institutions financières sous la supervision de la CBFA (Commission Bancaire Financière et des assurances).

Les statuts peuvent également prévoir l'obligation de nommer un commissaire.

Enfin, que ce soit pour les secteurs particuliers mentionnés ci-dessus ou pour les autres secteurs, le réviseur devra répondre à plusieurs conditions.

2.4 Qualité de l'auditeur externe

Avant l'application de la loi du 21 février 1985, n'importe qui en Belgique pouvait être nommé commissaire. Il pouvait donc arriver que l'on nomme des personnes n'ayant que peu de connaissances dans le domaine comptable et financier. C'est pourquoi la loi sur la réforme du révisorat a fortement réglementé l'accès à la profession. Depuis, la qualité d'auditeur externe ou réviseur d'entreprises ne peut être donnée que par l'Institut des réviseurs d'entreprises (IRE) dans les conditions fixées par la loi du 22 juillet 1953 coordonnée par l'arrêté royal du 30 avril 2007, afin de se conformer à la plupart des dispositions de la directive Audit 2006/46/CE.

Ainsi, les conditions sont les suivantes¹⁴ :

- Le candidat doit être ressortissant de l'Union Européenne ou domicilié en Belgique, ou y avoir un établissement.
- Le candidat doit être âgé de minimum 25 ans et de maximum 65 ans.
- Le candidat ne doit pas être privé de ses droits civils et politiques, ne doit pas avoir été déclaré en faillite sans avoir obtenu la réhabilitation et ne doit pas avoir encouru une peine d'emprisonnement.
- Le candidat doit être porteur d'un master de type long universitaire.
- Le candidat doit avoir accompli un stage et réussi l'examen d'aptitude.
- Le candidat doit prêter serment.
- Le candidat doit être lié à un cabinet de révision ou disposer d'une organisation qui permet de respecter la loi.

2.5 Les missions du réviseur

De manière générale, les missions confiées aux réviseurs d'entreprises sont définies par l'arrêté royal du 10 janvier 1994¹⁵ :

« toutes missions qui a pour objet, dans un but de publication, de donner une opinion d'expert sur le caractère fidèle et sincère de comptes annuels, d'un état comptable intermédiaire, d'une évaluation ou d'une autre information économique et financière fournie par une entreprise ou une institution; est également incluse dans cette notion, l'analyse et l'explication des informations économiques et financières à l'intention des membres du conseil d'entreprise »

Les différentes missions pouvant être confiées à un réviseur d'entreprise sont donc nombreuses. Elles peuvent être de trois types¹⁶ :

¹⁴ Article 5 de la Loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises.

¹⁵ Article 1, 4° de l'Arrêté Royal du 10 janvier 1994.

¹⁶ Loi Corporate Governance du 2 août 2002

2.5.1 Les missions légales et le commissariat

2.5.1.1 Le commissariat

Le rôle du réviseur est clairement défini par la loi du 22 juillet 1953:

*« La fonction de réviseur d'entreprises consiste, à titre **principal**, à exécuter toutes les missions dont l'accomplissement est réservé par la loi ou en vertu de celle-ci aux réviseurs d'entreprises et d'une façon générale, toutes les missions révisorales d'états financiers, effectuées en exécution de la loi ou en vertu de celle-ci »¹⁷*

La principale mission du réviseur est donc celle de commissaire. Elle est définie comme suit par l'article 142 du code des sociétés : *« Le contrôle dans les sociétés de la situation financière, des comptes annuels et de la régularité au regard du présent code et des statuts, des opérations à constater dans les comptes annuels doit être confié à un ou plusieurs commissaires »*

Les objectifs d'une telle mission sont les suivants :

-L'exhaustivité :

Il s'agit de s'assurer que tous les actifs, passifs, produits ou charges qui devaient être enregistrés l'ont bien été. Mais également que toutes les opérations (transactions, virements,...) se reflétant dans les comptes annuels ont été encodées.

-L'existence :

Il s'agit de vérifier que les actifs ou passifs existent réellement. Cette vérification peut s'étendre aux opérations et événements qu'a connus l'entité contrôlée durant l'exercice sous revue.

-L'exactitude :

Ici, il faudra vérifier que les informations données sont exactes et ne comportent pas d'erreurs. Cette vérification s'effectue tant sur des montants relatifs à des transactions qu'à des amortissements,...

¹⁷ Article 4 de la loi du 22 juillet 1953

-La séparation des exercices :

L'objectif est de s'assurer que le cut-off est bien respecté. C'est-à-dire que les charges et produits sont bien imputés dans l'exercice comptable qu'ils concernent.

-La présentation :

Les événements se reflétant dans les comptes annuels doivent être présentés sous une forme précise et en respectant une certaine classification. Il s'agira donc ici de s'assurer que les écritures comptables sont enregistrées dans les bons comptes.

-La valorisation :

Il faudra s'assurer que les actifs et les passifs ne soient ni sur-évalués ou sous-évalués.

-Les droits et obligations :

Ici l'objectif sera de s'assurer que l'entité contrôlée respecte bien les obligations émanentes des textes légaux, du code des sociétés,...

Après avoir effectué ses différents travaux et en fonction des résultats obtenus, le réviseur sera en mesure de publier son rapport. Celui-ci exprime l'opinion du réviseur sur le fait que :

- Les états financiers sont conformes aux exigences légales
- Le rapport de gestion comprend toutes les informations requises par la loi et est cohérent avec les comptes annuels
- L'entreprise respecte ses statuts, ses règles d'évaluation et le code des sociétés.

Dans le cas où il se verrait auditer un groupe, il devra également émettre un rapport sur les comptes consolidés et le rapport de gestion s'y rapportant.

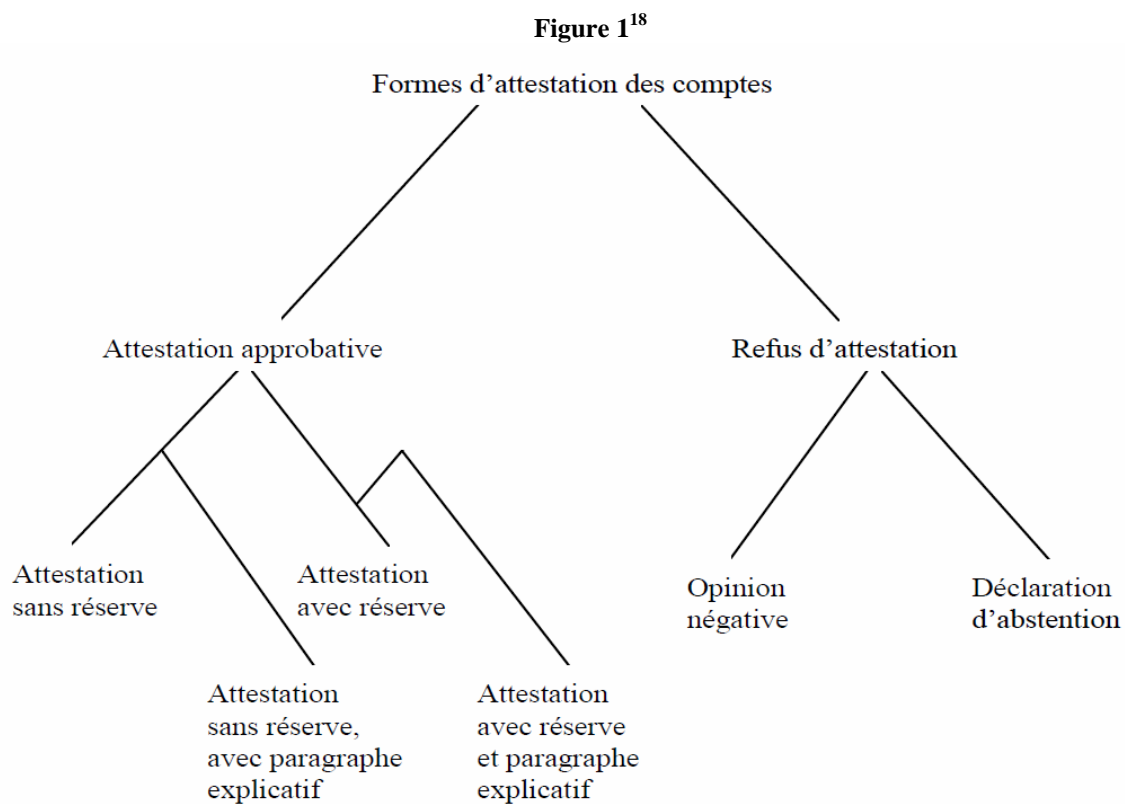
Le contenu de ce rapport est défini par l'article 144 du code des sociétés et comprend les éléments suivants :

- 1° une introduction (identification des comptes annuels audités et référentiel comptable utilisé)
- 2° une description de l'étendue des contrôles et l'indication des normes de révisions utilisées

3° une mention indiquant si la comptabilité est tenue conformément à la loi et aux réglementations applicables

4° une attestation dans laquelle le commissaire exprime son avis sur l'image fidèle des comptes annuels. Cette attestation peut-être de plusieurs types :

- Attestation sans réserve
- Attestation sans réserve avec paragraphe explicatif
- Attestation avec réserve
- Opinion négative sur les comptes annuels
- Déclaration d'abstention, s'il se trouve dans l'incapacité de délivrer une attestation



5° une référence au(x) point(s) particulier(s) sur le(s)quel(s) le commissaire tient à attirer l'attention, qu'une réserve ait été émise ou non.

6° une mention indiquant si le rapport de gestion comprend toutes les informations requises par la loi et s'il est cohérent avec les comptes annuels

7° une mention indiquant si la répartition des bénéfices est conforme aux statuts et au code des sociétés

¹⁸ La figure 1 présente les différentes formes d'attestation possibles

8° l'indication qu'il n'a pas eu connaissance d'opérations ou de décisions prises en violation des statuts et du code des sociétés.

Deux grandes parties peuvent donc être discernées. La première qui se tourne particulièrement vers l'opinion qu'a le commissaire à propos des comptes annuels et qui comprend l'éventuel paragraphe explicatif. Et la deuxième partie qui comprend toutes les autres mentions complémentaires, comme par exemple, la mention relative au rapport de gestion ou encore des points particuliers qui ne modifient pas l'opinion du commissaire.

2.5.1.2 Les autres missions légales

L'auditeur externe devra également émettre un rapport sur toute une série d'opérations dans la société où il a été nommé commissaire. C'est le cas notamment pour :

- les apports en nature en cas de constitution ou d'augmentation de capital
- les émissions d'actions en-dessous du pair comptable
- la décision d'entrer en liquidation
- la suppression du droit de préférence
- les conflits d'intérêts
- la modification de l'objet social

Dans les autres missions légales, nous retrouvons aussi la mission d'information auprès du conseil d'entreprise. Le conseil d'entreprise est l'organe chargé de représenter les employés. Comme dit précédemment, il est obligatoire une fois que le nombre d'employés est supérieur à 100. La mission du commissaire sera ici d'établir des rapports concernant l'information financière, la gestion et les décisions prises par la direction.

Enfin des missions non prévues par le code des sociétés mais par des lois ou des arrêtés royaux doivent également être confiées à un réviseur, à savoir :

- le contrôle des états financiers des entités d'intérêt public
- le contrôle des organismes de placement
- le contrôle des institutions de crédit
- le contrôle des holdings, des hôpitaux et de certains organismes sociaux

- le contrôle des partis politiques, des ONG et des mutuelles.
- le contrôle des grandes et très grandes ASBL ou AISBL

2.5.2 Les services non-audit compatibles avec l'indépendance du commissaire

Un réviseur d'entreprises peut effectuer bien d'autres missions pour autant que celles-ci n'interfèrent pas avec son indépendance. Conformément à la règle du « one-to-one »¹⁹ introduite par la loi Corporate Governance du 2 août 2002, ces tâches doivent être effectuées à titre complémentaire. Les missions visées ici sont :

- les activités de formation (cours, séminaires,...)
- la fonction de dirigeant au sein de la société d'audit
- des missions de conseil telles que :
 - # l'assistance à des avocats, notaires ou curateurs
 - # exécuteur testamentaire
 - # liquidateur
 - # mandats publics sans lien de subordination (député, sénateur, bourgmestre,...)

2.5.3 Les services non-audit incompatibles avec l'indépendance du commissaire

Les services non-compatibles avec l'indépendance ou services prohibés sont définis par l'arrêté royal du 4 avril 2003. Il s'agit de²⁰ :

- la prise de décision ou l'intervention dans le processus décisionnel de la société contrôlée
- la participation à la tenue et à l'élaboration de la comptabilité ou des comptes annuels de la société contrôlée
- la participation à l'élaboration du système d'information financière de la société contrôlée
- l'établissement d'évaluation incorporée dans les états financiers
- la participation à la fonction d'audit interne de la société contrôlée
- la représentation de la société contrôlée dans la résolution de litiges, même fiscaux
- l'intervention dans le processus de recrutement de la société contrôlée

¹⁹ Cette règle prévoit que les honoraires perçus dans le cadre de services non-audit doivent rester inférieurs à ceux perçus dans le cadre de l'audit.

²⁰ Article 183 Ter de l'arrêté royal du 4 avril 2003

2.6 L'IRE et les normes de révision

2.6.1 L'institut des réviseurs d'entreprises

L'institut des réviseurs d'entreprises (IRE) fut créé par la loi du 22 juillet 1953. Cette loi sera ensuite modifiée par la loi du 21 février 1985 relative à la réforme du révisorat. Son but premier était d'organiser la fonction de contrôle en Belgique. Les objectifs de l'IRE sont définis par la loi de 1953 : *« L'institut a pour objet : de veiller à la formation et d'assurer l'organisation permanente d'un corps de spécialistes capables de remplir la fonction de réviseur d'entreprises telle qu'elle est définie à l'article 3, avec toutes les garanties requises au point de vue de la compétence, de l'indépendance et de la probité professionnelle [et de veiller à une exécution correcte des missions confiées à ses membres]. »*

Pour ce faire, l'institut dispose de plusieurs structures et commissions. Nous retrouvons notamment : l'Assemblée Générale, le Conseil de l'Institut et le Comité Exécutif.

L'Assemblée Générale (AG) de l'Institut est composée de tous les réviseurs d'entreprises membres. La fonction principale de l'AG est l'élection du président, du vice-président, des membres du conseil de l'Institut et des réviseurs siégeant à la Commission d'Appel.

Le Conseil de l'Institut se compose du président, du vice-président et de 12 membres. Le Conseil est responsable du fonctionnement et de la représentation de l'Institut. Il gère la liste des membres, octroie les autorisations pour la création de sociétés de réviseurs, gère l'admission des stagiaires et fixe les normes de révision.

Le Comité Exécutif est quant à lui chargé de la gestion quotidienne de l'Institut.

Dans les diverses commissions, nous retrouvons la Commission de Surveillance qui examine la qualité des missions confiées aux réviseurs et veille au respect des règles d'indépendance, de compétence et de confraternité. La commission de Contrôle de Qualité est chargée d'enquêter sur les activités professionnelles des réviseurs. L'enquête sera effectuée par un confrère, qui établira ensuite un rapport sur le réviseur qu'il a contrôlé. Il existe également la Commission de Discipline, la Commission du Stage, la Commission Juridique, la Commission Normes de Révision et le département Etudes et Formations.

2.6.2 Les normes générales de révision de l'IRE

Comme vu précédemment, le Conseil de l'Institut est chargé d'établir les normes de révision. Ces normes définissent les diligences des professionnels dans l'exercice de leur mission, ce qui permet d'harmoniser la qualité des travaux et la garantie offerte par le rapport de révision. Dans le cadre des missions légales, les réviseurs sont tenus de les respecter. En cas de manquement, ces textes leur sont donc opposables, ce qui souligne leur importance.

Les normes de révision sont de trois types²¹ :

- les normes générales :

- 1) *Toute attestation du réviseur d'entreprises se base sur l'opinion qu'il a acquise à la suite d'un travail de contrôle adéquat et consciencieusement effectué*
- 2) *Le réviseur d'entreprises portera son jugement professionnel dans un esprit de totale indépendance. Il s'abstiendra de tout ce qui peut porter atteinte à cette indépendance.*
- 3) *L'objectif de la révision est l'expression d'un avis d'expert (attestation ou certification) sur les états financiers d'une entreprise. Lorsque cette révision est imposée par la loi, l'attestation du réviseur d'entreprises doit porter sur tous les éléments requis par cette loi.*
- 4) *Le réviseur d'entreprises détermine l'étendue de la révision en se conformant aux objectifs de celle-ci, tels qu'ils sont déterminés par la loi et les règlements. En principe, le contrôle sera plénier, c'est-à-dire qu'il couvrira adéquatement tous les aspects de l'entreprise qui présentent un intérêt pour l'élaboration des états financiers. Toutefois, lorsqu'il s'agit d'un autre état comptable, qui, en vertu de la loi, ne doit pas faire l'objet d'un contrôle plénier débouchant de l'attestation de l'image fidèle, un examen limité pourra être acceptable à condition qu'une mention précise en soit faite dans le rapport.*

²¹ Normes générales de l'IRE

- les normes d'exécution de la mission de contrôle :

- 1) *Chaque mission de révision s'exécute conformément à un programme de travail approprié.*
- 2) *Le réviseur d'entreprises est obligé de consigner ou de faire consigner par écrit les travaux de contrôle effectués en personne ou par ses collaborateurs de façon à garder de manière fidèle, la trace de l'exécution de sa mission. Ces documents de travail doivent être conservés 10 ans.*
- 3) *Le réviseur d'entreprises décide lui-même de la nature et de l'étendue des travaux de contrôle à effectuer. Il a le choix des techniques de contrôle à appliquer mais il doit toujours être en mesure de motiver ses conclusions.*
- 4) *Le réviseur d'entreprises fondera son opinion notamment sur l'examen du système du contrôle interne, dont il sondera l'efficacité. Si celui-ci fonctionne de manière satisfaisante, l'examen du réviseur d'entreprises peut se limiter à des sondages appropriés. Par contre, si le système présente de graves lacunes, le réviseur a le devoir d'adapter son examen et de procéder à un contrôle plus approfondi. Néanmoins, le contrôle externe ne pourra en aucun cas remplacer le système de contrôle interne.*
- 5) *Le réviseur d'entreprises doit récolter un nombre approprié d'éléments probants lui permettant de justifier l'opinion qu'il formule sur les comptes annuels.*
- 6) *Le réviseur d'entreprises s'assurera que les dispositions légales et statutaires qui doivent se refléter dans la comptabilité et les comptes annuels ont été respectés.*
- 7) *Si le réviseur d'entreprises est consulté au sujet de l'information comptable et financière destinée à être portée à la connaissance du public, il attirera, le cas échéant, l'attention des organes de gestion sur toute déclaration fausse ou volontairement tendancieuse. Il prendra ensuite les mesures qu'il jugera utiles.*

Et enfin, les normes relatives au rapport de révision.

L'IRE a également émis toute une série de recommandations. Celles-ci n'ont pas la force obligatoire des normes, mais en cas de non-respect, le réviseur devra justifier son choix. Ces recommandations concernent principalement :

- l'acceptation des missions
- la méthodologie de révision
- les éléments probants externes
- l'utilisation du travail d'un autre auditeur ou du service d'audit interne
- les fraudes et actes illégaux
- le contrôle du rapport de gestion...

2.6.3 Les normes de l'IFAC

L'IFAC (International Federation of Accountants) est l'association des organes nationaux de révisorat mais également d'expertise comptable. Son but principal est l'harmonisation et le développement de standards communs afin d'améliorer la qualité globale des prestations.

Un des comités de l'IFAC est l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) qui se charge d'éditer les normes internationales d'audit (ISA ou International Statements on Auditing). Il est intéressant de noter que les normes ISA ont été adoptées par la plupart des institutions internationales pour la certification de leurs comptes annuels. C'est le cas par exemple de l'ONU ou encore de la Commission Européenne. L'IRE s'occupe actuellement de la future mise en place de ces normes en Belgique, bien que celles-ci soient très proches des normes de révision actuelles de l'IRE.

Après avoir vu les différentes caractéristiques de l'audit externe et du métier de réviseur, nous allons maintenant parler d'une profession apparue plus récemment dans la majorité des entreprises, celle d'auditeur interne.

Chapitre 3 : L'audit interne

3.1 Définition

La fonction d'audit interne est apparue au début des années 30 aux Etats-Unis, lors de la grande dépression de 1929 et du programme du New Deal²², mis en place à cette époque. C'est également dans un but de réduire les coûts des audits externes obligatoires que dans certaines entreprises, un service d'audit interne a été mis en place afin de réaliser plusieurs travaux préparatoires aux contrôles.

La définition la plus couramment rencontrée est celle de l'Institut des Auditeurs Internes²³ :

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

Une autre définition se centrant plus sur les missions dont est responsable l'auditeur interne existe également :

« L'audit interne est une appréciation systématique et objective par les auditeurs internes des diverses activités et contrôles d'une institution ayant pour but de déterminer : 1) si les informations financières et les données d'exploitation sont exactes et fiables, 2) si les risques d'exploitation de l'institution sont identifiés et réduits au minimum, 3) si les réglementations externes ainsi que les politiques et procédures internes sont respectées, 4) si des critères d'exploitation satisfaisants sont remplis, 5) si les ressources sont utilisées de manière efficace et économique, 6) et si les objectifs de l'institution sont effectivement atteints. Ces contrôles

²² VESSIE B., *Syllabus de Contrôle interne et gestion des risques*, FUCaM 2009.

²³ Définition de l'audit interne de l'IFACI (*Traduction de la définition internationale approuvée par l'IIA le 29 juin 1999.*) <http://www.ifaci.com/> (Page consultée le 23 juin 2011)

ont tous pour objectif d'aider les membres de l'institution à remplir efficacement leurs fonctions. »²⁴

L'audit interne peut donc être clairement perçu comme une activité d'assistance, de conseil et d'aide pour la direction de l'entreprise, soucieuse d'atteindre ses objectifs, de s'assurer de la maîtrise du risque et d'évaluer les contrôles en place. L'audit interne, faisant partie intégrante du système de contrôle interne de l'entreprise, s'intéressera à tous les aspects du contrôle interne et non seulement au contrôle des informations financières. Le champ d'action de l'audit interne est donc plus large que celui de l'audit externe puisqu'il couvrira toutes les activités de la société.

Dans les grandes organisations, l'audit interne permettra également à la direction de s'assurer que la stratégie globale est bien suivie par toutes les entités. Remarquons que tout comme l'audit externe, l'audit interne sera un contrôle de second ordre. Les contrôles de premier ordre étant sous la responsabilité de la direction opérationnelle.

Enfin, la position interne à l'entreprise confère une connaissance plus approfondie de la société, de son activité et de ses objectifs. Mais également un accès à l'information plus rapide et donc une meilleure réponse en cas de problème.

3.2 L'audit interne et l'indépendance

Bien qu'étant interne à l'entreprise, l'audit interne, pour rester efficace et remplir ses objectifs, devra maintenir un niveau élevé d'indépendance. Cela lui permettra d'émettre des opinions impartiales et non biaisées, qui sont essentielles pour l'évaluation du management et des contrôles. Des auditeurs internes qui seraient impliqués dans la gestion journalière présenteront un manque d'autonomie et des difficultés à prendre du recul. De plus, la séparation des fonctions est la base d'un contrôle interne efficace, c'est pourquoi les auditeurs ne peuvent pas être ceux qui prennent les décisions et ceux qui contrôlent ensuite.

²⁴ SAWYER L., *Sawyer's Internal Auditing : The Practice of Modern Internal Auditing*, Altamonte Springs, Fla, Institute of Internal Auditors, 1996.

Selon Raghunandan et Mchugh²⁵ (1994) l'efficacité d'un service d'audit est fonction de son indépendance et de son objectivité. Ces deux composantes sont également nécessaires pour la décharge de responsabilité.

Ceci explique également la position particulière du service d'audit interne dans l'organisation de l'entreprise. Le service d'audit interne n'est en effet dans la majorité des cas, dépendant d'aucun autre service. Il sera le plus souvent directement rattaché à la direction générale. Le directeur de l'audit interne sera donc indépendant de toute autre direction au sein l'entreprise, notamment de la direction financière. Cela lui permettra d'évaluer de la manière la plus objective possible l'ensemble des activités de l'entreprise.

3.3 Vers un audit interne à valeur ajoutée

Le rôle de l'audit interne a fortement évolué ces dernières années, au même titre que son environnement. Une étude de McNamee & McNamee²⁶ de 1995, parle déjà des différentes phases de transformation dans l'histoire de l'audit interne :

Avant 1940, l'audit interne se concentrait principalement sur la validité et l'enregistrement des transactions. Dans les années 1940, l'audit interne se tourne vers une évaluation des entités économiques, son rôle est alors de contrôler la conformité avec les différentes règles et pratiques. Ensuite, depuis les années 1990, l'audit interne est de plus en plus vu comme un service permettant d'apporter à l'entreprise une réelle valeur ajoutée, avec un champ d'action plus large permettant d'assister la direction dans la gestion des risques. La dernière définition de l'IIA, présentée plus haut, met d'ailleurs en évidence la notion de valeur-ajoutée.

Spira et Page²⁷ (2003) parlent quant à eux d'un changement résultant du renforcement des responsabilités des dirigeants. Ils soulignent également l'apport des différentes initiatives en matière de corporate governance, aux Etats-Unis et en Grande Bretagne, qui ont peu à peu intégré à la fonction d'audit interne la gestion des risques.

²⁵ RAGHUNANDAN, K. et MCHYGH, J.A. « *Internal auditors' independence and interaction with audit committees : Challenges of form and substance* », *Advances in Accounting*, Vol. 12 No. 1, pg 313-333 (1994)

²⁶ McNAMEE, D. et McNAMEE, T. « *The transformation of internal auditing* » *Managerial Auditing Journal*, Vol. 10 No. 2, pg 34-37 (1995)

²⁷ SPIRA, L.F. et PAGE M. « *Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit* » *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 16 No. 4, pg. 640 – 661 (2003)

Un exemple est la promotion par le Securities and Exchange Commission et le PCAOB²⁸ du référentiel COSO. En effet, par la mise en œuvre du Sabanes Oxley Act²⁹ ils recommandent fortement aux entreprises cotées à la Bourse de New-York d'utiliser ce référentiel. Celui-ci considère que le rôle de l'audit interne est d'offrir une assurance à propos de : l'efficacité et l'efficience des opérations, la fiabilité des informations financières et la conformité avec les lois et règlements applicables.

Ces changements ont donc permis à l'audit interne d'offrir un vrai service de consultance à la gestion ainsi qu'une aide précieuse dans la maîtrise des risques.

3.4 Les objectifs de l'audit interne

Les objectifs qui devront être atteints par le service d'audit interne dépendent en grande partie de la volonté de la direction mais également de la taille de l'entreprise, du niveau de risque auquel elle est confrontée et du type d'activité. Ils seront donc variables d'une société à l'autre. Cependant, il existe de nombreuses tâches communes qu'on retrouvera dans la majorité des cas.

La première est bien sûr **l'évaluation de l'efficience et de l'efficacité du contrôle interne.**

Il existe de nombreuses définitions du contrôle interne :

- pour la Belgique, on retiendra celle de l'Institut des réviseurs d'entreprises :

« L'ensemble des moyens et mesures adoptés par les organes de direction ou d'exécution d'une entreprise dans le but d'assurer, dans la mesure du possible que :

- *les affaires se déroulent de façon efficace et ordonnée selon la politique fixée par eux ;*
- *des procédures adéquates sont adoptées pour éviter les conflits d'intérêts et les abus des biens sociaux ;*
- *les actifs sont sauvegardés ;*

²⁸ Public Company Accounting Oversight Board

²⁹ Sarbanes Oxley Act Section 404

- *la fraude et les erreurs sont prévenues et détectées ;*
- *les enregistrements comptables sont complets et corrects ;*
- *les informations financières sont fiables et préparées dans les délais fixés »*³⁰

- dans d'autres pays plusieurs définitions du contrôle interne sont également intéressantes :

Celle de l'Ordre des experts comptables français³¹ : « 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 ».

Ou encore celle du Consultative Committee of accountancy en Grande-Bretagne³² : « 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 ».

- sur le plan international le Committee of Sponsoring Organisation of the Treadway Commission (COSO)³³ définit le contrôle interne comme étant : « 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 :

- la réalisation et l'optimisation des opérations
- la fiabilité des informations financières
- la conformité aux lois et règlements en vigueur »

D'après ces définitions, nous pouvons dire que l'objectif du système de contrôle interne sera ici de s'assurer que la direction maîtrise suffisamment les différents processus de

³⁰ IRE, Vademecum (2005), Editions standard

³¹ *Définition du contrôle interne* Conseil de l'Ordre des experts comptables français, 1977

³² Consultative Committee of accountancy, 1978

³³ Définition du contrôle interne selon le référentiel COSO. Traduit de l'anglais.

<http://coso.org/IC-IntegratedFramework-summary.htm> (Page consultée le 4 août 2011)

l'organisation, que ce soit au niveau de la production ou encore des ressources humaines, et dans le but, d'éviter toute fraude, tout abus ou conflit d'intérêt. Il faudra aussi veiller à ce que la direction dispose d'une information correcte et des moyens nécessaires pour gérer efficacement l'entreprise.

L'auditeur interne assistera et conseillera donc les autres départements de la société en matière de contrôle interne. Il évaluera de manière régulière l'efficacité du contrôle interne et veillera à ce que les contrôles en place fonctionnent et à défaut, il sera chargé d'émettre des recommandations en vue de les améliorer.

Enfin, retrouvons également **l'examen des informations financières**. Ici, les auditeurs devront se pencher sur les moyens utilisés pour obtenir et traiter les informations. Ils seront aussi responsables de **l'évaluation de l'efficience et de l'efficacité des opérations**. Cela signifie qu'ils devront évaluer la capacité de l'entreprise et de la direction à atteindre leurs objectifs. **L'analyse du respect des textes légaux et des règlements en vigueur** fait également partie des objectifs de l'auditeur interne.

3.5 L'IIA : Institute of Internal Auditors

L'institut des auditeurs internes (ou Institute of Internal Auditors) fut créé en 1941 à Altamonte Springs aux Etats-Unis. L'IIA regroupe des membres dans 165 pays soit directement, soit par l'intermédiaire d'un autre institut affilié. C'est le cas notamment de l'Institut Belge des Auditeurs Internes ou de l'IFACI (Institut Français de l'Audit et du Contrôle interne). C'est d'ailleurs grâce à l'IIA que la profession d'auditeur interne est reconnue à l'international. Les membres sont invités à adhérer au Code Ethique ainsi qu'aux Normes Internationales pour la Pratique Professionnelle de l'Audit Interne.

Les fonctions principales de l'IIA sont :

- la défense et la promotion des valeurs que les professionnels de l'audit interne apportent à leurs organisations
- la mise en place pour ses membres d'une formation professionnelle complète
- le développement de standards professionnels et de bonnes pratiques

- la promotion auprès des praticiens et des autres parties concernées, des connaissances en matière d'audit interne
- le rassemblement des auditeurs internes pour le partage de l'expérience et de l'information relatives à la pratique de l'audit interne

Enfin, l'IIA met aussi en place un brevet de certification professionnel. Il s'agit du CIA, pour Certified Internal Auditor. Ce brevet est reconnu par l'ensemble de la profession et ce, au niveau international. Pour l'obtenir, les candidats devront prouver leur compétence, leur professionnalisme et leur maîtrise des connaissances nécessaires à la profession d'auditeur interne. Une fois certifiés, ils devront suivre une formation permanente.

3.6 Le code de déontologie de l'IIA et les normes d'audit interne

Suite aux responsabilités grandissantes de la fonction d'audit interne et l'accès à la profession n'étant pas règlementé, un code de déontologie applicable aux membres de la profession a été mis en place par l'IIA. Ce code est composé de deux parties essentielles :

- Des principes fondamentaux pour la profession et pour la pratique de l'audit interne
- Des règles de conduite décrivant les normes de comportement attendues des auditeurs internes

Dans les principes fondamentaux, nous retrouvons :

-L'intégrité : seuls les auditeurs internes faisant preuve d'intégrité auront le crédit et la confiance nécessaires à la bonne marche des différentes missions

-L'objectivité : cela signifie que pour analyser les différents processus, l'auditeur se devra d'être objectif en collectant, en évaluant et en communiquant les informations relatives à l'activité ou au processus examiné. Il évaluera de manière équitable tous les éléments pertinents et ne se laissera pas influencer dans son jugement par son propre intérêt ou par autrui

-La confidentialité : l'auditeur interne ne divulguera pas, sans autorisation, les informations qu'il a récoltées et respectera la propriété de celles-ci

-La compétence : afin de réaliser ses différents travaux, l'auditeur interne utilisera les connaissances et les savoir-faire requis

Les règles de conduite sont les suivantes :

Au niveau de l'intégrité :

Les auditeurs internes :

- *Doivent accomplir leur mission avec honnêteté, diligence et responsabilité.*
- *Doivent respecter la loi et faire les révélations requises par les lois et les règles de la profession.*
- *Ne doivent pas sciemment prendre part à des activités illégales ou s'engager dans des actes déshonorants pour la profession d'audit interne ou leur organisation.*
- *Doivent respecter et contribuer aux objectifs éthiques et légitimes de leur organisation.*

Au niveau de l'objectivité :

Les auditeurs internes :

- *Ne doivent pas prendre part à des activités ou établir des relations qui pourraient compromettre ou risquer de compromettre le caractère impartial de leur jugement. Ce principe vaut également pour les activités ou relations d'affaires qui pourraient entrer en conflit avec les intérêts de leur organisation.*
- *Ne doivent rien accepter qui pourrait compromettre ou risquer de compromettre leur jugement professionnel.*
- *Doivent révéler tous les faits matériels dont ils ont connaissance et qui, s'ils n'étaient pas révélés, auraient pour conséquence de fausser le rapport sur les activités examinées.*

Au niveau de la confidentialité :

Les auditeurs internes :

- *Doivent utiliser avec prudence et protéger les informations recueillies dans le cadre de leurs activités.*
- *Ne doivent pas utiliser ces informations pour en retirer un bénéfice personnel, ou d'une manière qui contreviendrait aux dispositions légales ou porterait préjudice aux objectifs éthiques et légitimes de leur organisation.*

Au niveau de la compétence :

Les auditeurs internes :

- *Ne doivent s'engager que dans des travaux pour lesquels ils ont les connaissances, le savoir-faire et l'expérience nécessaires.*
- *Doivent réaliser leurs travaux d'audit interne dans le respect des Normes Internationales pour la Pratique Professionnelle de l'Audit Interne (Standards for the Professional Practice of Internal Auditing).*
- *Doivent toujours s'efforcer d'améliorer leur compétence, l'efficacité et la qualité de leurs travaux.*³⁴

Les normes d'audit interne ont quant à elles pour but de fournir un cadre de référence aux professionnels, de favoriser l'amélioration du contrôle des opérations et d'établir des critères pour l'évaluation et l'appréciation du fonctionnement de l'audit interne.

Ces normes établies par l'IIA se composent de 3 grandes parties :

Les normes de qualification, qui présentent les caractéristiques que doivent avoir les personnes ou les organisations pratiquant l'audit interne.

Les normes de fonctionnement qui décrivent la nature des activités d'audit interne et établissent les critères permettant d'évaluer les travaux fournis.

³⁴ Code déontologique de l'IIA (page 2) disponible à l'adresse suivante : www.theiia.org/download.cfm?file=61103 (Page consultée le 2 juillet 2011)

Et enfin, les normes de mise en œuvre qui appliquent les normes de fonctionnement et de qualification à des missions spécifiques ou à certains types d'audit en particulier.

Chapitre 4 : la collaboration entre l'audit externe et interne

Après avoir passé en revue l'audit externe et l'audit interne, nous pouvons maintenant rentrer dans le vif du sujet, à savoir la collaboration possible entre ces deux fonctions. Nous verrons d'abord quel est le cadre normatif existant en la matière. Ensuite, plusieurs bénéfices issus d'une collaboration efficace seront mis en évidence. Nous terminerons enfin, par la comparaison des deux processus et par la présentation d'une série de bonnes pratiques recommandées dans une étude de l'IRE³⁵ et permettant de se rapprocher d'une collaboration optimale.

4.1 Introduction

Avant tout, il serait intéressant de rappeler quels sont les éléments qui différencient et qui rapprochent les deux professions.

Un tableau présenté par Pop³⁶ permet d'examiner clairement les principales différences :

Position dans l'entreprise	
Audit interne	Audit externe
L'auditeur interne fait partie de l'entreprise. Ses objectifs sont déterminés par la direction et seront souvent consignés dans la charte d'audit.	L'auditeur externe ne fait, quant à lui, pas partie de l'entreprise, mais c'est elle qui l'engage. Ses objectifs seront déterminés principalement par la loi.
Objectifs	
Audit interne	Audit externe
Le domaine de travail de l'auditeur interne sera plus étendu. Il aidera l'entreprise à accomplir ses objectifs, à améliorer sa gestion des risques et son contrôle interne.	La mission première de l'auditeur externe sera de donner une opinion indépendante sur les comptes annuels de la société.

³⁵ Institut des Réviseurs d'Entreprises et The Institut of Internal Auditors Belgium «*Assurance externe versus assurance interne : comment créer une coopération ?* » IRE/IBR 2010.

³⁶ Pop A. « *The Relationship Between Internal And External Audit* » Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica 2008, Vol 1, Issue 10 <http://oconomica.uab.ro/upload/lucrari/1020081/18.pdf>

Approche du contrôle interne	
Audit interne	Audit externe
L'auditeur interne se penchera sur tous les aspects du contrôle interne de l'entreprise.	L'auditeur externe s'intéressera davantage aux éléments significatifs ayant un impact sur le résultat financier.
Périodicité de l'audit	
Audit interne	Audit externe
L'audit interne s'étalera sur toute l'année. Cependant, il y aura des missions spécifiques en fonction des risques présents dans chaque entité de l'entreprise.	L'audit externe aura lieu une fois l'an, avant le dépôt des comptes annuels. (Cependant une prise de connaissance, un audit intérimaire ou encore des tests sur le contrôle interne peuvent aussi être prévus en cours d'année).
Au niveau de la fraude	
Audit interne	Audit externe
L'audit interne sera concerné par toutes fraudes se produisant n'importe où dans l'entreprise.	L'audit externe sera concerné uniquement par les fraudes affectant l'aspect financier de l'entreprise.

Ensuite, il y a plusieurs similitudes entre audit externe et audit interne :

- Tout d'abord, l'audit externe et interne sont tous deux régis par des normes internationales établies par leur organisme professionnel respectif
- La notion de risque est aussi importante dans le processus de l'auditeur externe que dans celui de l'auditeur interne
- Plusieurs étapes du processus d'audit sont semblables des deux côtés
- La notion d'indépendance fait partie intégrante des deux fonctions (dans des proportions différentes toutefois, il faudra en effet se rappeler qu'en étant employés par l'entreprise pour laquelle ils travaillent, les auditeurs internes n'atteindront pas le même niveau d'indépendance que les auditeurs externes)
- Tous deux sont concernés par le système de contrôle interne de l'entreprise
- Le résultat des différents travaux sera dans les deux cas, matérialisé par un rapport d'audit

Après avoir passé en revue les différentes caractéristiques de l'audit externe dans un premier temps et de l'audit interne ensuite, nous allons maintenant nous intéresser aux relations existant entre ces deux fonctions.

Comme nous l'avons vu plus tôt, bien que différentes, les deux professions cherchent à atteindre au sein de l'entreprise certains objectifs se rejoignant. Ainsi, par exemple, tant les auditeurs internes que les auditeurs externes devront s'assurer de la bonne qualité et de la fiabilité des informations financières. Dans de nombreux cas donc, une collaboration pourra voir le jour et s'avérer bénéfique.

Il faut noter également, que la taille et la complexité croissantes des organisations ainsi que la rapidité à laquelle les technologies évoluent (il y a désormais une grande variété de systèmes de gestion, l'auditeur externe ne peut donc pas tous les maîtriser) obligent de plus en plus les auditeurs externes à baser leur travaux sur ceux de l'audit interne, rendant ainsi la collaboration pratiquement nécessaire à la bonne marche de la mission³⁷.

Enfin, d'un côté comme de l'autre, les organismes professionnels tant en Belgique qu'à l'étranger (IRE, IIA, PCAOB,...) ont adopté une position commune, en décidant d'inciter leurs membres à collaborer davantage. C'est donc logiquement qu'une réglementation concernant la coopération entre audit interne et externe a vu le jour.

4.2 Les normes et législations sur la collaboration entre audit interne et audit externe

Suite à l'intérêt grandissant porté à la collaboration entre audit externe et interne, plusieurs normes ont été établies. Nous ne nous intéresserons qu'à celles les plus largement utilisées.

L'IRE a émis une recommandation³⁸ sur le sujet, il s'agit de la recommandation « utilisation du travail d'un service d'audit interne ». Celle-ci date du 10 novembre 1989 et s'inspire grandement de la norme ISA 610 (Cfr Infra). Plusieurs éléments intéressants en ressortent :

³⁷ FOWZIA R. « *Co-operation between Internal and External Auditors : A Comparative Study on Nationalized and Foreign Banks in Bangladesh* » World Journal Of Management Vol 2, Number 2, September 2010 Pg 22-35

³⁸ Pour rappel : les recommandations n'ont pas la force obligatoire des normes de révisions

- même s'il utilise les travaux de l'audit interne, le réviseur est et, restera le seul responsable de la qualité de son travail, du déroulement de la mission et de l'opinion qu'il émet
- il assumera donc pleinement la responsabilité pour les travaux qu'il utilisera
- l'existence d'un service d'audit interne ne peut aucunement remplacer le contrôle externe
- il est recommandé que le commissaire couvre personnellement tous les aspects ayant un impact significatif sur les comptes annuels. (Principes comptables, règles d'évaluation, respect du code des sociétés,...)
- la lettre de mission devrait systématiquement contenir des dispositions relatives à la coopération de l'audit interne

Ensuite, au niveau international, nous pouvons retenir 4 normes principales :

- l'ISA (International Standards on Auditing) 610
- le SAS (Statement on Auditing Standards) 65
- le PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board) n°5
- la norme de fonctionnement 2050 de l'Institut des Auditeurs Interne

ISA 610

Les normes ISA sont établies par l'IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board). Elles portent essentiellement sur l'audit des états financiers, les services d'assurance et le contrôle de qualité. Comme dit précédemment, elles font office de références, puisqu'adoptées par bon nombre d'institutions Européennes ou internationales (ONU, Commission Européenne,...). Elles jouent également un rôle significatif dans l'harmonisation des procédés d'audit externe à travers le monde et seront d'application en Belgique à partir du 15 décembre 2012 pour les entités d'intérêt public et à partir du 15 décembre 2014 pour les autres entités.

De manière générale, la norme 610 « utilisation des travaux de l'audit interne » définit des procédures et principes fondamentaux et précise leurs modalités d'application pour la prise en

compte par l'auditeur externe des travaux de l'audit interne³⁹. Notons que ces procédures ne seront applicables que pour les travaux d'audit interne ayant un lien avec l'audit des états financiers.

La norme prévoit qu'avant d'utiliser les travaux de l'audit interne, l'auditeur externe devra évaluer :

- *l'objectivité de la fonction d'audit interne;*
- *la compétence technique des auditeurs internes;*
- *s'il est probable que les travaux des auditeurs internes seront menés dans un esprit de conscience professionnelle*
- *s'il est probable qu'il existera une communication effective entre les auditeurs internes et l'auditeur externe*⁴⁰

Ensuite, la norme souligne également le fait qu'un service d'audit interne, même de très bonne qualité, n'aura jamais le même niveau d'indépendance que le commissaire. Les travaux devront donc être soigneusement évalués.

Il devra pour ceux qu'il prévoit d'utiliser s'assurer que :

- *les travaux ont été menés par des auditeurs internes possédant une formation technique et un profil adéquats*
- *les travaux ont été correctement supervisés, revus et documentés*
- *des éléments probants adéquats ont été recueillis pour permettre aux auditeurs internes de tirer des conclusions raisonnables*
- *les conclusions tirées sont appropriées en la circonstance et si les rapports établis par les auditeurs internes sont cohérents avec les résultats des travaux effectués*
- *toutes les exceptions ou questions inhabituelles relevées par les travaux des auditeurs internes ont été correctement traitées.*⁴¹

Enfin, l'ISA 610 recommande : d'organiser des réunions à intervalles réguliers durant la période d'audit ; de donner à l'auditeur externe le libre accès quant aux rapports d'audit

³⁹ Traduction IRE-CNCC de la Norme International d'audit 610. CNCC/IRE 30 juin 2009.

⁴⁰ Traduction IRE-CNCC de la Norme International d'audit 610. CNCC/IRE 30 juin 2009.

⁴¹ Ibidem

interne ; que les auditeurs externes et internes s'informent l'un l'autre sur toutes questions pouvant avoir un impact sur les états financiers.

Nous pouvons donc retirer de cette norme un message clair : dans les cas où la fonction d'audit interne sera jugée efficace au regard d'un certain nombre de critères, l'auditeur externe pourra utiliser des travaux de l'audit interne afin d'adapter l'étendue de ses contrôles.

SAS 65

Les normes SAS sont émises par l'AICPA (American Institute of Certified Public Accountants). Elles ont pour but de guider les auditeurs externes dans l'application des GAAS (Generally Accepted Auditing Standards), l'équivalent américain des ISA.

La norme SAS 65 est venue remplacer le SAS 9 et a pris effet en avril 1991. Elle a pour dénomination complète « SAS 65 : la prise en considération par l'auditeur de la fonction d'audit interne dans le cadre de l'audit des états financiers ».

Cette norme définit en premier lieu les rôles de l'audit externe et interne en matière d'audit des états financiers. Ensuite, elle guide l'auditeur externe dans sa démarche d'évaluation de l'audit interne en précisant les critères qui devront être retenus. Après cela, les points sur base desquels l'auditeur devra juger de la qualité des travaux sont énoncés. Enfin, la norme aborde l'impact éventuel qu'auront les travaux de l'audit interne sur l'audit des états financiers. De manière transversale, le SAS 65 souligne l'importance de la collaboration.

PCAOB n°5

Le PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board) fut créé en 2002 par le Sarbanes-Oxley Act dans le but de superviser l'audit financier des entreprises cotées et ainsi d'améliorer la confiance accordée par les investisseurs et de veiller à l'intérêt public.

La norme n°5 « un audit du contrôle interne de l'information financière intégrée à un audit des états financiers » prévoit que dans le but d'effectuer l'audit du contrôle interne, l'auditeur externe pourra utiliser des travaux ou recevoir de l'assistance de la part des auditeurs internes, du personnel de l'organisation et des tiers travaillant sous l'autorité de la direction. Il est

également recommandé dans la norme, d'intégrer à l'audit des états financiers, un audit du contrôle interne et ce afin d'atteindre plusieurs objectifs :

- concentrer l'audit du contrôle interne sur les problèmes essentiels
- éliminer les travaux inutiles
- rendre l'audit plus clair et plus compréhensible vis-à-vis des autres parties.

La norme 2050 de l'IIA

Comme nous l'avons précisé précédemment, l'IIA (Institute of Internal Auditors) fournit des lignes de conduite aux professionnels de l'audit interne désirant respecter les normes et recommandations d'un organisme mondialement reconnu.

La norme de fonctionnement 2050 traite de la coordination avec l'audit externe. Celle-ci prévoit que *« Le responsable de l'audit interne doit partager les informations et coordonner les activités avec les autres prestataires internes et externes de services d'assurance et de conseil, de manière à assurer une couverture adéquate des travaux et à éviter dans toute la mesure du possible les doubles emplois. »*.

De plus, il est recommandé que le responsable de l'audit interne évalue régulièrement, avec le soutien du conseil d'administration, la collaboration entre les auditeurs internes et externes afin de s'assurer que celle-ci se déroule bien et de pouvoir remédier le plus rapidement possible à d'éventuels problèmes de communication.

La norme prévoit également que les conclusions du service d'audit interne, les réponses de la direction à leur sujet et le suivi qui en est fait doivent être communiqués aux auditeurs externes.

Enfin, le conseil pratique rattaché à cette norme portant le numéro 2050-1 indique que la surveillance des travaux de l'audit externe et de sa coopération avec l'audit interne revient au comité d'audit.

Nous pouvons donc dire que, de manière générale, ces normes apportent un réel « plus » en matière de collaboration. Elles guident en effet, les auditeurs dans leurs choix méthodologiques et sont un véritable cadre de référence.

4.3 La corporate governance et le comité d'audit

Tout d'abord, les définitions de la corporate governance sont nombreuses. Cependant, nous en retiendrons deux :

« Le corporate governance est le fait de promouvoir la sincérité, la transparence et la responsabilité »⁴²

« La corporate governance est le système par lequel les organisations sont dirigées et contrôlées. La structure du corporate governance spécifie la distribution des droits et des responsabilités des différents membres de la direction, des managers, des actionnaires et des « stakeholders » et explique les règles et procédures pour prendre des décisions dans les affaires de corporate governance »⁴³

La corporate governance repose donc en partie sur une série de concepts développés en réaction aux scandales financiers du début des années 2000. Les auditeurs tant internes qu'externes peuvent améliorer, au travers de leurs missions, la corporate governance.

Dans le premier cas, ce sera par exemple en évaluant le processus de gouvernance de l'organisation au regard de l'éthique, de la transparence et de la communication. L'auditeur interne signalera aussi tout problème présent dans le système de contrôle interne à la direction.

Dans le deuxième cas, l'auditeur externe, en certifiant les comptes annuels établis par le conseil d'administration, les rendra plus crédibles. Son appréciation du contrôle interne, si elle s'avère positive sera également un gage de bonne gouvernance.

⁴² Définition de Wolfensohn J. Traduit de l'anglais.

⁴³ European Central Bank, 2004, Annual Report: 2004, ECB, Frankfurt, Glossaire. Traduit de l'anglais.

Ensuite, dans plusieurs pays, les législateurs se sont penchés sur la question. On a alors vu apparaître par exemple, en France, la Loi sur la sécurité financière du 1^{er} août 2003, aux Etats-Unis, la Loi Sarbanes Oxley et enfin plus particulièrement en Belgique la Loi corporate governance du 2 août 2002.

Cette loi contient des dispositions renforçant l'indépendance du commissaire, en particulier la règle du « one-to-one » exposée plus tôt. Mais ce n'est pas tout, la loi prévoit aussi la possibilité de créer au sein de l'organisation plusieurs comités consultatifs. C'est le cas du comité de rémunérations, du comité de nomination et du comité d'audit, celui qui nous intéressera ici.

C'est la loi du 17 décembre 2008 qui prévoit que toutes sociétés cotées et institutions financières soient obligées de mettre en place un comité d'audit. Celui-ci sera composé de plusieurs administrateurs non exécutifs et d'au moins un administrateur indépendant, qui devra être compétent en matière de comptabilité et d'audit. Le comité d'audit assurera le lien entre l'audit interne et l'audit externe au sein de l'organisation. Le comité rencontrera à la fois le réviseur mais également le responsable de l'audit interne. De cette manière, il pourra favoriser une communication efficace et transparente et ainsi s'assurer de la bonne marche des missions d'audit. Il s'assurera de la qualité de l'information financière et contrôlera l'organisation interne de l'entreprise. Enfin, il devra aussi contrôler l'indépendance du commissaire et assurer le suivi de ses recommandations. Il rapportera ensuite au conseil d'administration. Notons que pour favoriser une bonne gouvernance d'entreprise, le comité d'audit devra se montrer proactif en sollicitant tant les auditeurs internes qu'externes.

Plus concrètement, le comité d'audit sera chargé de revoir le programme des auditeurs internes en **prêtant particulièrement attention aux travaux qui pourraient s'avérer complémentaires avec l'audit des états financiers**. De l'autre côté, il devra recevoir de l'auditeur externe une confirmation d'indépendance ainsi que le plan d'audit et devra procéder à une évaluation de l'efficacité du processus de contrôle externe.

Une évaluation de la possible collaboration entre auditeurs internes et externes devra aussi être réalisée par le comité d'audit.

Un moyen simple d'y arriver serait de mettre en place sous forme de réunion, une concertation entre les trois parties concernées. Les deux types d'auditeurs présenteront leurs plans respectifs et leurs suggestions en matière de collaboration au comité d'audit qui servira dans ce cas de véritable relais entre les deux professions.

Le comité d'audit garantira également aux deux types d'auditeurs un accès aisé au conseil d'administration.

Nous pouvons donc en déduire que le comité d'audit a un rôle certain à jouer dans la relation audit externe – audit interne notamment de par la position qu'il occupe dans l'organisation.

4.4 Les bénéfices de la collaboration

Le fait de respecter les différentes normes et de favoriser la collaboration, par exemple via le comité d'audit, sera un moyen pour l'entreprise de retirer une série de bénéfices. Une collaboration efficace permettrait entre-autre d'améliorer la gouvernance d'entreprise⁴⁴ et s'avèrerait même cruciale afin d'optimiser le niveau de contrôle et l'efficacité⁴⁵. Il y a bien sûr d'autres bénéfices à tirer d'une collaboration bien établie. Plusieurs études et articles scientifiques se sont d'ailleurs penchés sur le sujet, ces dernières années. Nous pouvons mentionner notamment l'étude réalisée par l'Institut des réviseurs d'entreprises en collaboration avec l'IIA⁴⁶ ou encore l'étude d'AL TWAJRY et al.⁴⁷

D'un côté comme de l'autre, il y a un intérêt certain à collaborer. Parmi les bénéfices les plus couramment cités dans la littérature nous retrouvons :

- Une augmentation de l'efficacité et de l'efficacité de l'audit⁴⁸

⁴⁴ Institut des Réviseurs d'Entreprises et The Institut of Internal Auditors Belgium «*Assurance externe versus assurance interne : comment créer une coopération ?* » IRE/IBR 2010.

⁴⁵ Ibidem

⁴⁶ Institut des Réviseurs d'Entreprises et The Institut of Internal Auditors Belgium «*Assurance externe versus assurance interne : comment créer une coopération ?* » IRE/IBR 2010.

⁴⁷ AL TWAJRY A., BRIERLEY J., GWILLIAM D. «*An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector* » Managerial Auditing Journal, Vol 19, Issue 7, pg 929-944, 2004

⁴⁸ KRISHNAMOORTHY G. «*A cascaded interference model for evaluation of the internal audit report* » Decision Sciences, pg 499-520, 2002

Selon Krishnamoorthy, la collaboration permet d'augmenter l'efficacité et l'efficience de l'audit. En effet, nous pouvons imaginer qu'une bonne collaboration entre les deux parties va permettre d'éviter la redondance. Il peut arriver que faute de communication, l'auditeur externe refasse des travaux déjà effectués par l'audit interne. Dans ce cas, la charge de travail étant inutilement plus conséquente, les frais liés à l'audit seront plus élevés. Il peut aussi arriver qu'un auditeur interne refasse des travaux déjà effectués par l'auditeur externe. Ce sera alors une perte de temps pour l'auditeur interne. En décidant au préalable de discuter le plan d'audit, le commissaire et les auditeurs internes pourront s'échanger des informations quant au déroulement de la mission. Les auditeurs internes et externes pourront alors déterminer s'il y aura ou s'il y a déjà des travaux qu'il sera possible de réaliser en commun. La mise en place de cette discussion devra être fortement encouragée par le comité d'audit, si toutefois il y en a un.

De plus, l'auditeur interne passant la plupart de son temps dans la même entreprise, aura une meilleure compréhension de sa culture et de son fonctionnement. Il verra donc des choses qu'un œil extérieur ne pourra voir durant ses contrôles et permettra de réduire le risque d'audit. D'autres avantages peuvent venir de l'auditeur externe qui, avec les multiples clients qu'il audite, aura une expérience plus large dans les domaines financiers et sera capable de résoudre des problèmes non traités par l'audit interne. En décidant de coopérer, ils augmentent donc l'efficacité de l'audit.

- Une meilleure couverture d'audit

En éliminant la redondance des travaux, du temps supplémentaire est disponible. Celui-ci permettra aux auditeurs de se concentrer sur d'autres points qu'ils n'auraient peut-être pas passés en revue, ils vont donc couvrir une plus grande partie des activités de l'entreprise.

- Une réduction des coûts d'audit

Comme dit précédemment, si elle s'avère efficace, la collaboration pourra réduire le temps nécessaire aux travaux d'audit. Par exemple, s'ils jugent bon d'utiliser des travaux de l'audit interne, les auditeurs externes ne devront pas refaire ces travaux et passeront moins de temps chez le client, ce qui aura pour effet de diminuer les frais.

Selon Felix, Gramling et Maletta⁴⁹, les entreprises dans lesquelles les auditeurs externes se basent sur les travaux des auditeurs internes peuvent économiser jusqu'à 18% des frais d'audit. Et dans la majorité des cas, les économies réalisées sont supérieures aux coûts occasionnés par les travaux de l'audit interne sur lesquels se basent les auditeurs externes. La diminution des frais serait d'ailleurs, avec l'augmentation de l'efficacité, une des raisons qui pousserait la direction et le conseil d'administration à encourager les auditeurs à collaborer davantage.

Cependant Al-Twaijry, Brierley et Gwilliam⁵⁰ affirment quant à eux qu'une meilleure collaboration ne réduit pas toujours les frais d'audit pour le client, mais permet par contre aux auditeurs externes de réduire leurs coûts et donc d'augmenter leur marge. En effet, le budget étant prévu à l'avance, il ne sera pas toujours adapté par la suite.

Enfin d'après Morrill et Morrill, la réduction des coûts occasionnée pousserait les auditeurs externes à se baser plus largement sur l'audit interne afin de rester compétitifs sur le marché.⁵¹

- Une plus grande confiance de la part des stakeholders

Les grands scandales financiers de ces dernières années (Enron, Parmalat, Xerox), ont amené les investisseurs à être plus méfiants vis-à-vis des dirigeants et de leurs déclarations. Dans le cadre du Sarbanes Oxley Act et afin d'améliorer leur fiabilité, les entreprises peuvent par le biais de la direction, favoriser la collaboration entre auditeurs internes et externes Ce qui aura pour effet d'améliorer la qualité de l'audit et par conséquent l'image perçue de l'entreprise⁵². Il sera alors, par exemple, plus facile d'obtenir un prêt auprès d'une banque.

⁴⁹ FELIX W. L., GRAMLING, A., MALETTA, M. J. « *The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees en factors influencing this decision.* » Journal Of Accounting Research, Décembre 2001

⁵⁰ AL TWAIJRY A., BRIERLEY J., GWILLIAM D. « *An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector* » Managerial Auditing Journal, Vol 19, Issue 7, pg 929-944, 2004

⁵¹ MORRILL C. et MORRILL J. « *Internal auditors and the external audit : a transaction cost perspective* » Managerial Auditing Journal, Vol 18, Issue 6, pg 490-504, 2003.

⁵² WOOD D. « *Increasing value through internal and external auditor coordination* » Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2004

- Une diminution de la quantité de travail pour l'auditeur externe

« Des travaux d'audit interne efficaces permettront souvent de modifier la nature et le calendrier de l'audit et de réduire l'étendue des procédures d'audit à mettre en oeuvre par l'auditeur externe, sans toutefois les éliminer entièrement... »⁵³

Cela signifie que dans les cas où les travaux de l'audit sont jugés corrects et utiles par l'auditeur externe, ceux-ci peuvent réduire l'étendue des contrôles et donc le temps nécessaire à la réalisation de la mission.

- Une meilleure compréhension des travaux respectifs

En travaillant ensemble, les auditeurs externes et internes communiqueront davantage à propos de leur plan d'audit, leurs travaux et leurs remarques. Ils auront alors une vision plus éclairée de leur fonction respective et se comprendront mieux l'un l'autre.

D'autres bénéfices apparaissent, comme⁵⁴ :

- L'amélioration de l'image du client en matière d'audit
- L'alignement des méthodes entre les auditeurs internes et externes
- L'accroissement des connaissances à propos de l'organisation et du secteur pour l'auditeur externe
- La limitation des surprises pour la direction à la fin de l'année
- L'amélioration de la qualité du travail sur le terrain grâce à la connaissance des auditeurs internes
- La réduction du risque d'audit grâce à une meilleure compréhension de la gestion des risques
- L'optimisation des ressources disponibles

⁵³ Traduction IRE-CNCC de la Norme International d'audit 610. CNCC/IRE 30 juin 2009.

⁵⁴ Institut des Réviseurs d'Entreprises et The Institut of Internal Auditors Belgium « Assurance externe versus assurance interne : comment créer une coopération ? » IRE/IBR 2010.

4.5 Comparaison des processus d'audit interne et externe

La comparaison des deux processus permet de mettre en évidence des points spécifiques sur lesquels une collaboration apparaît évidente, ou du moins possible.

Audit externe ⁵⁵	Audit interne ⁵⁶
<p>1) <i>Acceptation du client</i> :</p> <p>L'auditeur externe évaluera les risques de sa mission en tenant compte des obligations émanant des lois sur le blanchiment d'argent et le risque de fraude. Il établira ensuite les conditions de la mission et les documentera dans la « lettre de mission ».</p> <p>2) <i>Planning d'audit initial</i> :</p> <p>Il y a plusieurs étapes à suivre lors de la planification :</p> <ul style="list-style-type: none">-Sélectionner l'équipe d'audit en fonction des ressources disponibles-Comprendre les activités du client par une étude structurée et systématique de l'organisation-Comprendre le processus comptable du client et l'application de celui-ci-Examiner les flux financiers afin de déterminer quels sont les contrôles en place et d'avoir une bonne compréhension du	<p>1) <i>Planification des activités</i> :</p> <p>Le Directeur de l'audit interne établira ses plans sur base d'une évaluation des risques documentée. Ensuite, il analysera le bien-fondé des missions qui lui sont confiées. Une fois acceptées, elles se retrouveront dans le plan d'audit.</p> <p>Le DAI devra ensuite communiquer à la direction et au conseil d'administration ses plans d'audit.</p> <p>2) <i>Planification de la mission</i> :</p> <p>Pour les différentes missions, le DAI ou l'auditeur interne devra :</p> <ul style="list-style-type: none">-Définir quels seront les objectifs, le champ d'intervention, la date, la durée de la mission ainsi que les ressources nécessaires.-Prendre en compte les objectifs de l'activité contrôlée, les contrôles en place sur cette activité, les risques qui y sont liés-Emettre une « lettre de mission » qui reprend les objectifs, la période et les documents à obtenir pour la réalisation de la mission

⁵⁵ Inspiré de : Institut des Réviseurs d'Entreprises et The Institut of Internal Auditors Belgium «*Assurance externe versus assurance interne : comment créer une coopération ?* » pg 18, IRE/IBR 2010.

⁵⁶ Ibidem

<p>système de contrôle interne</p> <p>-Développer la stratégie d'audit, déterminer les documents à obtenir et le seuil de matérialité en fonction des risques rencontrés par l'entreprise</p> <p>-Etablir le plan d'audit, planifier l'emploi des travaux des autres parties et définir les tests de substance à effectuer sur base de l'efficacité du contrôle interne</p> <p>-Communiquer au comité d'audit (si applicable) le plan présentant le déroulement de la mission d'audit et établir si possible une discussion avec l'audit interne</p>	<p>-Inclure dans son programme des procédures d'identification, d'analyse, d'évaluation et de documentation des informations</p> <p>-Evaluer pour chaque domaine, le risque, les contrôles en place et leur adéquation.</p> <p>Cette évaluation des contrôles en place se fera sur base de tests de substance ou de tests analytiques.</p>
--	---

Au niveau de ces deux premières étapes, nous pouvons relever plusieurs points susceptibles de faire l'objet d'une collaboration.

Tout d'abord, à la base même de la mission, nous retrouvons d'un côté comme de l'autre, la notion de risque. En effet, tant l'audit externe qu'interne aura comme point de départ une évaluation des risques, celle-ci déterminera en partie les autres étapes. Il semble donc approprié pour l'auditeur externe de consulter l'audit interne pour évaluer les risques auxquels l'organisation fait face. L'inverse étant vrai également, l'auditeur externe pouvant repérer des risques supplémentaires.

Ensuite, il est intéressant de noter que dans les deux camps, le fait de documenter ses travaux apparaît comme étant essentiel. Là encore, une collaboration sera un plus. En travaillant de concert, les deux professions auront un accès facilité à l'information et gagneront ainsi du temps. Par exemple, l'auditeur externe pourra utiliser des travaux préalablement réalisés par l'audit interne et ainsi éviter de les refaire lui-même. Enfin, imaginons que pour effectuer un test sur la gestion des stocks, le service d'audit interne demande au responsable des stocks de mettre au point un document reprenant diverses informations concernant les entrées et sorties. Il se trouve que lors de ses contrôles, l'auditeur externe a également besoin de ce document. Si une bonne communication est en place entre audit externe et interne, il sera alors plus rapide pour le commissaire de l'obtenir directement de l'audit interne plutôt que de demander

au responsable du stock de refaire le même travail deux fois. Il est aussi important que l'auditeur externe communique à l'audit interne les travaux dont il aura besoin ainsi que la date à laquelle il en aura besoin. Les auditeurs internes pourront ainsi planifier leurs travaux en accord avec ceux de l'audit externe.

Dans les deux cas, la mission sera caractérisée par les ressources qu'elle nécessite, tant au niveau du personnel, du coût financier que du temps. La tendance actuelle étant à l'économie, la collaboration ne peut qu'intéresser la direction. En effet, une concertation à propos des ressources allouées aux missions permettra d'éviter la redondance des travaux, mais aussi d'évaluer quel est le bénéfice retiré du service d'audit interne en matière de réductions des frais d'audit (externe).

Enfin, les contrôles en place et le système de contrôle interne intéresseront également les deux parties. Nous pourrions donc imaginer que si la fonction d'audit interne est jugée comme étant efficace, l'auditeur externe n'aura pas à déterminer lui-même les contrôles qui sont présents, mais pourra directement tester leur fiabilité et leur efficacité sur base des travaux de l'audit interne. Une collaboration à propos de l'évaluation du système de contrôle interne s'avère donc utile. Dans certains cas, des tests sur les contrôles auront déjà été effectués par l'audit interne, le choix de les utiliser ou non revient alors au commissaire. (CFR 4.7 L'évaluation de la fonction d'audit interne par l'auditeur externe)

Audit externe	Audit interne
<p>3) <i>Réalisation du plan d'audit :</i></p> <ul style="list-style-type: none"> -L'auditeur externe exécute des procédures lui permettant d'obtenir des éléments probants concernant l'efficacité du contrôle interne. -Le cas échéant, l'auditeur externe se penchera sur le système d'information. -Lorsque les contrôles en place ne sont pas jugés suffisants, il rapportera les déficiences à la direction et au conseil 	<p>3) <i>Réalisation de la mission :</i></p> <p>L'auditeur interne devra :</p> <ul style="list-style-type: none"> -Identifier, analyser, évaluer et collecter les informations suffisantes pour réaliser sa mission -Fonder ses conclusions sur des analyses et des évaluations appropriées -Documenter les informations qu'il a utilisées pour tirer ses conclusions <p>Le directeur de l'audit interne se chargera de</p>

<p>d'administration.</p> <ul style="list-style-type: none"> -L'auditeur externe utilisera des confirmations externes, il participera aux inventaires et effectuera des tests sur les soldes des comptes et les erreurs potentielles qu'ils peuvent contenir. -Des tests seront aussi effectués sur les estimations comptables afin de s'assurer de leur bien-fondé -Après cela, il sera en mesure d'évaluer l'information financière <p>4) <i>Rapport et évaluation de la mise en œuvre des travaux :</i></p> <p>Lors de la dernière étape du processus, le commissaire :</p> <ul style="list-style-type: none"> -Exécute une revue des événements ultérieurs à ses contrôles -Evalue l'impact des inexactitudes sur les états financiers -Obtient les interprétations de la direction -Emet son rapport sur les états financiers 	<p>superviser les missions afin d'en garantir la qualité</p> <p>4) <i>Communication des résultats :</i></p> <p>Les auditeurs internes devront communiquer les résultats de leur mission et proposer des plans d'action. Les risques résiduels seront ensuite évalués et une discussion aura lieu avec la direction à propos des constatations et des recommandations.</p> <p>5) <i>Suivi des plans d'action :</i></p> <p>Le DAI mettra en place un système permettant de vérifier que les recommandations de l'audit interne soient bien appliquées ou à défaut, que la direction a accepté le risque de ne rien faire.</p>
--	---

Dans les dernières étapes du processus, une collaboration semble pouvoir être mise en place au niveau de la collecte d'informations. En effet, auditeurs internes et externes se doivent de justifier leur évaluation au moyen d'éléments probants. Dans de nombreux cas, les informations pourront être échangées, ce qui aura pour effet de réduire le temps passé à les rechercher.

Enfin, les auditeurs devront communiquer les résultats de leur mission. Ici, une collaboration pourrait voir le jour sous la forme d'une communication aux auditeurs externes des résultats des missions d'audit interne. Il sera par exemple plus facile pour le commissaire de juger de l'attention que la direction porte sur son service d'audit interne. En effet, si lors de ses contrôles, il s'aperçoit qu'aucune recommandation de l'audit interne n'a été mise en place par la direction, cela signifie qu'il y a un problème.

4.6 Les bonnes pratiques en matière de collaboration

Quatre conditions sont nécessaires à la collaboration⁵⁷ :

L'engagement

La collaboration ne pourra avoir lieu que si les auditeurs internes et externes s'engagent tous deux à développer un audit coordonné et efficace. Il faut donc une volonté de la part des deux parties. Tant les auditeurs internes qu'externes devront promouvoir la collaboration en adoptant le bon état d'esprit.

La consultation

Seules des consultations régulières entre l'audit interne et externe permettront d'identifier les opportunités de collaborer.

La communication

Une communication ouverte et régulière est essentielle pour la réussite de la collaboration. Les auditeurs devront d'ailleurs s'entendre sur le calendrier et la nature des communications.

La confiance

Une confiance mutuelle doit se créer entre les deux types d'auditeurs. Le niveau de confiance sera en général plus élevé lorsque les auditeurs sont membres d'un organisme professionnel et sont tenus de respecter des normes et un code de conduite.

Ensuite, en ce qui concerne les bonnes pratiques, une enquête⁵⁸ de l'IRE réalisée en Belgique en 2009 présente les rôles de chacun en matière de collaboration et donne pour les différentes étapes de l'audit, les attitudes à adopter. Cette étude, récente, se base sur l'avis de nombreux professionnels, puisque 63 auditeurs internes et 18 auditeurs externes y ont pris part. Nous pouvons donc la considérer comme pertinente, surtout au regard des organisations ayant travaillé à son élaboration, à savoir l'IRE et l'IIA.

⁵⁷ WOOD D. «*Increasing value through internal and external auditor coordination* » Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2004

⁵⁸ Institut des Réviseurs d'Entreprises et The Institut of Internal Auditors Belgium «*Assurance externe versus assurance interne : comment créer une coopération ?* », IRE/IBR 2010.

Les recommandations faites sont les suivantes :

- Evaluation de la gestion des risques

« Le niveau de coopération dépend de la mise en place et de la maturité du processus de gestion de risques au sein de l'organisation. Dans les organisations où le processus existe et est opérationnel, des échanges d'informations entre les auditeurs externes et internes devraient être organisés. L'évaluation du processus ERM (Entreprise Risk Management) établie par les auditeurs internes devrait être donnée aux auditeurs externes. Si des recommandations concernent les états financiers, elles devraient être discutées avec les auditeurs externes.

Lors de l'évaluation annuelle (pour la planification), les auditeurs externes devraient participer à un atelier avec les auditeurs internes, où ils devraient débattre des risques financiers. L'expérience et les connaissances des auditeurs externes seraient une réelle plus-value pour une analyse détaillée des domaines financiers et relatifs à la conformité.

Dans les organisations où une auto-évaluation est réalisée, les détails de la mise en place devraient être discutés avec les auditeurs externes afin de s'assurer que les risques financiers et relatifs à la conformité sont abordés de façon adéquate. Dans les organisations où l'ERM n'existe pas, il serait néanmoins intéressant que les auditeurs internes et les auditeurs externes échangent leurs points de vue sur les évaluations des risques qu'ils ont effectuées⁵⁹ »

La mise en place de ces pratiques permettrait : d'avoir une méthode de travail commune en matière d'évaluation de la gestion des risques ; de faire passer un message commun au conseil d'administration quant aux risques identifiés au sein de l'organisation ; d'améliorer la transparence en terme d'évaluation des risques.

⁵⁹ Ibidem

- Evaluation du contrôle interne

« L'évaluation du contrôle interne exécutée par les auditeurs internes devrait être communiquée aux auditeurs externes. Au cas où le responsable de l'audit interne exprime une opinion générale sur les contrôles internes, celle-ci devrait être discutée avec les auditeurs externes. Pour les procédures ayant des impacts financiers très élaborés, les auditeurs internes devraient demander l'assistance des auditeurs externes pour les évaluer.

Les auditeurs internes exécutent de plus en plus des audits intégrés pour évaluer le contrôle interne, en plus des dimensions informatiques, de gouvernance et financières. Ceux-ci devraient être communiqués aux auditeurs externes.

Pour l'examen intermédiaire effectué par les auditeurs externes, il serait intéressant d'avoir une coopération étroite entre les auditeurs externes et internes [...] ou, à tout le moins, un échange de la documentation d'évaluation des procédures examinées.

Les auditeurs externes et internes peuvent discuter des procédures d'audit exécutées, revoir les conclusions de chacun et évaluer s'ils utiliseront le travail de l'un et de l'autre comme base pour leurs conclusions. En général, lorsque cela concerne des domaines à risque élevé ou des postes à l'appréciation particulière de l'auditeur (comme les estimations en matière de moins-value, provisions...), les auditeurs, externes et internes, ne se fieront pas totalement au travail de l'autre. En effet, dans pareils cas, chaque auditeur doit évaluer les contrôles et renforcer ses propres procédures d'évaluation.

Les deux auditeurs devraient aussi échanger leurs recommandations pour améliorer la procédure de contrôle interne [...] »⁶⁰

Les bénéfices à retirer de ces pratiques sont les suivants : la réduction des travaux d'examen pour les auditeurs internes et externes ; une méthodologie et un langage commun qui facilitent la discussion entre les deux types d'auditeurs et la direction ; la formation sur le terrain, et ce pour les deux auditeurs...

⁶⁰ Institut des Réviseurs d'Entreprises et The Institut of Internal Auditors Belgium « Assurance externe versus assurance interne : comment créer une coopération ? », IRE/IBR 2010.

- Détermination du plan d'audit

« Les planifications des deux types d'auditeurs devraient être discutées [...] ils devraient, tous deux, s'assurer d'une redondance minimale et d'une attribution des meilleures ressources pour exécuter les analyses. Lors de ce dialogue, la coopération pour certaines de ces analyses pourrait être discutée : les domaines où les auditeurs internes pourraient se fier aux travaux des auditeurs externes et vice-versa. Le besoin d'une expertise technique financière pour certaines missions d'audit devrait également être discuté afin de définir l'attribution des travaux entre les auditeurs externes et internes. »⁶¹

Une collaboration en matière de planification pourrait conduire à ; une meilleure couverture d'audit ; une réduction des activités d'audit ; une optimisation des ressources disponibles et ce, des deux côtés ; une absence de conflit de calendrier ; une meilleure gestion du temps...

- Analyse effectuée lors d'un audit

« Sur la base de la planification définie, différents types de coopération peuvent être mis en place :

- une équipe composée d'auditeurs externes et internes qui exécute les analyses ensemble ;
- un échange des documents de travail entre les auditeurs externes et internes (des deux côtés) afin d'éviter qu'ils n'exécutent les mêmes analyses. Cette coopération peut se faire lors de la phase de préparation (collecte des informations sur le processus à examiner) et continuer pendant les phases d'analyses et de résultats ;
- une analyse complémentaire pour les auditeurs externes ou internes de certains processus au lieu d'une analyse complète.

La coopération entre les auditeurs externes et les auditeurs internes devrait se faire également lors des examens intermédiaires : par exemple, l'échange d'information peut aussi être déléguée aux auditeurs internes. Il est important de noter que les auditeurs externes exécuteront seuls l'analyse des processus ayant un impact significatif sur les états financiers et ne pourront pas l'« externaliser » auprès des auditeurs internes. »⁶²

⁶¹ Institut des Réviseurs d'Entreprises et The Institut of Internal Auditors Belgium «Assurance externe versus assurance interne : comment créer une coopération ? », IRE/IBR 2010.

⁶² Institut des Réviseurs d'Entreprises et The Institut of Internal Auditors Belgium «Assurance externe versus assurance interne : comment créer une coopération ? », IRE/IBR 2010.

La collaboration permettra ici : d'accroître la couverture des analyses ; réduire le risque de non-détection⁶³ ; de diminuer la charge de travail d'un coté comme de l'autre, ce qui laisserait du temps supplémentaire pour investiguer davantage...

- Rapport d'audit

« Les auditeurs internes devraient communiquer systématiquement leurs rapports aux auditeurs externes. Si un projet de rapport existe, et le sujet est important pour les auditeurs externes, les conclusions principales et l'évaluation générale peuvent être discutées avec les auditeurs externes. Les auditeurs externes devraient communiquer leurs rapports et lettres adressées à la direction aux auditeurs internes.

En ce qui concerne la vérification de ce qui s'est passé après le bilan, la discussion a lieu entre les auditeurs externes et la direction/le conseil d'administration. L'audit interne peut y assister au cas où il a exécuté des missions après la clôture des états financiers ayant un impact sur les états financiers (ajustement non identifié par l'auditeur externe). Ceci devrait être fort pertinent en cas de détection de fraudes ou de déficiences du contrôle interne, de nouveaux problèmes identifiés et non encore mentionnés. »⁶⁴

En se transmettant l'un l'autre les résultats de leur mission, les auditeurs internes et externes pourront accroître leur connaissance de l'entreprise et améliorer leur évaluation des risques.

- Suivi des recommandations

« Les auditeurs internes devraient inclure les recommandations des auditeurs externes dans leur suivi. Ils devraient également envoyer les indicateurs de performance aux auditeurs externes afin qu'ils puissent suivre la réaction de la direction vis-à-vis des recommandations faites. »⁶⁵

⁶³ Le risque de non-détection est le risque qu'une erreur ne soit pas détectée par l'audit.

⁶⁴ Institut des Réviseurs d'Entreprises et The Institut of Internal Auditors Belgium «Assurance externe versus assurance interne : comment créer une coopération ? », IRE/IBR 2010.

⁶⁵ Institut des Réviseurs d'Entreprises et The Institut of Internal Auditors Belgium «Assurance externe versus assurance interne : comment créer une coopération ? », IRE/IBR 2010.

La direction pourra traiter plus facilement les recommandations des auditeurs si elles sont présentées conjointement. De plus, les auditeurs internes, grâce à leur position, pourront s'assurer plus facilement que les recommandations sont correctement appliquées.

4.7 L'évaluation de la fonction d'audit interne et l'utilisation de son travail

Avant de décider si oui ou non il y a aura une collaboration, l'auditeur externe devra évaluer la fonction d'audit interne au sein de l'entreprise qu'il se prépare à auditer. Deux normes que nous avons vues précédemment se penchent en partie sur le sujet. Il s'agit de l'ISA 610 et du SAS 65, qui présentent les étapes à suivre afin d'évaluer objectivement le service d'audit interne.

Tout d'abord, l'auditeur externe devra travailler sur sa **compréhension de l'audit interne**. Cela signifie qu'il analysera son fonctionnement afin de juger si une réelle plus-value est apportée et si la fonction est efficace et utile. Cette analyse pourra se traduire par des discussions, des interviews avec la direction ou les auditeurs internes directement. Le commissaire peut également prendre connaissance du rapport d'audit, de la charte d'audit interne, du plan d'audit interne... Ensuite, il pourra déterminer si oui ou non le service d'audit interne peut être profitable à sa mission.

Une fois cette étape passée, il devra **déterminer les activités de l'audit interne qui seront pertinentes** pour son travail, comme celles qui fourniront des éléments probants à propos du fonctionnement et de l'efficacité des contrôles. En effet, le scope de l'audit interne étant plus large, une bonne partie des activités sera mise de côté, puisqu'elles n'ont pas ou peu de rapport avec les états financiers. Pour ce faire, le commissaire pourra suivre les recommandations du SAS 65⁶⁶ :

- Se baser sur les connaissances acquises lors des audits antérieurs
- Analyser comment les auditeurs internes allouent les ressources dont ils disposent sur les activités financières ou opérationnelles en fonction de leur évaluation des risques

⁶⁶ ACPA « *Statement on Auditing Standard 65 ; Auditor's consideration of the internal audit function in an audit of financial statement* », 2008.

- Lire le rapport d'audit interne afin d'obtenir des informations sur les champs d'activité de l'audit interne

Si après cela l'auditeur externe considère qu'aucune des activités n'est pertinente pour le contrôle des états financiers, il n'ira pas plus loin et jugera la collaboration inutile.

Si par contre il juge le travail de l'audit interne comme étant une source d'efficacité, il devra alors **évaluer sa compétence et son objectivité**.

Pour évaluer la compétence du service d'audit interne, le commissaire devra s'intéresser notamment à :

- la formation et l'expérience professionnelle des auditeurs internes
- la certification professionnelle (IIA,...)
- le programme et les procédures d'audit
- la supervision et la révision des activités
- la qualité des travaux effectués
- l'évaluation de l'audit interne au sein de l'organisation

Les facteurs à prendre en compte pour évaluer l'objectivité seront les suivants :

- le statut organisationnel des auditeurs internes, ce qui implique ; de s'assurer qu'ils rapportent leur travail à un niveau suffisamment élevé dans la hiérarchie pour couvrir toutes les entités de l'organisation et avoir la considération nécessaire ; de s'assurer qu'ils ont un contact direct avec le conseil d'administration, le comité d'audit et la direction.

- la politique mise en œuvre pour assurer l'objectivité de l'audit interne, ce qui implique que des mesures soient prises pour éviter qu'un auditeur se retrouve à auditer un service dans lequel il a de la famille, dans lequel il souhaite travailler ou a déjà travaillé.

Une fois satisfait par l'objectivité et la compétence de l'audit interne, le commissaire devra déterminer quels travaux il va utiliser pour sa mission et s'assurer qu'ils correspondent aux objectifs fixés et qu'ils sont de bonne qualité. La norme ISA 610 précise alors les points qui doivent être revus :

- vérifier que les travaux ont été réalisés par des personnes compétentes et disposant de suffisamment d'expérience dans le domaine
- vérifier si les travaux sont suffisamment et correctement documentés
- vérifier si les conclusions sont appropriées et cohérentes avec les résultats des travaux
- vérifier si des solutions appropriées sont proposées pour résoudre les problèmes mis en évidence par les travaux

A l'instar des normes, plusieurs études se sont également penchées sur les critères retenus pour l'évaluation de l'audit interne. Il y a entre autre celles de Brown (1983)⁶⁷, Schneider (1984)⁶⁸ ou encore celle de Al-Twajiry et al (2004)⁶⁹. En règle générale, la même conclusion ressort de ces études. Les facteurs les plus importants quant au choix de se baser ou non sur les travaux de l'audit interne sont : l'objectivité, la compétence des auditeurs internes et la qualité des travaux réalisés. L'ordre varie cependant d'une étude à l'autre. Selon Brown, c'est l'indépendance et l'objectivité qui seront les plus importants, suivi par la qualité du travail. Mais d'après Schneider c'est bel et bien la qualité du travail qui primera. Selon Al-Twajiry enfin, le critère de la qualité du travail ne sera retenu que si le service d'audit interne est compétent et objectif, dans le cas contraire, ce critère ne sera pas important.

L'impact de l'audit interne sur l'audit des états financiers ainsi que la collaboration entre les deux types d'auditeur seront donc fortement influencés par les étapes et les facteurs décrits ci-dessus.

Si l'auditeur externe prend la décision d'utiliser des travaux de l'audit interne ceux-ci pourront être utiles dans plusieurs domaines :

- dans les procédures de compréhension du contrôle interne. En effet, comme nous l'avons dit précédemment, un des rôles de l'audit interne est l'évaluation du contrôle interne. On peut donc imaginer qu'un service d'audit interne bien en place analysera régulièrement l'efficacité

⁶⁷ BROWN P. « *Independent auditor judgment in the evaluation of internal audit functions* » Journal of accounting research, 21, 444-455 (1983)

⁶⁸ SCHNEIDER, A. « *Modeling external auditor's evaluations of internal auditing* » Journal of accounting research, 22, 657-678

⁶⁹ AL TWAIJRY A., BRIERLEY J., GWILLIAM D. « *An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector* » Managerial Auditing Journal, Vol 19, Issue 7, pg 929-944, 2004

du système de contrôle interne en procédant à certains tests. Ceux-ci pourront servir de base au travail du réviseur lors de son évaluation du contrôle interne.

- dans les procédures d'évaluation du risque. La gestion des risques faisant partie intégrante de la fonction d'audit interne, là encore les auditeurs externes pourront se baser sur des travaux préalablement réalisés par l'audit interne. Ils pourront également travailler ensemble sur l'analyse des contrôles établis pour prévenir la fraude susceptible d'avoir un impact sur les états financiers.

- dans les procédures substantives. L'auditeur interne aura dans bien des cas effectué des tests sur les stocks, sur les « fixed assets »,.... Le réviseur pourra alors utiliser ces travaux ou du moins s'en servir comme point de départ. Ils pourront également collaborer sur le contrôle des transactions non courantes ou encore sur le contrôle des processus d'enregistrement comptable.

Chapitre 5 : enquête au sein de RSM Interaudit

5.1 Introduction

La dernière partie de ce mémoire s'intéresse à la collaboration entre audit interne et externe dans un cadre opérationnel.

Afin de déterminer si les théories auxquelles il est fait référence dans les précédentes parties se confirment et sont réellement appliquées, une étude sur le sujet était nécessaire. Celle-ci aura également pour but de voir comment se passe la collaboration dans la réalité, sur le terrain, quels sont les facteurs l'influençant et quelles peuvent être les différentes pistes pour l'améliorer.

Cette étude sur les pratiques de la collaboration entre audit interne et audit externe se basera sur le point de vue des auditeurs externes de la société RSM.

5.2 Questions de recherche et méthodologie

L'objectif principal de cette enquête est de répondre à plusieurs questions touchant au thème de la collaboration entre audit externe et audit interne.

Nous avons pu déterminer celles-ci entre autre, grâce à la revue de la littérature traitant du sujet et présentée en partie 4.

Les questions de recherche sont donc :

- *Qu'est-ce qu'une collaboration efficace ?*
- *Quelle est la collaboration existante ?*
- *Quels sont les facteurs influençant la collaboration ?*
- *Comment améliorer la collaboration ?*

Afin de répondre à ces 4 questions, plusieurs sous questions ont été formulées. Dans le questionnaire⁷⁰ soumis aux auditeurs, l'ordre des questions a été quelque peu modifié afin de masquer un minimum les objectifs de l'enquête et donc de réduire le biais éventuel. Pour les besoins de l'analyse et pour clarifier les résultats, elles ont pu ensuite, être regroupées par thème en fonction des 4 questions principales.

D'abord, afin de déterminer les éléments qui caractérisent une collaboration efficace, il a été demandé aux auditeurs de répondre à la question « selon vous, qu'est-ce qu'une collaboration efficace ? ». Ensuite afin de définir les avantages et inconvénients retirés d'une telle collaboration, deux questions supplémentaires ont été posées.

En ce qui concerne les avantages, la question était fermée, ce qui a imposé aux répondants de rester dans une même direction. Ils devaient alors simplement classer les avantages cités en leur attribuant un numéro selon leur importance.

Les inconvénients étant en principe moins nombreux, la question y relative était de type ouverte. Enfin, il était également intéressant de découvrir les raisons pouvant entraîner une collaboration non-efficace, voire même mauvaise, en posant la question suivante « Quelles sont, selon vous, les raisons expliquant une collaboration non-efficace avec l'audit interne ? ».

Ensuite, dans le but de mieux comprendre quelles sont les pratiques actuelles, plusieurs autres questions ont été posées. Il a été demandé aux auditeurs si, dans les entreprises qu'ils auditaient, la direction favorisait la collaboration entre audit interne et externe. Ils devaient alors choisir entre : toujours, souvent, parfois, rarement et jamais. Il a également été demandé aux auditeurs externes s'ils discutaient avec l'audit interne sur une série de sujet.

Nous nous sommes aussi intéressés aux facteurs qui influençaient les auditeurs externes dans leur décision de collaborer ou non avec l'audit interne. Ainsi pour une série de critères, les auditeurs devaient exprimer leur accord quant à l'influence qu'ils avaient sur leur choix et ce, en fonction d'une échelle de Likert allant de totalement en désaccord à totalement d'accord.

⁷⁰ Annexe 1 : questionnaire

Enfin, pour tenter de découvrir quelles pourraient être les actions utiles à l'amélioration de la collaboration la question suivante a été posée « selon vous, qu'est-ce qui devrait être fait pour améliorer la collaboration entre audit externe et audit interne ? ».

Liste des questions par thème :

Qu'est-ce qu'une collaboration efficace ?

- Selon vous, qu'est-ce qu'une collaboration efficace ?
- Quels sont les avantages d'une collaboration bien établie ?
- Y a-t-il selon vous, des désavantages dans la collaboration avec l'audit interne ?

Quelle est la collaboration existante ?

- Y a-t-il eu, chez vos différents clients, une collaboration avec l'audit interne ?
- Est-ce que la direction de l'entreprise cliente encourage de façon active une collaboration efficace entre auditeurs externes et internes ?
- Discutez-vous des résultats de votre évaluation du contrôle interne avec l'audit interne ?
- Discutez-vous des points suivants avec l'audit interne ?
 - Plan d'audit
 - Evaluation du risque
 - Evaluation du contrôle interne
 - Lettre de recommandations
 - Rapport d'audit
- Rencontrez-vous de façon régulière l'audit interne afin de donner un feedback, de discuter des problèmes et de les résoudre ?
- Selon-vous le travail de l'audit externe est basé sur le travail de l'audit interne
 - en intégralité
 - en grande partie
 - en partie
 - pas du tout
- Coordonnez-vous votre travail avec l'audit interne ?
- Avez-vous un accord écrit avec l'audit interne concernant l'échange d'informations et de documents ?

- Communiquez-vous vos découvertes à la direction et à l'audit interne ?
- Si nécessaire, émettez-vous des recommandations pour l'amélioration de l'audit interne ?

Quels sont les facteurs influençant la collaboration ?

- Quels sont les facteurs pouvant influencer votre décision d'utiliser ou non le travail de l'audit interne ?
 - La maturité du service d'audit interne
 - L'objectivité du service d'audit interne
 - L'indépendance du service d'audit interne
 - La compétence technique des auditeurs internes
 - La taille de l'entreprise
 - La qualité du travail effectué par les auditeurs internes
 - La certification professionnelle des auditeurs internes

Comment améliorer la collaboration ?

- En cas de mauvaise collaboration ou de collaboration non-optimale, quelles sont les raisons pouvant l'expliquer ?
 - Un conflit d'intérêt
 - L'entreprise auditée veut une séparation claire entre les deux fonctions
 - Des auditeurs internes non-coopératifs
 - L'audit interne est trop dépendant de la direction
 - Un manque de compétence des auditeurs internes
 - Un manque de communication
- Selon vous, qu'est-ce qui pourrait être fait pour améliorer la collaboration entre audit externe et interne ?

Le questionnaire⁷¹ a été soumis aux auditeurs de RSM InterAudit en juin 2011. Afin d'obtenir un maximum de répondants, celui-ci a été rédigé en anglais, ce qui permet de s'adresser tant aux auditeurs francophones que néerlandophones.

⁷¹ Annexe n°1 : questionnaire/enquête

Au total, l'enquête a permis de recueillir le point de vue de 15 auditeurs externes.

5.3 Analyse des résultats⁷² de l'enquête

5.3.1 Qu'est-ce qu'une collaboration efficace ?

Afin de répondre à cette question et de déterminer les caractéristiques d'une collaboration jugée comme étant efficace, il a été demandé aux auditeurs participant à l'enquête, sous forme de question ouverte, ce qu'était selon eux, une collaboration efficace. Plusieurs éléments sont alors apparus.

Les plus souvent cités sont :

- La communication
- La confiance entre auditeurs externes et internes
- L'échange d'information
- L'harmonisation du plan d'audit

La communication est la caractéristique citée le plus fréquemment par les répondants. Nous pouvons donc en déduire que celle-ci est nécessaire à une bonne collaboration. En effet, ce n'est qu'avec une communication bien établie que les auditeurs externes et internes pourront discuter du plan d'audit, des besoins et des informations attendues. Ainsi, par exemple, les auditeurs pourront ensemble déterminer les éventuels travaux d'audit interne pouvant être réalisés pour le compte des auditeurs externes.

Un deuxième élément souvent cité est la confiance. Il serait en effet bénéfique que dans les cas où les auditeurs externes utilisent les travaux de l'audit interne pertinents pour l'audit financier, ils puissent le faire sans crainte, en gardant bien sûr un esprit critique. Il est aussi important pour faciliter les relations entre les deux types d'auditeur de pouvoir avoir confiance l'un en l'autre.

⁷² Annexe 2 : résultats de l'enquête

Ensuite, l'échange d'information serait également un point clé dans une collaboration efficace. Nous pouvons imaginer que le fait de pouvoir avoir un accès rapide et complet à l'information permettrait de gagner du temps, d'avoir un travail mieux documenté et au final, un travail de meilleure qualité.

Une collaboration efficace passerait aussi par l'harmonisation du plan d'audit. Le fait pour les auditeurs externes et internes de discuter et de se mettre d'accord sur le déroulement de leur mission respective permettrait de définir plus clairement les rôles de chacun.

D'autres éléments ont été cités dans une moindre mesure par les répondants. Il s'agit de :

- La complémentarité dans l'approche
- Les connaissances et compétences augmentées pour les deux parties
- Le temps et les ressources nécessaires à la mission optimisés

Après cela, il a été demandé aux auditeurs, sous forme d'une question fermée cette fois, quels étaient, selon eux, les avantages à retirer d'une collaboration efficace. Les répondants devaient classer les avantages en leur attribuant un numéro allant de 1 à 5, 1 étant considéré comme l'avantage le plus important.

Les propositions comprenaient : une meilleure couverture d'audit, la réduction du coût d'audit, un travail d'audit plus efficace, une meilleure compréhension du travail de l'un l'autre et la diminution de la redondance des travaux.

Un travail d'audit plus efficace	1,40
Moins de redondance...	2,07
Meilleure couverture d'audit	3,53
Une meilleure compréhension du travail	3,93
Réduction des coûts d'audit	4,27 ⁷³

⁷³ Annexe 2 : résultats de l'enquête

Avec 1.4 de moyenne, l'avantage le plus important est l'augmentation de l'efficacité du travail d'audit. Sur les quinze répondants, dix ont placé cet avantage en première place. En deuxième position, nous retrouvons la diminution de la redondance dans les travaux avec une moyenne de 2.07. La collaboration, si toutefois elle est efficace, simplifierait donc le travail des auditeurs externes, ou du moins leur permettrait d'éviter de refaire des travaux inutilement quand ceux-ci ont été préalablement réalisés par l'audit interne. Le troisième avantage le plus important est avec une moyenne de 3.5, l'augmentation de la couverture de l'audit.

L'avantage jugé comme étant le moins important par les répondants est la réduction du coût d'audit avec une moyenne de 4.2. Plus de la moitié des répondants ont placé cet avantage à la dernière place.

Ensuite, un espace vide avait été laissé dans les propositions pour permettre aux répondants de citer, s'ils le souhaitent un ou plusieurs autres avantages non mentionnés dans la liste. Un des répondants a alors parlé « d'une meilleure connaissance de l'entreprise par l'auditeur externe ». Selon lui, le réviseur peut utiliser la connaissance plus approfondie qu'a l'auditeur interne (à propos de son entreprise) pour améliorer sa propre connaissance du client.

Enfin, en ce qui concerne les inconvénients, une bonne partie des répondants n'ont pas répondu à la question, ne voyant pas directement les éléments de la collaboration pouvant nuire à leur mission. Nous retrouvons pour les participants ayant répondu « la divergence d'opinion entre les auditeurs externes et internes » et « le fait de développer des conclusions inexactes lorsque le travail de l'audit interne est utilisé ».

La première partie du questionnaire aura donc permis de mettre en évidence les caractéristiques principales d'une collaboration efficace entre auditeurs externes et auditeurs internes à savoir la communication et la confiance entre les deux parties. Mais aussi, de déterminer que l'augmentation de l'efficacité de l'audit et la diminution de la redondance dans les travaux étaient les bénéfices majeurs pouvant inciter les auditeurs externes à collaborer davantage avec l'audit interne.

5.3.2 Quelle est la collaboration existante ?

Cette deuxième partie permet de découvrir quelle est la collaboration effectivement vécue par les répondants, quelle en est la nature exacte et quelles sont les pratiques qui y sont liées.

En premier lieu, afin de déterminer dans quelle mesure les auditeurs de RSM collaborent avec le service d'audit interne de leur différent client, il leur a été posé la question « y a-t-il eu chez vos différents clients une collaboration avec l'audit interne ? ». Les participants avaient le choix entre les propositions suivantes : rarement, dans la moitié des cas, dans la majorité des cas et enfin, pour tous les clients.

Les résultats de l'enquête à ce sujet sont les suivants :

6 répondants sur 15, soit 40 % des auditeurs interrogés déclarent avoir collaboré avec le service d'audit interne dans la majorité des cas. 5 (33%) déclarent collaborer dans la moitié des cas, 2 déclarent toujours collaborer avec l'audit interne et 2 déclarent collaborer rarement.

Il a également été demandé s'il arrivait que la direction de l'entreprise auditée pousse les auditeurs externes et internes à collaborer davantage. La majorité des participants (40%) ont déclaré que cela était *parfois* le cas. 33% ont déclaré que c'était *souvent* le cas, 20% que c'était *rarement* le cas et 7% que c'était *toujours* le cas. Il semble donc que la direction des entreprises auditées ne tente pas systématiquement d'inciter les auditeurs à collaborer. Nous pouvons alors nous demander s'il ne s'agit pas là d'un manque à gagner pour ces dernières. En effet, comme nous l'avons vu, la collaboration amène à l'entreprise une série d'avantages. Il est donc important que la direction aussi prenne une part active dans la promotion de la collaboration.

Ensuite, plusieurs questions, concernant les domaines où une éventuelle collaboration peut être mise en place, ont été posées. Cela permet de voir dans la pratique pour quelle partie de la mission, l'audit externe collabore avec l'audit interne.

Les participants ont alors répondu à la question suivante « discutez-vous des résultats de votre évaluation du système de contrôle interne avec l'audit interne ? ». 60% d'entre eux ont déclaré *toujours* discuter ces résultats, 27% *souvent* et deux participants seulement ont

répondu *parfois*. L'évaluation du contrôle interne semble donc être une étape de la mission de l'auditeur externe où une communication des résultats est courante.

Il leur a aussi été demandé s'ils discutaient des sujets suivants avec l'audit interne :

- Le plan d'audit
- L'évaluation des risques
- L'évaluation du contrôle interne
- La lettre de recommandations ou management letter
- Le rapport d'audit

Pour les différents sujets, les résultats sont les suivants⁷⁴ :

	Oui	Non
Plan d'audit	67%	33%
Evaluation du risque	40%	60%
Evaluation du contrôle inter.	80%	20%
Lettre de recommandations	53%	47%
Rapport d'audit	20%	80%

- en ce qui concerne le plan d'audit, 67% des participants ont répondu oui
- en ce qui concerne l'évaluation des risques, 60% ont répondu non
- en ce qui concerne l'évaluation du contrôle interne, 80% ont répondu oui
- en ce qui concerne la lettre de recommandations, 53% ont répondu oui
- enfin, pour le rapport d'audit seul 20% ont répondu oui.

L'évaluation du contrôle interne occupe donc la première place et seul 20% des répondants déclarent discuter avec l'audit interne du rapport d'audit.

⁷⁴ Annexe 2 : résultats de l'enquête

Enfin en ce qui concerne les pratiques de la collaboration, les six questions suivantes ont été posées :

- « rencontrez-vous de façon régulière l'audit interne afin de donner un feedback, de discuter des problèmes et de les résoudre ? »
- « selon vous, le travail de l'audit externe est basé sur celui de l'audit interne, en intégralité, en grande partie, en partie ou pas du tout ? »
- « coordonnez-vous votre travail avec celui de l'audit interne ? »
- « avez-vous un accord écrit avec l'audit interne concernant l'échange d'informations et de documents ? »
- « communiquez-vous vos découvertes à la direction et à l'audit interne ? »
- « si nécessaire, émettez-vous des recommandations pour l'amélioration de l'audit interne ? »

A la première question, 47% des participants ont répondu *souvent*, 33% *parfois*, 13% *rarement* et un seul a déclaré toujours rencontrer l'audit interne de façon régulière. Il y a donc selon cette enquête, dans la moitié des cas, des rencontres régulières entre auditeurs externes et internes.

A la question suivante, 47% ont répondu que le travail de l'audit externe était basé *en grande partie* sur le travail de l'audit interne, 33% *en partie* et 20% *en intégralité*. Ceci souligne donc l'importance du travail de l'audit interne pour les auditeurs externes interrogés et donc l'importance de la collaboration.

En ce qui concerne la coordination du travail, huit des répondants (53%) déclarent *souvent* coordonner leur travail avec l'audit interne, 4 *parfois* (27%), 2 *toujours* (13%) et un seul déclare ne coordonner son travail que *rarement*. Ensuite, l'utilisation d'un accord écrit ne semble pas être une pratique courante puisqu'un seul des participants a répondu oui à cette question.

Enfin, la grande majorité des auditeurs interrogés, à savoir 13 sur 15, déclarent communiquer leur découverte à la direction et à l'audit interne et tous déclarent, lorsque nécessaire, émettre des recommandations en vue d'améliorer l'audit interne.

Cette partie de l'enquête nous permet donc de dire qu'une collaboration entre auditeurs externes et internes est selon les répondants déjà présente dans bon nombre de cas. Cependant, la promotion de la collaboration par la direction de l'entreprise cliente n'est pas encore systématique. L'enquête a pu aussi faire ressortir les domaines donnant lieu à des concertations entre auditeurs externes et internes. Il s'agit principalement de l'évaluation du contrôle interne, mais aussi contrairement à ce qu'on pourrait penser du plan d'audit. Il ressort également de l'enquête que seule la moitié des répondants rencontre souvent l'audit interne de manière régulière. Enfin, nous ne pouvons que souligner une nouvelle fois l'importance de la collaboration puisque la moitié des auditeurs interrogés considère leur travail comme étant en grande partie basé sur celui de l'audit interne.

5.3.3 Quels sont les facteurs influençant la collaboration ?

Comme nous l'avons déjà dit précédemment, l'auditeur externe devra décider s'il prévoit d'utiliser certains travaux de l'audit interne pour sa mission. Afin de mieux comprendre en fonction de quels critères cette décision sera prise, il a été demandé aux participants : « quels sont les facteurs influençant votre décision d'utiliser le travail de l'audit interne ? ». Plusieurs facteurs ont alors été proposés. Les répondants devaient ensuite exprimer leur accord ou désaccord vis-à-vis de ces facteurs. Ils avaient le choix entre *totalemment en désaccord*, *en désaccord*, *neutre*, *d'accord*, *totalemment d'accord*. Pour les besoins de l'analyse des numéros de 1 à 5 (1 pour totalement en désaccord, 5 pour totalement d'accord) ont été attribués à ces différentes réponses.

Les résultats sont les suivants⁷⁵ :

Qualité du travail réalisé	4,80
Objectivité	4,53
Indépendance	4,47
Compétences techniques	4,20
Maturité	3,67
Taille de l'entreprise	3,33
Certification professionnelle	3,20

Le facteur considéré comme étant le plus important est la qualité du travail réalisé par l'audit interne avec une moyenne de 4.8. En seconde place, avec 4.5 de moyenne nous retrouvons l'indépendance et l'objectivité du service d'audit. Ces deux facteurs seraient donc également des éléments importants dans la décision d'utiliser les travaux de l'audit interne. Ensuite, viennent la compétence technique des auditeurs internes avec une moyenne de 4.2, la maturité du service d'audit interne avec une moyenne de 3.67 et la taille de l'entreprise avec 3.33. Le critère jugé comme étant le moins important est la certification professionnelle des auditeurs internes avec une moyenne de 3.2.

De manière générale, c'est donc la qualité du travail qui primera sur les autres critères. La certification professionnelle des auditeurs semble quant à elle importer peu lors de la décision d'utiliser ou non les travaux pertinents pour la mission des auditeurs externes.

5.3.4 Comment améliorer la collaboration ?

Afin de comprendre comment améliorer la collaboration entre les auditeurs externes et internes, il était intéressant, dans un premier temps, de savoir ce qui pouvait limiter la collaboration ou la rendre non efficace. C'est pourquoi la question suivante a été posée : « dans le cas d'une mauvaise collaboration ou d'une collaboration non-optimale, quelles

⁷⁵ Annexe 2 : résultats de l'enquête

sont les raisons pouvant l'expliquer ? ». Les participants devaient alors classer sur une échelle de 1 à 6 les propositions suivantes (1 étant la plus importante, 6 la moins importante) :

- un conflit d'intérêt
- l'entreprise auditée veut une séparation claire entre les deux fonctions
- des auditeurs internes non-coopératifs
- l'audit interne est trop dépendant de la direction
- un manque de compétence des auditeurs internes
- un manque de communication

Les résultats sont les suivants⁷⁶ :

Manque de communication	2,27
L'AI est trop dépendant de la direction	2,53
L'entreprise veut une séparation	3,33
Manque de compétences de l'AI	3,67
Conflit d'intérêts	4,53
Des auditeurs internes non coopératifs	4,67

La proposition la plus souvent classée en première position est le manque de communication avec une moyenne de 2.27. Il semble donc que la principale cause d'une mauvaise collaboration soit le manque de communication. Nous retrouvons ensuite le fait que l'audit interne soit trop dépendant de la direction avec une moyenne de 2.53. En troisième position les répondants placent la proposition suivante : l'entreprise veut une séparation claire entre les deux fonctions (3.33). Viennent après cela le manque de compétence des auditeurs internes (3.67) et le conflit d'intérêt (4.53). Enfin la proposition la moins citée comme étant une des causes d'une mauvaise collaboration est le manque de volonté des auditeurs internes à coopérer (auditeurs internes non-coopératifs). Nous pouvons donc en déduire que les participants n'ont dans la grande majorité des cas, pas rencontré d'auditeurs internes ne désirant pas collaborer. Cela montre alors qu'il y a également un désir de leur part en la matière.

⁷⁶ Annexe 2 : résultats de l'enquête

Une fois les éléments pouvant nuire à la collaboration connus, nous pouvons maintenant nous intéresser aux solutions pouvant être mises en place pour l'améliorer. Il a été demandé aux auditeurs externes ce qui devrait être fait pour améliorer la collaboration avec l'audit interne. Cette question était de type ouverte et ce dans le but de récolter un maximum de propositions. Les principales solutions proposées par les répondants sont :

- une meilleure communication
- une meilleure organisation du planning
- un plan d'audit coordonné
- plus de confiance entre les auditeurs externes et internes
- une méthodologie commune

Nous constatons que l'amélioration de la communication est la solution la plus citée par les auditeurs ayant répondu à l'enquête. Ceci souligne donc son importance dans le cadre d'une bonne collaboration. L'organisation du planning serait aussi un moyen d'améliorer la collaboration, puisque les auditeurs internes et externes seraient alors en phase au niveau des échéances et des délais.

La dernière partie de ce questionnaire aura donc permis de comprendre quels peuvent être les freins à la collaboration mais également les solutions pour l'améliorer. Nous remarquons également que la communication a été citée tant dans les freins que dans les solutions. Il serait donc intéressant pour une collaboration efficace, de s'y attarder davantage, dans la mesure où celle-ci ne nuit pas à l'indépendance et à l'objectivité des auditeurs.

5.4 Interprétation des résultats de l'enquête

Dans ce point, nous tenterons de répondre aux quatre questions posées plus tôt à savoir :

- *Qu'est-ce qu'une collaboration efficace ?*
- *Quelle est la collaboration existante ?*
- *Quels sont les facteurs influençant la collaboration ?*

- Comment améliorer la collaboration ?

Nous comparerons ensuite les résultats ressortant de l'enquête avec les différentes théories présentées dans les premières parties du travail. Enfin, nous essayerons de trouver plusieurs pistes permettant une amélioration de la collaboration.

5.4.1 Qu'est-ce qu'une collaboration efficace ?

Le but de la première question était de déterminer ce qu'est une collaboration efficace du point de vue des auditeurs externes.

Les tendances ressortant de l'enquête ont permis de déterminer qu'une collaboration efficace est en grande partie basée sur la communication entre les deux auditeurs. Nous pouvons même dire que celle-ci sera nécessaire et sera le point de départ d'une bonne collaboration. Ainsi comme nous avons pu le voir plus tôt dans ce travail, il est important que les auditeurs tant internes qu'externes communiquent entre eux sur un certain nombre de points.

L'enquête réalisée par l'IRE et l'IIA⁷⁷ confirme d'ailleurs ces résultats. En effet, dans les bonnes pratiques qui y sont recommandées, il est précisé qu'afin d'obtenir une collaboration efficace, les auditeurs devraient se communiquer les résultats de leur évaluation du contrôle interne, mais aussi discuter de leur évaluation des risques, de leurs recommandations, de leurs rapports ou encore de la planification de leur mission. Au travers de ces recommandations, cette étude souligne donc aussi l'importance de la communication.

De même, la norme ISA 610 recommande entre autre d'organiser des réunions à intervalles réguliers et de donner à l'auditeur externe le libre accès quant aux rapports d'audit interne.

Nous pourrions cependant nous demander si le fait de mettre en place et surtout de maintenir une telle communication est aisé. L'audit externe ne s'étalant que sur une période déterminée, cela pourrait compliquer les choses. De plus, il est en effet impossible d'être certain à cent pour cent que deux personnes arriveront à s'entendre l'une avec l'autre. En effet, un facteur

⁷⁷ Institut des Réviseurs d'Entreprises et The Institut of Internal Auditors Belgium «*Assurance externe versus assurance interne : comment créer une coopération ?* » IRE/IBR 2010.

déterminant dans la communication est l'aspect relationnel. Des études plus approfondies à ce sujet pourraient voir le jour.

Les répondants ont également mis en avant la confiance et l'échange d'information. Ce dernier élément pouvant être considéré comme une forme de communication. La définition d'une collaboration efficace découlant de cette enquête serait donc « une collaboration où les auditeurs externes et internes communiquent de façon libre et régulière, dans un climat de confiance et où l'échange d'information est constant ».

Aussi, il ressort de cette enquête que les principaux avantages à retirer d'une telle collaboration seraient tout d'abord l'augmentation de l'efficacité du travail d'audit. Cela rejoint la théorie développée par Krishnamoorthy, selon laquelle, la collaboration augmente l'efficacité de l'audit⁷⁸. Après cela, vient la diminution de la redondance des travaux et là encore, les résultats de l'enquête rejoignent la théorie.

Cependant, en ce qui concerne la réduction des coûts d'audit, il y a des divergences. Selon Felix, Gramling et Maletta⁷⁹, les entreprises dans lesquelles les auditeurs externes collaborent avec l'audit interne peuvent économiser jusqu'à 18% des frais d'audit. Or cet avantage a été placé en dernière position par la majorité des répondants.

Trois explications sont possibles. Soit les auditeurs interrogés rejoignent l'opinion de Al-Twaijry et al. à ce sujet, selon lequel une meilleure collaboration ne diminue pas les frais d'audit pour le client mais permet aux auditeurs externes d'augmenter leur marge⁸⁰. Soit ils considèrent tout simplement qu'une bonne collaboration ne réduit pas les coûts de l'audit. Ou alors, nous pouvons penser que les auditeurs externes ne voulant pas diminuer leurs honoraires, préfèrent ne pas déclarer qu'une collaboration efficace réduit les coûts liés à l'audit.

⁷⁸ KRISHNAMOORTHY G. « *A cascaded interference model for evaluation of the internal audit report* » Decision Sciences, pg 499-520, 2002

⁷⁹ FELIX W. L., GRAMLING, A., MALETTA, M. J. « *The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees en factors influencing this decision.* » Journal Of Accounting Research, Décembre 2001

⁸⁰ AL TWAIJRY A., BRIERLEY J., GWILLIAM D. « *An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector* » Managerial Auditing Journal, Vol 19, Issue 7, pg 929-944, 2004

Enfin, nous pouvons dire que la théorie comme l'enquête démontrent toutes deux qu'une collaboration efficace serait bénéfique tant pour les auditeurs externes que pour les auditeurs internes.

5.4.2 Quelle est la collaboration existante ?

Cette deuxième question avait pour but de mettre en évidence les pratiques actuelles en matière de collaboration. D'après l'enquête réalisée par Al-Twajry et al.⁸¹, 75% des auditeurs externes déclarent travailler souvent avec l'audit interne. Nous apprenons également dans une étude récente de l'IRE⁸² qu'actuellement, 76% des auditeurs internes jouent un rôle actif dans la promotion de la collaboration et que dans le futur, 93% d'entre eux ont la volonté de prendre une part active dans cette promotion. Cela montre donc qu'il existe une collaboration entre audit externe et interne et que celle-ci suscite un intérêt grandissant.

Les résultats de l'enquête confirment ces tendances. En effet 40% des répondants ont déclaré avoir collaboré avec l'audit interne dans la majorité des cas et 53% d'entre eux déclarent souvent coordonner leur travail avec l'audit interne. Une collaboration réelle existe donc bel et bien et semble essentielle puisque la moitié des personnes interrogées ont déclaré que le travail de l'audit externe est en grande partie basé sur celui de l'audit interne. Pour ce point toutefois, il faut nuancer. Le travail de l'audit externe ne sera basé en grande partie sur celui de l'audit interne que si le service est suffisamment compétent, objectif et s'il effectue des travaux de qualité. Dans le cas contraire, nous pouvons facilement imaginer que l'auditeur externe devra faire lui-même la majorité des tests et travaux. Il serait alors plus correct de dire que le travail de l'audit externe se base en partie sur celui de l'audit interne.

Il avait ensuite été demandé aux participants si la direction de l'entreprise cliente encourageait une collaboration efficace entre les auditeurs. Les résultats sont ici moins optimistes. En effet, il ressort de l'enquête que la direction n'encourage pas de manière systématique la collaboration. Nous pouvons donc déduire qu'une amélioration de la situation serait possible à ce niveau.

⁸¹ Ibidem

⁸² Institut des Réviseurs d'Entreprises et The Institut of Internal Auditors Belgium «*Assurance externe versus assurance interne : comment créer une coopération ?* » IRE/IBR 2010.

Ensuite, nous avons demandé aux répondants s'ils communiquaient sur une série de sujets avec l'audit interne. Il ressort alors de l'enquête que l'évaluation du contrôle interne est le point sur lequel les auditeurs externes communiquent le plus avec l'autre partie. En effet, 80% ont déclaré communiquer avec l'audit interne à ce sujet. Cette tendance est légèrement plus positive que celle présentée dans l'étude de l'IRE⁸³ où le chiffre de 70% est avancé.

En ce qui concerne les autres propositions, nous obtenons :

- 67% de oui pour le plan d'audit contre 80% dans l'étude de l'IRE
- 40% de oui pour l'évaluation du risque contre 75% dans l'étude de l'IRE
- 53% de oui pour la lettre de recommandations contre 85% dans l'étude de l'IRE
- 20% de oui pour le rapport d'audit contre 65% dans l'étude de l'IRE

Pour ces sujets, les résultats dégagés de l'enquête sont donc en dessous de ceux présentés dans l'étude de l'IRE. Il semble alors que pour les participants, la communication soit moins complète. Il y aurait alors un réel désir de collaborer un maximum, mais dans la pratique, ce ne serait pas toujours le cas. Nous pouvons donc constater que dans ce domaine, mis à part pour l'évaluation du contrôle interne, une plus grande collaboration est possible.

De plus, la communication étant, comme nous l'avons vu plus tôt, un point essentiel, il serait intéressant de pouvoir discuter de tous les sujets présentés ici, ce qui améliorerait l'efficacité de la collaboration⁸⁴.

Enfin, un point positif ressortant de l'enquête est le fait que tous les répondants déclarent émettre des recommandations pour l'amélioration de l'audit interne lorsque c'est nécessaire et 13 d'entre eux déclarent communiquer leurs découvertes à la direction et à l'audit interne. A ce niveau-là donc, il semble que les bonnes pratiques recommandées par l'IRE⁸⁵ soient déjà en place.

⁸³ Institut des Réviseurs d'Entreprises et The Institut of Internal Auditors Belgium «*Assurance externe versus assurance interne : comment créer une coopération ?* »IRE/IBR 2010.

⁸⁴ Ibidem

⁸⁵ Institut des Réviseurs d'Entreprises et The Institut of Internal Auditors Belgium «*Assurance externe versus assurance interne : comment créer une coopération ?* »IRE/IBR 2010.

5.4.3 Quels sont les facteurs influençant la collaboration ?

Les principaux facteurs déterminants dans la décision d'utiliser ou non les travaux de l'audit interne sont, selon les participants, la qualité du travail réalisé, l'indépendance, l'objectivité. Ensuite vient la compétence technique des auditeurs internes. La certification professionnelle n'est pas retenue comme étant un critère important par les auditeurs interrogés. Celle-ci serait pourtant un gage d'une bonne maîtrise des techniques d'audit et d'une formation continuée. Il apparaît donc que des auditeurs internes non certifiés peuvent être aussi compétents et objectifs que ceux qui le sont.

Si l'on compare ces résultats avec la théorie, il y a une certaine concordance. Cependant en ce qui concerne l'ordre d'importance des critères, il y a des variations. Selon Brown⁸⁶ et Al-Twaijry⁸⁷ ce serait l'objectivité et l'indépendance qui primeraient sur la qualité du travail. Les résultats de notre enquête rejoignent donc davantage ceux de Schneider⁸⁸ selon lesquelles la qualité du travail effectué est le facteur le plus important.

Pareillement, les normes professionnelles (notamment l'ISA610 et le SAS65) recommandent d'évaluer le service d'audit interne au regard de ces trois critères, en privilégiant toutefois l'indépendance et l'objectivité.

Les répondants, dans leur décision de collaborer ou non se baseront donc d'abord sur la qualité du travail. Mais on pourrait alors se demander si compétence et objectivité ne sont pas requises pour un travail de bonne qualité de la part des auditeurs internes. De même, la certification des auditeurs internes semble être de plus en plus recommandée dans une optique de corporate governance. Une étude plus approfondie à ce sujet serait possible.

⁸⁶ BROWN P. « *Independent auditor judgment in the evaluation of internal audit functions* » Journal of accounting research, 21, 444-455 (1983)

⁸⁷ AL TWAIJRY A., BRIERLEY J., GWILLIAM D. « *An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector* » Managerial Auditing Journal, Vol 19, Issue 7, pg 929-944, 2004

⁸⁸ SCHNEIDER, A. « *Modeling external auditor's evaluations of internal auditing* » Journal of accounting research, 22, 657-678

5.4.4 Comment améliorer la collaboration ?

Plusieurs pistes permettant d'améliorer la collaboration ont été soulevées par les résultats et leur interprétation.

Tout d'abord, l'enquête auprès des auditeurs de RSM fait ressortir que dans les cas où la collaboration ne s'est pas bien passée, ou n'a pas été efficace, la cause principale et la plus souvent citée, est le manque de communication. Or comme nous l'avons vu dans les précédentes questions, la communication est un élément essentiel, il est donc logique et cohérent que, si elle n'est pas ou peu présente, cela s'en ressent sur la qualité de la collaboration.

Aussi, nous pouvons imaginer qu'un manque de communication pourrait conduire à des objectifs mal définis entre les deux parties, à une information moins complète ou à des retards dans les délais.

Comment alors favoriser la communication sur tous les plans (planning, évaluation, rapports,...) entre les auditeurs ? Dans un premier temps, et lorsque cela est applicable, le comité d'audit devra s'enquérir de cette tâche. Il aura en effet l'influence nécessaire sur les auditeurs externes et il assurera le lien entre audit externe et audit interne. Il devra, en analysant les deux plans d'audit repérer les travaux qui pourraient s'avérer complémentaire. Il sollicitera donc tant les auditeurs externes qu'internes à travailler de concert.

Plus concrètement les deux types d'auditeurs devraient se rencontrer de façon régulière. Il faudrait mettre en place des réunions périodiques entre eux, mais aussi favoriser des formes de communication moins formelles comme les emails ou encore les conversations téléphoniques. Les auditeurs devraient également se rencontrer plus tôt dans l'année afin de coordonner leur plan respectif.

Nous pouvons aussi imaginer qu'un accord écrit soit mis en place entre auditeur externe et interne dans le but de garantir un échange plus profond des informations. Il faudra toutefois veiller à ne pas interférer avec l'indépendance et l'objectivité.

Il faut noter que l'aspect relationnel propre à toutes communications n'est ici pas pris en compte. Celui-ci pourrait pourtant, dans certain cas, avoir une influence négative.

Ensuite, les auditeurs interrogés parlent d'un audit interne trop dépendant de la direction. Ici aussi, les résultats sont cohérents. En effet nous avons vu qu'un des critères principal dans la décision de collaborer ou non est l'indépendance. Dans ce cas-ci, une solution pourrait être de redéfinir la position de l'audit interne au sein de l'entreprise ou de mieux former les auditeurs internes à propos de l'indépendance, afin que celle-ci jouisse d'un niveau d'indépendance suffisant pour avoir le crédit nécessaire.

Il ressort également de l'enquête que la direction n'encourage pas systématiquement la collaboration. Or, les bénéfices en découlant ne sont plus à prouver. Ils sont en effet présentés à la fois dans la théorie et dans les résultats du questionnaire. Il faudrait donc, et ce dans le plus grand nombre de cas possible, que la direction favorise davantage la collaboration.

Enfin, on pourrait imaginer la mise en place, pour les auditeurs internes et externes, d'un programme de formation collectif afin de développer plus encore une méthodologie et un langage commun ce qui améliorerait sans doute la qualité de la collaboration.

5.5 Conclusions de l'enquête

Dans un premier temps, cette étude démontre qu'il existe bel et bien une collaboration entre auditeurs externes et internes et que les bénéfices à en retirer sont bien réels. Celle-ci serait idéalement définie comme étant « *une collaboration où les auditeurs externes et internes communiquent de façon libre et régulière, dans un climat de confiance et où l'échange d'information est constant* ». Sur ces points d'ailleurs, les résultats de l'enquête rejoignent en grande partie la théorie. Cependant, nous avons pu voir qu'à plusieurs niveaux, une amélioration était possible. Ainsi, il apparaît que la direction des entreprises auditées pourrait promouvoir davantage la collaboration ou que des réunions plus régulières entre auditeurs externes et internes devraient être organisées.

Nous avons vu également, que le point noir de la relation audit externe – audit interne était le manque de communication. Il y a bien sûr, de la part des auditeurs externes une volonté de collaborer sur tous les plans, mais dans la pratique, cela n'est pas toujours le cas. C'est pourquoi, dans bien des domaines, un échange plus profond de l'information est envisageable.

Nous avons aussi suggéré plusieurs pistes de recherche qu'il serait intéressant de développer dans le futur, concernant notamment l'aspect plus relationnel de la collaboration ou encore la relation entre l'objectivité, l'indépendance et la qualité du travail des auditeurs.

Cependant, bien que faisant ressortir des éléments intéressants pour l'amélioration de la collaboration, les conclusions de cette étude ne peuvent être généralisées sans précautions à l'ensemble des situations. Certains éléments sont susceptibles d'avoir biaisé les résultats.

Ainsi, les auditeurs interrogés font tous partie du même cabinet d'audit, à savoir RSM. Ce qui constitue là, un échantillon peu diversifié. On peut en effet imaginer que les gens travaillant dans une même entreprise partagent un nombre de valeurs et une formation commune qui sont probablement différents d'une organisation à l'autre.

Aussi, seuls 15 auditeurs externes ont participé à l'enquête, ce nombre, trop faible ne peut donc pas être considéré comme étant représentatif de l'ensemble de la population visée ici.

Ensuite, l'étude se limite à une vue de la situation dans un cabinet belge. Les normes, la réglementation, les méthodes de travail, les relations entre personnes étant différentes d'un pays à l'autre, les résultats de cette enquête ne pourraient être utilisés à l'étranger qu'avec beaucoup de précautions.

Enfin, de nombreuses questions ont été posées sous forme d'échelles ou encore de choix multiples, cela a pu influencer les répondants dans leur choix, et constitue donc également un biais possible.

Conclusion

Les différentes parties de ce mémoire avaient pour but de présenter les pratiques actuelles en matière de collaboration et de découvrir dans quelle mesure elles pouvaient être améliorées.

Nous avons donc dans un premier temps défini les principales caractéristiques de l'audit externe et interne. Ce qui nous a permis d'avoir un regard mieux éclairé sur les deux principaux acteurs de la collaboration, voir quels sont leurs rôles, leurs objectifs, leurs missions, leurs points communs et leurs différences.

Ensuite, nous nous sommes intéressés à la collaboration d'un point de vue théorique. Nous avons vu que bien que différents, audit externe et interne peuvent s'avérer complémentaires dans plusieurs domaines et les bénéfices à en retirer sont nombreux.

Nous avons vu également que le thème de la collaboration était déjà bien encadré par une série de normes. Les normes ISA notamment. Ce qui traduit la volonté des organismes professionnels d'inciter leurs membres à collaborer davantage.

Plusieurs études ont aussi été utilisées afin de construire une théorie sur la collaboration. Nous avons appris notamment que la collaboration améliore l'efficacité et l'efficience de l'audit. La réduction du temps nécessaire à la mission et une meilleure couverture d'audit apparaissent également comme étant des bénéfices à retirer d'une collaboration efficace. Nous avons vu ensuite dans quelle mesure le travail de l'auditeur interne pouvait être utilisé par l'auditeur externe. Il est apparu à ce niveau que certaines conditions étaient nécessaires à la mise en place d'une collaboration et qu'en fonction de critères comme l'indépendance ou l'objectivité celle-ci pouvait s'avérer impossible ou inutile.

La dernière partie de ce mémoire, partie pratique, a permis de confronter la littérature traitant du sujet avec l'expérience des auditeurs de RSM et de dégager plusieurs pistes et solutions permettant d'améliorer la collaboration.

D'abord, il ressort de l'enquête qu'un désir de collaborer plus encore est bien présent du côté des auditeurs externes, ce que l'on retrouve dans la théorie. Il semble cependant qu'un élément ait encore trop peu été étudié. Il s'agit de la communication entre les auditeurs qui, comme nous l'avons vu, est une condition sine qua non à la collaboration. Bien sûr, les pratiques ne sont pas les mêmes d'un cabinet à l'autre, d'un client à l'autre mais cette tendance n'en demeure pas moins vraie.

Le rôle du comité d'audit prend d'ailleurs tout son sens dans l'amélioration de la communication. Celui-ci peut en effet s'avérer être un véritable relais entre auditeurs externes et internes s'il sollicite de manière active leur participation. Aussi, nous avons conclu que des réunions plus régulières devraient être organisées entre les auditeurs, notamment au niveau des plans d'audit.

Enfin les entreprises devraient veiller à maintenir leur service d'audit interne à un niveau d'indépendance suffisant pour bénéficier du crédit des auditeurs externes et ainsi permettre à la collaboration de se mettre en place.

Nous avons ainsi vu qu'une communication plus profonde est possible et qu'elle améliorerait grandement la collaboration. Cependant, l'aspect relationnel n'est que trop rarement pris en compte.

D'autres pistes ont également été avancées, notamment une implication plus forte de la direction dans la promotion de la collaboration, ou encore l'organisation de formations communes aux auditeurs externes et internes dans le but de renforcer les liens entre les deux professions.

Enfin, nous avons pu voir tout au long de ce travail que la situation, en Belgique tout du moins, est encourageante. En effet, la collaboration semble être matière courante et bon nombre d'initiatives sont prises pour la promouvoir dans le cadre des audits financiers. Il reste bien sûr du chemin à parcourir avant d'atteindre un niveau de collaboration optimal mais les recommandations présentées dans cette étude permettraient de s'en rapprocher, ce qui serait bénéfique tant pour l'entreprise auditée que pour l'auditeur externe.

Bibliographie

ACPA « *Statement on Auditing Standard 65 ; Auditor's consideration of the internal audit function in an audit of financial statement* » , 2008.

AL TWAIJRY A., BRIERLEY J., GWILLIAM D. *An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector*. Managerial Auditing Journal, Vol 19, Issue 7, pg 929-944, 2004

BROWN P. *Independant auditor judgment in the evaluation of internal audit functions*. Journal of accounting research, 21, 444-455 (1983)

Code déontologique de l'IIA (page 2) disponible à l'adresse suivante :
www.theiia.org/download.cfm?file=61103 (Page consultée le 2 juillet 2011)

COLLINS L. et VALIN G., *Audit et Contrôle Interne*, Ed. Dalloz Gestion Finances, Paris, 1986, 3e Ed.

Conseil de l'Ordre des experts comptables français, *Définition du contrôle interne*, 1977

DRIES R., VAN BRUSSEL L., WILLEKENS M. et LE FEVERE DE TEN HOVES S., (2005) *Traité d'audit*, Louvain-la-Neuve.

FELIX W. L., GRAMLING, A., MALETTA, M. J. *The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees en factors influencing this decision*. Journal Of Accounting Research, Décembre 2001

FOWZIA R. *Co-operation between Internal and External Auditors : A Comparative Study on Nationalized and Foreign Banks in Bangladesh*. World Journal Of Management Vol 2, Number 2, September 2010 Pg 22-35

IFACI, *Définition de l'audit interne* (Traduction de la définition internationale approuvée par l'IIA le 29 juin 1999.) <http://www.ifaci.com/> (Page consultée le 23 juin 2011)

Institut des Réviseurs d'Entreprises et The Institut of Internal Auditors Belgium *Assurance externe versus assurance interne : comment créer une coopération ?* IRE/IBR 2010.

Institut des Réviseurs d'Entreprises, *Vademecum* (2005), Editions Standard

KRISHNAMOORTHY G. *A cascaded interference model for evaluation of the internal audit report.* Decision Sciences, pg 499-520, 2002

McNAMEE, D. et McNAMEE, T. *The transformation of internal auditing.* Managerial Auditing Journal, Vol. 10 No. 2, pg 34-37 (1995)

MIHRET D. G., *Reliance of external auditors on internal audit work : a corporate governance perspective.* International Business Research Vol4, No 2, Avril 2011

MORRILL C. et MORRILL J. *Internal auditors and the external audit : a transaction cost perspective* Managerial Auditing Journal, Vol 18, Issue 6, pg 490-504, 2003.

Norme de l'Institut des réviseurs d'entreprises relative à l'indépendance du commissaire, entrée en vigueur le 29 juin 2008 (Application de la directive du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés). Disponible à l'adresse suivante : http://www.ibr-ire.be/fra/normen_nieuwenormen.aspx

POP A. *The Relationship Between Internal And External Audit.* Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica 2008, Vol 1, Issue 10

RAGHUNANDAN, K. et MCHYGH, J.A. *Internal auditors' independence and interaction with audit committees : Challenges of form and substance,* Advances in Accounting, Vol. 12 No. 1, pg 313-333 (1994)

RICHARD C., *L'indépendance de l'auditeur : pairs et manques,* Revue française de gestion 2003/6 N°147 P119-131

SAWYER L., *Sawyer's Internal Auditing : The Practice of Modern Internal Auditing,* Altamonte Springs, Fla, Institute of Internal Auditors, 1996.

SCHNEIDER, A. *Modeling external auditor's evaluations of internal auditing*. Journal of accounting research, 22, 657-678

SPIRA, L.F. et PAGE M. *Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit*. Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol. 16 No. 4, pg. 640 – 661 (2003)

SYLVAIN F., *Dictionnaire de la Comptabilité et des Disciplines Connexes*, Ed. Inst. Canadien des Comptables Agréés, Toronto, 1982, p. 35.

Textes légaux :

- Article 15, 141, 142 du code belge des sociétés

-Loi du 22 juillet 1953 créant un Institut des Réviseurs d'Entreprises et organisant la supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises.

-Loi Corporate Governance du 2 août 2002

-Arrêté Royal du 10 janvier 1994

-Arrêté Royal du 4 avril 2003

Traduction IRE-CNCC de la Norme International d'audit 610. CNCC/IRE 30 juin 2009.

VESSIE B., *Syllabus de Contrôle interne et gestion des risques*, FUCaM 2009.

VESSIE B. *Syllabus d'audit et compétences professionnelles*, FUCaM 2010.

WATTS R.L. et ZIMMERMAN J.L., *Positive Accounting Theory*, Prentice-Hall, Contemporary Topics in Accounting Series, Englewood Cliffs, New Jersey, 1986.

WILMOTS H., *Aspects pratiques de l'organisation administrative et du contrôle interne*. Editions Standaard (2002)

WOOD D. *Increasing value through internal and external auditor coordination*. Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2004

Annexes

Annexe 1 : Questionnaire.....	93
Annexe 2 : Résultats de l'enquête auprès des auditeurs de RSM.....	97

Annexe 1 : questionnaire

The relation between external and internal audit

1) What is for you an effective collaboration between external and internal audit ?

2) Here are some advantages of a well-established collaboration between external and internal audit. Which advantages are the most important ? (Classify these propositions from 1 to 6, 1 is considered as the most important advantage)

- A better audit coverage ...
- A reduction of external audit fees ...
- A more efficient audit work ...
- A better understanding of each others work ...
- Less work redundancy...
- Other (please specify) :

3) Is there for you any disadvantages about the collaboration with internal audit ?

4) Does management of the audited company actively promote effective collaboration between external and internal audit ?

- Always
- Often
- Sometimes
- Rarely
- Never

5) Was there a collaboration with internal audit in the different companies you audited ?

- Rarely
- In half of the cases
- In most of cases
- With all clients

6) In case of not optimal or bad collaboration with internal audit, which was the reasons to explain it ?

- Conflict of interest
- The company want to have a clear separation between these two functions
- Non cooperating workers in the internal audit
- The internal audit is too dependant from the management
- Lack of competencies from the internal audit
- Lack of communication
- Other :

7) Do you meet on regular basis with internal audit to give feedback, to discuss and resolve problems ?

- Always
- Often
- Sometimes
- Rarely
- Never

8) Do you discuss the results of your evaluation of internal control with internal audit ?

- Always
- Often
- Sometimes
- Rarely
- Never

9) For you, what should be done to improve collaboration between external and internal audit ?

-
-
-

10) External audit work is based on internal audit work...

- In integrity
- In great part
- In part
- Not at all

11) According to you, what can influence your decision to use or not the work of internal audit ?

	Strongly disagree	Disagree	Neither agree nor disagree	Agree	Strongly agree
Maturity of the internal audit department					
Objectivity of the internal audit department					
Independance of the internal audit department					
Technical competence					
The size of the company					
Quality of work performed by internal audit					

Professional certification of the internal auditor					
--	--	--	--	--	--

12) Do you discuss the following subject with internal audit ?

- Audit planning/ Yes No
- Risk assessment/ Yes No
- Internal control assessment/ Yes No
- Management letter/ Yes No
- Audit report/ Yes No

13) Do you coordinate your work with internal audit ?

- Always
- Often
- Sometimes
- Rarely
- Never

14) Have you a written agreement with internal audit for sharing relevant documents and informations ? Yes No

15) Do you communicate your findings to management and internal audit ? Yes No

16) If necessary do you make recommendations for improvement to the internal audit ? Yes No

17) Do you have a particular remark about your relation with internal audit which is not part of this survey ?

Annexe 2 : résultats de l'enquête

																%		
Question 2. Advantages...																		
Better audit coverage	4	4	4	4	4	4	3	5	2	2	5	4	4	2	2	53	3,53	
Reduction of fees	5	5	5	3	5	6	4	3	4	4	3	5	3	4	5	64	4,27	
More efficient audit work	1	1	1	1	1	1	2	2	3	1	2	2	1	1	1	21	1,4	
A better understanding of each other work	3	3	3	5	3	5	5	4	5	5	1	3	5	5	4	59	3,93	
Less work redundancy	2	2	2	2	2	2	1	1	1	3	4	1	2	3	3	31	2,07	
Other	3																	
Question 4 Does management promote...																		
Always	1															1	0,07	
Often	1		1		1		1		1		1		1		1		5	0,33
Sometimes	1				1		1		1		1		1		1		6	0,4
Rarely	1				1		1				1		1		3	0,20		
Never																		
Question 5 Was there a collaboration...																		
Rarely	1				1				1				1		2	0,13		
In half or the cases	1		1		1		1		1		1		1		5	0,33		
In most of cases	1		1		1		1		1		1		1		6	0,4		
With all clients	1				1				1				1		2	0,13		
Question 6 In case of bad collaboration...																		
Conflict of interest	6	5	4	6	6	3	6	5	3	2	5	5	1	5	6	68	4,53	
The company want a clear separation	1	4	5	2	4	5	1	4	6	1	2	6	2	4	3	50	3,33	
Non cooperating workers in the internal audit	4	6	6	3	5	4	5	6	5	3	6	4	6	2	5	70	4,67	
The IA is too dependant from the management	2	1	1	4	2	1	3	2	4	5	3	2	4	3	1	38	2,53	
Lack of competencies from IA	3	3	2	1	3	6	4	3	2	6	4	3	5	6	4	55	3,67	
Lack of communication	5	2	3	5	1	2	2	1	1	4	1	1	3	1	2	34	2,27	

Question 12 Do you discuss the following sub...

												Y	N					
Audit planning	n	y	y	n	y	y	n	y	y	n	y	y	y	n	y	10	5	
Risk assessment	n	y	n	y	n	n	n	n	n	n	y	y	n	y	y	n	6	9
Internal control assessment	n	y	n	y	y	y	y	n	y	y	y	y	y	y	y	y	12	3
Management letter	n	n	y	n	y	n	n	y	y	y	y	y	n	y	n	8	7	
Audit report	y	n	y	n	y	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n	3	12	

Question 13 Do you coordinate...

Always												1	2	0,13
Often		1	1		1	1	1		1			1	8	0,53
Sometimes					1	1			1	1			4	0,27
Rarely													1	0,07
Never													0	

Question 14 Written agreement...

												Y	N				
	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n	y	n	n	n	1	14

Question 15 Findings to management and IA...

												Y	N			
	n	y	y	y	y	y	y	y	y	y	y	n	y	y	13	2

Question 16 Recommendations

												Y	N		
	y	y	y	y	y	y	y	y	y	y	y	y	y	15	0