

Louvain School of Management

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

Mémoire recherche réalisé par
Simon Culot

en vue de l'obtention du titre de
Master 120 crédits en sciences de gestion, à finalité spécialisée

Promoteur(s)
Professeur Gerrit Sarens

Année académique 2017-2018

Le présent mémoire a été réalisé dans le cadre de l'obtention de mon diplôme de master 120 à la Louvain School of Management et plus précisant en sciences de gestion à finalité spécialisée.

Ce travail a été réalisé entre septembre 2016 et juin 2018 avec comme directeur de mémoire le professeur Gerrit Sarens.

Je remercie l'ensemble des personnes qui m'ont soutenu et aidé à réaliser ce présent mémoire. Je pense notamment à mon promoteur le Dr Gerrit Sarens.

Je remercie aussi tout particulièrement l'ensemble des intervenants qui ont accepté d'être interviewés. Ils n'ont pas hésité à m'accorder de leur temps pour me parler de leur métier. Sans leur contribution, ce mémoire n'aurait jamais été possible.

Table des matières

Introduction générale	1
Partie 1: Revue de littérature	4
1) L'Audit Interne	4
1.1) Définition	4
1.2) Fonction de l'Audit Interne	5
1.3) Normes internationales	7
2) L'efficacité de l'Audit Interne	9
2.1) L'auditeur interne	10
2.2) L'objectivité	12
2.3) L'indépendance	13
2.4) Relation entre l'Audit Interne et le Comité d'Audit	15
2.5) Lutte contre la fraude	18
3) Comparaison secteur public VS secteur privé	20
4) Moments de vérité	21
4.1) Moments de vérité : définition	21
4.2) Moments de vérité : difficulté supplémentaire	23
4.3) Moments de vérité : question de recherche	24
4.4) Moments de vérité : contexte	24
Partie 2 : Analyse empirique	25
1) Introduction	25
1.1) Présentation générale	25
1.2) Présentation des interviewés	26
1.3) Méthode de présentation des résultats	28
2) Analyse des résultats	30
2.1) Moments de vérité	30
2.2) Avant les missions d'audit	33
2.2.1) Comité de direction	33
2.2.2) Comité d'Audit	35
2.2.3) Avoir son département d'Audit Interne ou externaliser ?	37
2.2.4) Préparation du plan d'audit	39
2.2.5) Missions d'éthique	42
2.2.6) Privilégier de larges scopes ou plutôt le nombre de missions ?	43
2.3) Durant la mission d'audit	45
2.3.1) Bien préparer la mission d'audit	45
2.3.2) Collaboration	46
2.3.3) Evolutions technologiques	50
2.3.4) Rapport final	52
2.3.5) Recommandations	53
2.3.6) Suivi des recommandations	55
2.3.7) Les rapports d'Audit Interne doivent rester en interne	57
2.3.8) Utiliser le département d'Audit Interne comme centre de formation	58
2.3.9) En cas d'imprévu durant une mission audit ou dans l'organisation, que faire ? Changer le plan d'audit ou planifier une mission pour l'année prochaine ?	59
2.4) Comment mesurer l'efficacité du département d'Audit Interne ?	60
2.5) Les budgets de l'Audit Interne	64
3) Comment interpréter ces résultats ?	66
3.1) Collaboration	66
3.2) Evolutions technologiques	68
3.3) Bonnes recommandations	69
3.4) Comment mesurer l'efficacité du département d'Audit Interne ?	70
Conclusion	72

Bibliographie	79
Annexes.....	86
Annexe 1: Interview 1.....	86
Annexe 2: Interview 2.....	97
Annexe 3: Interview 3.....	105
Annexe 4: Interview 4.....	116
Annexe 5: Interview 5.....	125
Annexe 6: Interview 6.....	137
Annexe 7: Interview 7.....	146
Annexe 8: Interview 8.....	155
Annexe 9 : Interview 9.....	166
Annexe 10: Interview 10.....	175

Introduction générale

Moments de vérité de l'Audit Interne, comment faire la différence? Au premier abord, cette question de recherche peut sembler abstraite et très philosophique mais nous verrons qu'elle est beaucoup plus concrète que nous aurions pu le penser. Comme nous pouvons le constater, il y a deux parties clefs dans cette question de recherche : « Audit Interne » et « moments de vérité ».

« L'Audit Interne » prend de plus en plus d'importance au sein des entreprises. L'émoi suscité par de récentes faillites très médiatisées comme celles de Enron, de Parmalat, de WorldCom et bien sûr celle de Lehman Brothers a provoqué une prise de conscience de la nécessité de développer une meilleure prévention des risques notamment via un Audit Interne plus performant. C'est entre autres pour cette raison que l'Audit Interne intéresse de plus en plus les chercheurs du monde entier.

Concernant « les moments de vérité », cette notion est déjà fort présente dans la littérature mais elle a encore été très peu développée dans le cadre très spécifique de l'Audit Interne. Il s'agira donc de reprendre l'état actuel de la recherche et tenter de l'adapter à l'Audit Interne. Ce sujet est d'autant plus intéressant que la profession d'Audit Interne a fortement évolué ces dernières années et que les « moments de vérité » restent une notion très méconnue mais qui fait pourtant déjà partie de leurs réflexions sur leur profession.

Pour répondre au mieux à cette question, ce mémoire sera divisé en deux parties :

La première partie sera un récapitulatif de l'état actuel de la recherche que nous appellerons « revue de littérature ». Dans cette partie, pour partir sur des bases communes, nous commencerons par définir l'Audit Interne via « The Institute of Internal Auditors » (IIA) qui est la référence mondiale en terme d'Audit Interne depuis 1941 et basée en Floride aux Etats-Unis. Nous continuerons ensuite par expliquer le rôle qu'exerce l'Audit Interne au sein des organisations. L'Audit Interne est un département clef de l'entreprise. Il a pour but de permettre à l'entreprise d'atteindre les objectifs qu'elle s'est fixée en émettant des recommandations pour s'assurer que les risques principaux sont à un niveau acceptable (rôle d'assurance) et pour rendre son processus de fonctionnement le plus efficient possible (rôle de consultance). Malheureusement, l'Audit Interne peut être défaillant. Pour faire face à ce problème, différentes

organisations ou états ont tenté de réglementer la profession ou d'au moins d'influencer le débat pour rendre les départements d'Audit Interne plus efficaces et plus en lien avec les risques des organisations. Nous aborderons certaines des initiatives pour réglementer la profession. Etant donné que l'Audit Interne aura déjà été défini, son rôle et son importance au sein des entreprises auront déjà été démontrés, pour comprendre ce qu'est l'Audit Interne, il ne restera plus qu'à trouver les éléments le rendant le plus performant possible. La question initiale ne serait pas traitée si on ne tentait pas de trouver les éléments clés permettant de rendre le département d'Audit Interne efficace. Pour cela, nous définirons les cinq principes que toute entreprise disposant d'un département d'Audit Interne devrait respecter. Le premier s'intéressera à l'auditeur lui-même. Le deuxième et le troisième principe porteront sur l'indépendance et l'objectivité. Le quatrième principe portera sur la relation entre l'Audit Interne et le Comité d'Audit. Le dernier sous-point s'intéressera à la lutte contre la fraude. Selon l'Association of Certified Fraud Examiners (2016) qui a réalisé une étude dans 114 pays, les entreprises perdent en moyenne 5% de leurs revenus annuels à cause de cas de fraudes. Il semble dès lors important pour les entreprises de se doter de protections suffisantes en vue d'en mitiger le risque. Finalement, nous pourrions enfin aller au cœur de ce mémoire en commençant à nous intéresser aux moments de vérité (« moments of truth»). Nous verrons que ce terme inventé en 1985 par un certain Jan Carlzon existe depuis un certain temps dans la littérature mais qu'il n'a pas encore été beaucoup appliqué dans le domaine spécifique de l'Audit Interne. Nous verrons que les moments de vérité dans le cadre de l'Audit Interne peuvent être résumés de manière très simple : « efficacité du département d'Audit Interne » et « tenter de démontrer cette valeur ajoutée ». Néanmoins, même s'il semble assez simple de l'expliquer, il est beaucoup plus difficile de le constater dans la réalité. En effet, dans un département d'Audit Interne, il est très facile de mesurer les différents coûts (coûts de personnel, coûts de fonctionnement, etc) mais il est beaucoup plus difficile de mettre en lumière sa valeur ajoutée.

Nous tenterons de faire avancer la recherche dans ce domaine en faisant une analyse empirique des moments de vérité de l'Audit Interne. Cette analyse empirique formera la deuxième partie de ce mémoire. Nous comparerons notre proposition de définition de « moments of truth » dans le cadre de l'Audit Interne avec celles proposées par les personnes interviewées puis nous analyserons les résultats obtenus durant les

différentes interviews pour arriver à la fin de ce mémoire à définir quatre moments de vérité dans le cadre de l'Audit Interne. Les trois premiers concerneront les techniques utilisées en Belgique par les départements d'Audit Interne pour être efficaces. Le premier moment de vérité portera sur les différentes collaborations qui sont cruciales dans le travail quotidien des Auditeurs Internes. Le deuxième portera sur l'utilisation des nouvelles technologies. Le troisième moment de vérité portera sur l'écriture de bonnes recommandations qui seront par la suite implémentables et implémentées.

Quant au dernier moment de vérité, il sera composé de quelques pistes utilisées par des départements d'Audit Interne belges pour tenter de démontrer cette efficacité. En effet, dans beaucoup d'institutions et entreprises, le département d'Audit Interne n'est pas obligatoire, il devient dès lors crucial pour le département d'Audit Interne de démontrer sa plus-value pour continuer à exister.

Partie 1: Revue de littérature

1) L'Audit Interne

1.1) Définition

Pour bien commencer ce mémoire, il est important de définir ce qu'est l'Audit Interne. En effet, nous aurons dès lors une base commune sur laquelle nous pourrions tous nous référer. La référence mondiale concernant l'Audit Interne, c'est « The Institute of Internal Auditors ». Cette organisation existe depuis 1941 et regroupe pas moins de 185 000 membres à travers le monde. Depuis son siège central en Floride aux Etats-Unis, elle a pour principale mission de réglementer et de définir des bases communes pour les auditeurs internes (IIA, 2017a).

Je commencerai donc par reprendre la définition proposée par l'Institute of internal Auditors (IIA, 2017b) selon laquelle l'Audit Interne est une activité qui se doit de respecter son niveau d'indépendance et d'objectivité en vue de fournir à l'ensemble de l'organisation une assurance sur la maîtrise de ses opérations, de fournir d'éventuelles recommandations en vue d'améliorer les processus existants et de manière plus générale d'être créateur de valeur ajoutée. Cela doit se faire notamment via une approche méthodique et systématique des processus de gestion des risques, de contrôle et de la bonne gouvernance en vue d'aider l'organisation à atteindre ses objectifs.

A cela, ce même institut ajoute pour la profession d'auditeur interne un code d'éthique basé sur quatre principes clefs qui sont: l'intégrité, l'objectivité, la confidentialité et les compétences suffisantes de l'ensemble des auditeurs (IIA, 2017c).

En Belgique, il existe The Institut of Internal Auditors Belgium qui est une institution directement reliée à l'Institut of internal Auditors global et qui regroupe un peu plus de 1 500 membres appartenant à 311 entreprises différentes (IIA BEL, 2017).

1.2) Fonction de l'Audit Interne

Selon l'Association Belge des Sociétés Cotées, l'Institut des Réviseurs d'Entreprises & l'Institut des Auditeurs Internes de Belgique (2014), le rôle de l'Audit Interne est d'évaluer les activités de l'organisation et d'émettre des recommandations basées sur des constats et des conversations avec le management. Néanmoins, il reste de la responsabilité des managers d'y apporter une réponse appropriée aux éventuels problèmes constatés par l'Audit Interne.

Dans la littérature portant sur l'Audit Interne, il semble bien établi que le rôle de l'Audit Interne est double : premièrement, il a un rôle d'assurance et deuxièmement un rôle de consultance (Allegrini & D'Onza, 2003). Mais Pitt (2014) va un peu plus loin. Selon lui, le degré de maturité de l'organisation affectera l'Audit Interne dans le choix de se focaliser un peu plus sur l'un de ces deux rôles:

Pour les organisations avec un degré de maturité plus faible, le département d'Audit Interne se limite à garantir que le management opère en respectant les processus qui ont été mis en place. Ahmad & Mihret (2013) résument cette idée en expliquant qu'il s'agit d'une entité chargée d'assister le management et le comité de direction à fournir un niveau acceptable de contrôle du risque et de permettre à l'entreprise d'atteindre ses objectifs (rôle d'assurance). Dans ce cas-là, l'Audit Interne se contente de fournir une assurance financière et de contrôle. L'Australian Institute of Company Directors, L'auditing and Assurance Standard Board & l'Institute of internal Auditors Australia (2008) rajoutent que ce rôle d'assurance doit être réalisé de manière objective et indépendante vis-à-vis du Comité d'Audit. Nous y reviendrons un peu plus tard dans ce mémoire, quand nous parlerons de l'efficience de l'Audit Interne.

Toujours selon Pitt (2014), dans les organisations avec un degré de maturité plus élevé, l'Audit Interne peut également avoir une deuxième fonction : celle de fournir des conseils stratégiques à l'entreprise (rôle de consultance). Selon Sarens, & Vandenbussche (2006), cette seconde fonction représenterait 12% du temps du temps de travail des auditeurs internes belges.

Néanmoins, comme le rappelle Shadid (2016), quel que soit le degré de maturité du département d'Audit Interne, le rôle des auditeurs se limite à mitiger les risques, il reste de la responsabilité des managers de les identifier. De plus, selon une étude de De Beelde & Sarens (2006), les chief financial officers et les chief executive officers

attendent des auditeurs internes qu'ils les aident à formaliser le système de gestion des risques et de parvenir à un niveau acceptable d'exposition aux risques.

La crise financière qui a débuté en 2007/2008 a poussé certains auteurs à repenser la première fonction de l'Audit Interne. Selon Lenz & Sarens (2012), il serait peut-être intéressant de renforcer ce rôle d'assurance au niveau du risk management, de la gouvernance et du contrôle des processus. Ce repositionnement pourrait augmenter la valeur ajoutée à long terme de l'Audit Interne.

The Institute of internal Auditors Research Foundation (2003) va un peu plus loin dans la détermination du rôle de l'Audit Interne et définit que les rôles de l'Audit Interne peuvent être de 4 types : Premièrement, il permet d'évaluer les risques. Deuxièmement, il fournit une assurance suffisante de gestion du risque. Troisièmement, le rôle de l'Audit Interne est aussi de s'assurer du respect des lois. Quatrièmement, il a un rôle de « consulting and opérations ».

Si nous souhaitons définir les rôles et les objectifs de manière encore plus précise, Dittenhofer (2001) va encore plus loin en citant 7 objectifs et rôles de l'Audit Interne. Premièrement, il doit vérifier que les contrôles financiers sont solides. Deuxièmement, il doit s'assurer que les contrôles opérationnels sont solides. Troisièmement, il doit vérifier que les états financiers sont fiables. Quatrièmement, il doit contrôler que les rapports opérationnels sont fiables. Le cinquième rôle de l'Audit Interne est de s'assurer que nous sommes en accord avec la loi tant au niveau des statuts et des régulations que des procédures et règles, des contrats et des autres instruments financiers, les bonnes pratiques commerciales et sur les normes culturelles et éthiques. L'auteur propose comme avant dernier rôle de l'Audit Interne d'évaluer la performance du management opérationnel, du « middle management » et du top management. Et finalement, d'assurer la sauvegarde des actifs physiques, intellectuels et culturels de l'organisation.

1.3) Normes internationales

Depuis longtemps, il y a eu la volonté d'améliorer la qualité de l'Audit Interne, en voici les principales initiatives :

- i) International standards for the professional practice of internal auditing.

Chaque environnement est différent mais il existe des normes non contraignantes au niveau international que tous les professionnels de l'Audit Interne se doivent de respecter. Elles ont été publiées par l'IIA (2016) et s'appellent : « International standards for the professional practice of internal auditing ». Ces normes sont traduites et regroupées dans un document de 38 pages intitulé « Cadre de référence internationale des pratiques professionnelles de l'Audit Interne » (IFACI, 2017d). Ces normes classées en deux catégories (les normes de qualification et les normes de fonctionnement) ont pour but de promouvoir un cadre de référence au niveau international concernant la profession d'auditeur interne, le développement des activités des auditeurs internes à forte valeur ajoutée, d'apporter des règles communes d'évaluation de la qualité de l'Audit Interne et finalement, l'optimisation des opérations et des processus internes.

Certaines de ces normes sont obligatoires tandis que d'autres sont juste fortement recommandées.

- ii) Code de déontologie de l'IIA

L'IIA propose un code d'éthique (IIA, 2017c). Celui-ci est d'ailleurs repris sur le site internet de l'IFACI (2017b). Ce code d'éthique est basé sur quatre principes clefs :

Premièrement, l'intégrité des auditeurs est indispensable si nous souhaitons obtenir la confiance des audités et que ces derniers accordent de la crédibilité au travail réalisé par les auditeurs.

Le deuxième principe fondamental selon l'IIA est l'objectivité. L'objectivité sera définie et développée plus tard dans l'efficacité de l'Audit Interne.

Le troisième principe est la confidentialité. Les auditeurs internes ont accès aux informations confidentielles de l'entreprise. Il est important qu'ils respectent la

confidentialité de celles-ci sauf si une obligation légale ou professionnelle les force à publier cette information.

Le dernier principe porte sur les compétences. Pour faire un travail de qualité, les auditeurs se doivent d'utiliser leurs savoir-faire, leurs connaissances et leurs expériences nécessaires.

L'IIA (2017d) rappelle aussi que le département d'Audit Interne doit s'adapter à son environnement juridique et culturel, sa taille, sa structure et sa complexité.

iii) Standards nationaux

Comme le rappelle Pitt (2014), différents pays tels que le Portugal, le Japon, les Etats-Unis, Le Royaume-Unis,... ont également complété les normes internationales par leur propre code. Il permet de s'adapter plus aux spécificités culturelles et géographiques propres à chaque pays.

En Italie, Arena, Arnaboldi & Azzone (2006) ont d'ailleurs étudié l'impact positif de ces règlements sur l'instauration d'un département d'Audit Interne et de ses principales caractéristiques.

iv) Conclusion

L'Audit Interne est devenu une profession avec des normes non contraignantes. En Belgique, il existe juste des normes internationales traduites au niveau local par l'IIA Belgium (IIA Belgium, 2018). Mais quels sont les principes clefs de l'efficience d'un département d'Audit Interne?

2) L'efficience de l'Audit Interne

Maintenant que nous avons très clairement défini ce qu'est l'Audit Interne et bien rappelé l'importance de celui-ci. Nous pouvons expliquer les principes clefs que tout département d'Audit Interne se devrait d'absolument respecter. Comme nous l'avons vu, il y a déjà eu de nombreuses initiatives pour mitiger le risque d'avoir un mauvais département d'Audit Interne mais cela ne suffit pas. Cette mitigation se fait notamment via les standards fournis par l'Institut of Internal Auditors. Nous devons tenter de définir les principes que tout département d'Audit Interne se doit de respecter. Le sujet de l'efficience de l'Audit Interne a déjà été largement développé par de nombreux auteurs tels qu'Arena & Azzone (2009) ; Cohen & Sayag (2010) ; Turley & Zaman (2007).

Sur la base des différents auteurs, nous avons décidé de mettre en évidence cinq principes :

Nous commencerons par aborder l'importance des auditeurs tant au niveau de leurs formations que du nombre.

Le deuxième portera sur l'objectivité qu'il doit y avoir dans tout département d'Audit Interne.

Troisièmement, nous ferons quelque chose d'assez similaire à ce qui a été fait pour le second principe mais concernera l'indépendance.

Le quatrième sous-point traitera de la relation entre l'Audit Interne et le Comité d'Audit. Et nous terminerons par la lutte contre la fraude.

Bien entendu, cela ne se limite pas strictement à ces cinq critères mais il s'agit des cinq principes que nous souhaitons soulever. Nous aurions pu notamment rajouter que quand la coordination entre les auditeurs externes et les auditeurs internes augmente, les auditeurs externes ont tendance à moins remettre en question l'Audit Interne (Chui, Martin, Olvera & Pike, 2016).

2.1) L'auditeur interne

Il s'agit sûrement du principe le plus évident et le plus élémentaire. Pour avoir un bon département d'Audit Interne, il est crucial de disposer du personnel adéquat. Le personnel constitue la base de tout département d'une organisation. Il sera impossible pour une entreprise d'avoir un service d'Audit Interne approprié si celui-ci ne dispose pas de suffisamment d'auditeurs ou si ceux-ci ne disposent pas des compétences nécessaires à la réalisation de leur travail (Azzali & Mazza, 2015).

D'après Arena & Azzone (2009), l'efficience de l'auditeur est grandement influencée par les caractéristiques de l'équipe d'Audit Interne. Pour estimer la qualité du service d'Audit Interne, il faut s'intéresser aux ressources et aux compétences au sein de ce département d'Audit Interne. En effet, un bon service d'Audit Interne doit disposer en particulier de suffisamment d'auditeurs pour réaliser le plan d'audit. Ils sont la principale ressource du département d'Audit Interne. Pour estimer si l'entreprise dispose des ressources nécessaires, il est possible de se baser sur le ratio suivant:

$\frac{\text{nombre d'auditeurs internes}}{\text{nombre d'employés dans l'entreprise}}$. Il faut en moyenne un auditeur interne pour 1000 employés. Une deuxième mesure qui est intéressante et qui touche plus aux compétences de ce département d'Audit Interne est obtenue en regardant le nombre d'auditeurs internes qui sont affiliés à l'Institut of Internal Auditors. Pour rappel, le CIA (certified internal Auditor) est un certificat reconnu au niveau mondial. Pour être reconnu CIA, il faut répondre à trois conditions (IIA, 2017e):

Premièrement, il faut avoir réussi avec au moins 75% un examen théorique composé de questions à choix multiples.

Deuxièmement, il est exigé d'avoir une certaine expérience professionnelle. En effet, pour obtenir le certificat, il faut avoir minimum deux ans d'expérience dans le domaine de l'Audit Interne ou dans des domaines périphériques à l'Audit Interne tels que l'Audit Externe ou le Contrôle Interne.

Troisièmement, les certifiés CIA doivent également poursuivre une éducation continue. Un auditeur interne en poste se doit de réaliser minimum 40h de formations par an.

Dans le monde, Il y a aurait plus de 100 000 personnes qui répondraient à ces trois critères et qui sont donc reconnus comme « Certified internal Auditor ».

Ces deux mesures ont également la particularité d'être simple à réaliser. Plus ces deux

nombres sont hauts et plus la qualité de l'Audit Interne devrait être élevée. Selon Sarens, & Vandenbussche (2006), 33% des auditeurs internes possèdent au moins une certification de l'IIA en Belgique. C'est la SGS dont le siège est à Anvers mais qui dispose également de 14 autres sites dispersés sur le territoire qui s'occupe en Belgique de faire passer les tests permettant d'être accrédité de la norme 9001/2015. La norme 9001/2015 est la référence mondialement reconnue permettant au lauréat (du test) d'attester ses aptitudes et compétences à l'exercice de la fonction d'auditeur interne (SGS, 2017).

Selon Gul & Subramaniam (1994), les entreprises disposant d'un plus grand nombre d'auditeurs internes peuvent également se permettre une meilleure rotation de ceux-ci au sein de l'entreprise et donc d'augmenter leur objectivité. Le principe de l'objectivité sera traité un peu plus loin dans ce mémoire mais cela montre bien que les différents principes sont inter-reliés et qu'ils ne constituent pas des principes entièrement distincts les uns des autres.

D'autres éléments telles que l'expérience professionnelle des différents auditeurs, la diversité des profils et la formation continue des différents auditeurs peuvent également affecter la qualité du travail de chaque auditeur. D'ailleurs, l'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne (2017) recommande 40h de formation annuelle par auditeur.

Néanmoins, selon Collins, Kinney & Skaife (2006), en cas de rotation importante au sein des auditeurs, cela peut mener à une augmentation des problèmes au sein du contrôle interne.

2.2) L'objectivité

Le Larousse (2017a) définit l'objectivité comme : « Qualité de quelqu'un, d'un esprit, d'un groupe qui porte un jugement sans faire intervenir des préférences personnelles » (Larousse, 2017, para. 1).

Etant donné que nous nous intéressons à l'objectivité au sein de l'Audit Interne, il est important d'approfondir l'analyse en s'intéressant à la définition proposée par l'Institute of Internal Auditor. Selon l'IIA (2017), l'objectivité est donc une attitude mentale impartiale permettant aux auditeurs internes d'effectuer leur travail sans faire de compromis sur la qualité de celui-ci et qu'ils soient d'accords avec le résultat obtenu. De plus, pour être objectif, l'auditeur se doit de ne pas déléguer son jugement personnel à d'autres personnes.

Selon l'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes (2017c), l'objectivité doit être analysée à trois niveaux : Le premier niveau est celui de l'auditeur interne, le second est celui de la conduite de la mission et le dernier niveau est celui de son positionnement dans l'organisation. Au niveau des dangers individuels de l'Audit Interne, Mutchler (2003) conseille d'éviter sept situations qui pourraient être problématiques: (i) l'auditeur interne ne doit pas revoir son propre travail ; (ii) éviter les pressions sociales ; (iii) éviter d'avoir des intérêts économiques cela inclut notamment les primes éventuelles ou les propositions d'emplois ; (iv) l'auditeur interne doit aussi éviter les relations personnelles telles que des amitiés ; (v) éviter les familiarités résultant par exemple d'une relation à long terme avec la personne auditée ; (vi) éviter les biais de genre, de race et de culture ; (vii) et finalement, éviter les biais cognitifs.

Concernant le point (iii) Chen, Chung, Peters & Wynn (2017) ont analysé l'impact de l'octroi de primes aux « Chief internal Auditors » sur son objectivité. En analysant des entreprises du NYSE, ils ont d'abord constaté que 81% des entreprises interrogées donnaient une prime à leur chief internal Auditors et que 62% des entreprises donnaient une prime sous forme de stock option. Elles auraient pour impact d'affecter négativement la perception de la qualité de l'Audit Interne.

2.3) L'indépendance

L'auditeur se doit d'être objectif et également d'être indépendant. Le respect du principe d'indépendance tout comme le principe d'objectivité repose sur différents critères et recommandations.

Le principe portant sur l'indépendance des auditeurs est très important. En effet, dans une recherche réalisée en Malaisie, l'indépendance était le principe le plus important à respecter du point de vue des auditeurs internes (Fadzil, Haron & Janton, 2005).

Dans le Larousse (2017b), le mot indépendance est défini comme « État de quelqu'un, d'un groupe qui juge, décide, etc., en toute impartialité, sans se laisser influencer par ses appartenances politiques, religieuses, par des pressions extérieures ou par ses intérêts propres » (Larousse, 2017, para. 1).

Au niveau de l'Institute of Internal Auditor (2017c), l'indépendance dans le domaine de l'Audit Interne est définie comme l'absence d'éléments qui pourraient affecter négativement l'impartialité des activités du département d'Audit Interne. Pour obtenir un degré d'indépendance suffisant, il est important que le directeur du département d'Audit Interne ait un accès illimité et direct au top management. Cela peut être réalisé via un reporting réciproque. L'ensemble des menaces à l'indépendance doivent être gérées au niveau des auditeurs même mais également au niveau des engagements, des fonctions et de l'organisation.

Toujours sur le site de l'Institute of Internal Auditor (IIA, 2017c), nous apprenons que l'indépendance organisationnelle de l'Audit Interne est atteinte lorsque le directeur du département d'Audit Interne arrive à faire des rapports fonctionnels au top management. Cela se fait notamment via (i) l'approbation de la charte d'Audit Interne (ii) l'approbation du plan d'audit de gestion des risques (iii) l'approbation du budget et des ressources du département d'Audit Interne (iv) la réception par le top management des informations de la part du directeur de l'Audit Interne concernant le bon respect ou non du plan d'audit initial ou de toute autre information relevant pour le top management (v) l'approbation du top management concernant la nomination ou la destitution du directeur du département d'Audit Interne et de la rémunération de celui-ci (vi) la vérification régulière d'une liberté suffisante du département d'Audit Interne concernant les scopes mais également concernant les ressources mises à sa disposition. Selon l'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes (IFACI, 2017d), l'indépendance doit être analysée avec les trois mêmes niveaux que celui de l'objectivité.

A savoir: celui de l'auditeur interne, celui de la conduite de la mission et celui de son positionnement dans l'organisation.

Goodwin & Yeo (2001) ont réalisé que lorsque le Comité d'Audit est constitué de directeurs indépendants, les réunions avec le chief internal auditor sont plus nombreuses.

Dans le cas d'Enron, Si nous reprenons la critique faite par Smith (2002) portant sur la défaillance de l'Audit Interne. Nous comprenons que dans le cas d'Enron, le client représentait une telle importance pour la compagnie d'Audit Interne (Arthur Anderson) qu'il était impossible pour elle de rester complètement indépendante de son client. Perdre ce client aurait eu des conséquences beaucoup trop importantes. Il s'agissait d'un client dont le chiffre d'affaire était estimé en millions de dollars américains. Cette critique est également reconnue par d'autres tels que Cerrada & Lambrecht (2016).

Pour mesurer l'indépendance des entreprises proposant des services d'audits internes vis-à-vis de leurs clients, Zhang, Zhou & Zhou (2007) proposent le ratio :
$$\frac{\text{Chiffre d'affaires du client}}{\text{Chiffre d'affaires total}}$$
. Plus ce nombre sera élevé et plus l'indépendance de l'entreprise vis-à-vis de son client sera faible.

2.4) Relation entre l'Audit Interne et le Comité d'Audit

La relation entre le département d'Audit Interne et le Comité d'Audit a déjà été largement développée par la recherche portant sur l'Audit Interne. Pour rendre ce principe plus clair, nous traiterons d'abord du Comité d'Audit comme une entité séparée avant d'analyser dans un second temps, la relation qu'il existe entre l'Audit Interne et le Comité d'Audit.

i) le Comité d'Audit

Une bonne manière d'aborder ce principe est de prendre comme point de départ l'étude réalisée par Arena et Azzone (2009). Puisqu'il s'agit de deux structures différentes, il est important de commencer par expliquer la différence entre le département d'Audit Interne et celui du Comité d'Audit. L'Audit Interne opère au sein de l'organisation alors que le Comité d'Audit est constitué de membres du conseil d'administration. Les deux auteurs continuent en argumentant que néanmoins, les deux entités partagent des objectifs communs. En effet, les deux sont entre autres chargées de surveiller le bon fonctionnement du contrôle interne. Investopedia (2017) précise que le Comité d'Audit fait son travail en analysant les rapports financiers et les informations internes.

Selon l'IIA (2013) le Comité d'Audit est une entité extrêmement importante et constitue même une des trois lignes de défense que les entreprises devraient mettre en place en vue d'avoir un contrôle et une gestion des risques efficaces. En effet, dans cette approche, la première ligne de défense est constituée des managers, la seconde concerne les fonctions de gestion des risques et de conformité. Concernant la troisième ligne, c'est celle qui nous intéresse le plus puisqu'elle traite de l'Audit Interne.

Ce qui est également intéressant pour nous, c'est que sur ce même schéma, nous pouvons voir que la troisième ligne de défense (celle qui concerne l'Audit Interne) est la seule qui doit transmettre les informations à deux entités différentes: tout comme la ligne de défense une et deux, elle se doit de transmettre l'information au management mais contrairement aux deux autres, elle doit aussi transmettre au conseil d'administration et au Comité d'Audit.

Tout comme le contrôle interne et l'Audit Interne, le Comité d'Audit est donc un organe extrêmement important pour avoir un contrôle des risques efficient. Cela nous est également rappelé par Abdolmohammadi, Rainer & Sarens (2012).

Finalement, il peut être utile de rappeler que le Blue Ribbon Committee (1999) suggère que chaque Comité d'Audit soit constitué de minimum trois personnes en vue de remplir correctement sa fonction et donc également de rendre l'Audit Interne plus efficient. Cette initiative est également présente dans le code de Gouvernance des entreprises belges tant dans son ancienne version que dans le draft proposé pour consultation publique et dont la version définitive devrait être publiée pour milieu 2018 (Commission Corporate Governance, 2017). Blue Ribbon Committee (1999) recommande que le Comité d'Audit soit constitué d'au moins un expert financier. Rahghunandan et al. (2001) ; Goodwin (2003) vont un peu plus loin en disant qu'il est important que le Comité d'Audit soit indépendant et qu'il dispose de connaissances dans les domaines de la finance et de la comptabilité.

Selon Raghunandan, Rama & Scarbrough (1998), le Comité d'Audit doit avoir un certain savoir-faire mais également être vigilant et proactif. Goodwin & Yeo (2001) précisent que l'indépendance des membres Comité d'Audit est également cruciale. Cela nous ramène donc à l'inter connexion entre les différents principes que nous avons déjà pu observer par le passé.

ii) la relation entre l'Audit Interne et le Comité d'Audit

Selon Raghunandan, Rama & Scarbrough (1998) ; De Beelde, Everaert & Sarens (2009), une bonne relation entre l'Audit Interne et le Comité d'Audit est profitable pour les deux parties. En effet, une bonne interaction entre les deux facilite les échanges d'informations.

Pour l'Audit Interne, le Comité d'Audit peut s'avérer être une aide très précieuse pour aider l'Audit Interne à identifier ses points faibles. Arena & Azzone (2009) rajoutent que le fait que l'Audit Interne envoie des rapports au Comité d'Audit lui permet de renforcer sa communication avec le conseil d'administration et donc de l'informer des éventuels problèmes qu'il aimerait bien relever auprès des tops managers.

Pour le Comité d'Audit, une bonne relation et un bon partage de l'information est également profitable. En effet, une bonne relation et un partage efficient de l'information

entre les deux entités facilitent grandement le travail du Comité d'Audit. Ils ont donc tous les deux intérêts à entretenir une étroite collaboration.

Goodwin & Yeo (2001) se sont intéressés à l'Audit Interne à Singapour. Ils traitent principalement de l'indépendance et de l'objectivité de l'Audit Interne et du Comité d'Audit que nous avons déjà longuement détaillées mais ils relèvent également l'importance d'une bonne relation entre l'Audit Interne et le Comité d'Audit. Il ne s'agit pas seulement d'une relation de surveillé/ surveillant mais d'une relation étroite entre les deux favorisant l'indépendance. Il permet à l'Audit Interne de relever de manière plus indépendante les problèmes relevant du conseil d'administration. Nous voyons donc ici un lien assez fort entre le principe reposant sur l'indépendance et le principe reposant sur la relation entre l'Audit Interne et le Comité d'Audit. Bennie & Soh (2011) analysent aussi l'indépendance de l'Audit Interne et la relation entre le Comité d'Audit et l'Audit Interne. Selon eux, quand l'audit externe bénéficie d'une plus grande coordination avec le département d'Audit Interne; l'indépendance, la fiabilité ainsi que son rôle d'assistance de l'Audit Interne envers le Comité d'Audit en sortent renforcés.

Finalement, il est possible de résumer ce principe par Allison (1994). Allison écrivait déjà en 1994 qu'un des rôles principaux du Comité d'Audit est de s'assurer que les auditeurs internes soient reconnus par l'ensemble de l'organisation. De plus, Hahn & Lenz (2015) rajoutent qu'une des conditions pour que l'Audit Interne soit efficient est qu'il satisfasse les attentes du Comité d'Audit.

Nous pouvons donc constater que pour des raisons assez variables, les différentes recherches portant sur la relation entre l'Audit Interne et le Comité d'Audit semblent être unanimes en soulignant le lien profitable qu'une relation de qualité procure aux deux partis et à l'organisation dans son ensemble. Il est important de vérifier que cette relation reste de bonne qualité afin d'en retirer un maximum d'avantages.

2.5) Lutte contre la fraude

Il peut ne pas sembler primordial mais un bon département d'Audit Interne doit aussi tenir compte du risque de fraude.

Il existe de nombreuses définitions de la fraude. Selon Brando (2017), la fraude concerne tout fait déloyal réalisé en vue d'obtenir un consentement ou un avantage moral ou matériel qui est indu ou alors réalisé en vue de se soustraire à la loi. Il s'agit ici d'une définition du droit privé mais celle-ci n'est pas différente quand il s'agit de la fraude au droit pénal.

Bien sûr, l'Audit Interne n'a pas comme principale fonction d'empêcher les cas de fraude puisque la fraude n'est normalement pas le plus grand des enjeux pour les entreprises mais de plus en plus d'études sont réalisées pour l'analyser. Ces études ont montré que la fraude peut coûter très cher pour les entreprises concernées. En effet, selon l'Association of Certified Fraud Examiners (2016) qui a réalisé une étude dans 114 pays, les entreprises perdent en moyenne 5% de leurs revenus annuels à cause de cas de fraudes, la perte médiane de la fraude est de 150 000\$ et dans 23% des cas elle entraîne une perte de plus d'un million de dollars américains. Association of Certified Fraud Examiners (2006) va encore plus loin en estimant que la fraude coûte aux entreprises américaines, 6% de leur chiffre d'affaires pour atteindre la somme de 660 milliards de dollars américains par an. Cette constatation est d'ailleurs confirmée 4 ans plus tard par Coran, Ferguson & Moroney (2008) qui estiment eux aussi le montant de la perte financière dû à la fraude à 6% du total des revenus des entreprises américaines et constatent que c'est généralement les seniors managers qui commettent ces fraudes. Alors qu'Alleyne & Howard (2005) estiment que lorsque la fraude est commise par le top management, il est beaucoup plus difficile de la détecter. En plus de l'impact économique, la fraude peut également impacter la réputation de l'entreprise, affecter négativement ses relations professionnelles et diminuer la motivation du personnel (Rezaee, 2009).

Un dernier élément mis en évidence dans les analyses de la fraude, nous vient de Morgan (2005), il remarque que la plupart des fraudes sont détectées par un lanceur d'alerte, un dénonciateur, un whistle blowing. Il faut donc mettre en place un Audit Interne qui est capable de détecter ces délits mais est-ce que c'est efficient? Coran, Ferguson & Moroney (2008) ont testé l'hypothèse que l'Audit Interne est bon moyen de

limiter la fraude. C'est une hypothèse qui est difficile à démontrer puisque le nombre total de cas de fraude n'est pas connu, nous ne connaissons que le nombre de cas de fraude qui ont été découvertes. Néanmoins, les résultats de cette enquête ont montré qu'avoir un Audit Interne permet de réduire le risque de fraude.

Nous pouvons en conclure que l'Audit Interne doit aussi tenir compte de ce risque puisqu'il semble être un très bon moyen de limiter la probabilité d'avoir de la fraude et d'en limiter ses conséquences.

Depuis 2001, il existe en Belgique l'« Institut of Fraud Auditors » (IFA) qui est une organisation chargée d'organiser des formations et des conférences dans les entreprises privées ou dans le secteur public en vue de combattre la fraude (Institute of Fraud Auditors, 2018).

3) Comparaison secteur public VS secteur privé

Au niveau de l'Audit Interne, une étude commandée par le CBOX et menée au niveau mondiale (Piper, 2015) a révélé que 24% des auditeurs travaillent pour le secteur public. De plus, cette étude met également en évidence que 61% des auditeurs travaillant pour le secteur public sont chargés d'auditer les administrations, 24% travaillent dans des entreprises ayant un monopole public et les 15 derniers pour cent sont au niveau des services organisés par les pouvoirs publics. L'Audit Interne du secteur public constitue donc une partie non négligeable de l'Audit Interne.

Selon Leung, Sujun & Yee (2008), qu'il s'agisse du secteur privé ou du secteur public, le rôle de l'Audit Interne reste le même. Ils doivent dans les deux cas : (i) Vérifier les différents rapports écrits de l'organisation; (ii) Analyser les procédures mises en place; (iii) Vérifier si ces procédures sont logiques, si elles sont complètes et s'il est possible de les améliorer; (iv) Proposer des recommandations pour améliorer le senior management. Une deuxième constatation menée par Piper (2015) est qu'il s'avère qu'avec la crise économique que nous traversons depuis 2008, la plupart des gouvernements tentent de réduire leurs dépenses y compris dans des secteurs clefs tels que l'Audit Interne. Néanmoins, les attentes vis-à-vis des auditeurs internes tant au niveau du secteur privé que du secteur public sont de plus en plus élevées. Provoquant dès lors un décalage entre les attentes envers les auditeurs internes du secteur public et leur capacité à satisfaire ces attentes. Un autre point important (Piper, 2015), relatif aux menaces qui pèsent tant sur les auditeurs du secteur privé que ceux du secteur public est la préservation de leur indépendance et de leur objectivité.

Actuellement, tant au niveau du secteur privé que du secteur public, il existe de nouvelles menaces qu'il faut prendre en compte. L'évolution permanente de l'environnement dans lequel opèrent les organisations, la menace de cyber attaque, les crises économiques que nous traversons et les ramifications des événements géopolitiques constituent de nouveaux risques que l'ensemble des organisations se doivent de ramener à un niveau acceptable. Une autre problématique du secteur public est que la diminution des budgets a créé au niveau du secteur public une difficulté à fidéliser et attirer les auditeurs internes (Piper, 2015).

4) Moments de vérité

4.1) Moments de vérité : définition

Maintenant que nous avons défini ce qu'est l'Audit Interne et les principes devant permettre à l'organisation de le rendre le plus efficient possible, il est temps de reprendre la question de recherche initiale: « Moments de vérité de l'Audit Interne : comment faire la différence ? ». Nous pouvons constater que nous arrivons presque au bout de notre parcours de la revue de littérature mais que nous n'avons pas encore abordé le thème de ces fameux « moments de vérité ». Dans la littérature, il existe de nombreux articles traitant des « moments of truth » que nous avons traduits par « moments de vérité ». Néanmoins, il est beaucoup plus difficile de trouver des articles de recherche scientifique traitant des moments de vérité dans le domaine de l'Audit Interne.

Au départ, le moment de vérité est le moment dans une corrida où le matador achève le taureau en lui enfonçant une épée (Collins dictionnary, 2017).

Toujours dans le Collins dictionnary (2017), ils définissent « le moment de vérité » comme le moment où nous devons prendre très rapidement une décision importante qui aura des conséquences importantes dans le futur.

Une troisième définition (et celle qui nous intéressera le plus étant donné qu'elle a déjà été beaucoup plus largement développée dans la littérature économique) de « Moments of truth » qui a été traduit en français par « moments de vérité » nous vient de Richard Normann et Jan Carlzon. Contrairement à la plupart des auteurs dont nous avons déjà développé les idées, Jan Carlzon n'est pas un professeur dans une université mais l'ancien CEO de 1981 à 1991 de la Scandinavian Airlines System plus communément appelée SAS. Après avoir ramené SAS dans les profits, Jan Carlzon est devenu un conférencier célèbre. Il a notamment écrit un livre nommé en anglais « moments of truth » en 1985 qui fut traduit en l'anglais en 1987. Même si ce livre a subi de nombreuses critiques par la suite, il reste le premier à mentionner ces mots et il a donc servi de base pour définir ce que sont les moments de vérité pour les organisations. Selon Carlzon (1987), les moments de vérité sont les moments où les clients utilisant un service entrent en contact avec celui chargé de délivrer ce service. C'est à ce moment-là,

qu'il est possible de se faire une impression de la qualité du service proposé par l'organisation. Une autre manière de l'expliquer est de dire que les moments de vérité sont les moments où nous satisfaisons le client en s'alignant sur ses attentes. Il s'agit donc de satisfaire les attentes du client sans aller au-delà pour réduire au maximum les coûts et les prestations de service tout en continuant à satisfaire le client. Grâce à cette technique, il aurait réussi à ramener l'entreprise dans les profits.

Aujourd'hui, dans la littérature scientifique, ce terme est principalement utilisé en Marketing. Selon McKinsey Quartely (2006) les « moments of truth » sont identifiés en vue de satisfaire les attentes du client et ainsi augmenter la fidélité des clients tout en diminuant au maximum les coûts liés à cet objectif. Il s'agit donc de créer la fidélisation des clients et de les convertir en vue de réaliser un maximum de ventes tout en réduisant au maximum les coûts. Pour arriver à cet objectif, les entreprises utilisent principalement les progrès technologiques.

Concernant l'Audit Interne, après de nombreuses recherches, aucun texte suffisamment détaillé et fiable n'a été trouvé permettant de faire le lien entre l'Audit Interne et «les moments de vérité ». Il existe bien un working paper écrit par Nuijten & Sarens (2011) où les mots « moments of truth » apparaissent une fois et où ils les relient avec la construction d'une relation robuste entre l'audité et l'auditeur en vue de survivre. Mais cela n'est pas suffisant pour élaborer une définition de « moments of truth » dans le domaine de l'Audit Interne. Néanmoins, si nous réfléchissons à la définition des moments de vérité que nous avons développée plus haut et que nous l'appliquons à l'Audit Interne, nous remarquons qu'il n'y a pas vraiment de clients extérieurs à l'organisation. Si nous reprenons la logique du rôle de l'Audit Interne d'une organisation, nous nous rendons facilement compte qu'il n'a pas comme rôle de fournir un service à une autre organisation (sauf dans le cas de l'externalisation de l'Audit Interne) mais plutôt à l'organisation dont il fait lui-même partie. Le client est donc l'organisation dans son ensemble. Concernant les attentes générales de l'organisation vis-à-vis de l'Audit Interne, nous pouvons dire qu'il s'agit de la création de valeur ajoutée pour l'organisation. Les moments de vérité propres à l'Audit Interne sont donc les moyens que l'Audit Interne met en place en vue de créer un maximum de valeur ajoutée. C'est en créant un maximum de valeur ajoutée qu'il satisfait les attentes de l'organisation. A

première vue, il ne semble pas que la définition nécessiterait des adaptations entre les organisations privées et les organisations publiques. Par contre, pour la distinction Audit Interne internalisé ou sous-traité, nous pouvons remarquer une différence importante. Dans le cas de l'externalisation, l'organisation peut choisir elle-même, quelle entreprise d'Audit Interne satisfera le mieux ses attentes et donc nous pourrions simplement retourner à la définition proposée par le marketing.

En conclusion, il s'agit d'une maximisation de la valeur ajoutée sur le long terme. Nous devons tenter de définir quelles sont les méthodes utilisées par les départements d'Audit Interne pour maximiser la valeur ajoutée qu'elles apportent à l'organisation.

4.2) Moments de vérité : difficulté supplémentaire

Pour certaines organisations, disposer de son département d'Audit Interne est une obligation légale. C'est notamment le cas pour les organismes bancaires et d'assurances qui sont obligés selon la circulaire de la Banque Nationale de Belgique (2015) publiée à Bruxelles le 13 juillet 2015 de disposer de leur propre département d'Audit Interne.

Pour les autres organisations, disposer d'un département d'Audit Interne n'est pas une obligation légale. Il devient dès lors d'autant plus important pour les différents départements d'Audit Interne de prouver leur utilité et donc la valeur ajoutée qu'ils apportent. Sinon, il se pourrait que le département d'Audit Interne soit tout simplement supprimé. Si l'organisation et tout particulièrement le top management n'y voit pas de valeur ajoutée, il n'y aura pas de département d'Audit Interne ou il sera tout simplement supprimé. Il s'agit de la deuxième partie des « moments de vérité ». Comment l'Audit Interne arrive-t-il à convaincre l'organisation qu'il apporte une réelle plus-value à l'organisation?

Ce challenge est d'autant plus difficile que pour tout département d'Audit Interne, il est très facile d'y observer les coûts (coûts de personnel, coûts de fonctionnement, etc) mais beaucoup plus difficile d'y observer la valeur ajoutée qu'il apporte. Si le département d'Audit Interne n'arrive pas à démontrer la valeur ajoutée, il risque tout simplement d'être supprimé.

4.3) Moments de vérité : question de recherche

Comme nous avons pu le constater, la recherche portant sur les moments de vérité de l'Audit Interne est fort limitée. C'est pour cette raison que nous tenterons d'approfondir notre analyse de ces fameux moments de vérité de l'Audit Interne dans la seconde partie de ce mémoire. Il s'agira de remédier à ce manque en réalisant une analyse empirique. Nous tenterons de savoir comment les départements d'Audit Interne arrivent-ils à produire un maximum de valeur ajoutée? Et deuxièmement: comment arrivent à démontrer cette valeur ajoutée?

4.4) Moments de vérité : contexte

Nous pouvons constater dans la littérature que les attentes des organisations envers leur département d'Audit Interne ont fort évolué ces dernières années. Suite aux différents scandales mais surtout depuis la crise financière de 2008, les attentes concernant l'Audit Interne se sont accrues. Depuis la crise de 2008, comment l'Audit Interne arrive-t-il à satisfaire les attentes des différentes organisations? Un élément de réponse se trouve dans l'IFACI (2013). Cet article ne traite pas directement des moments de vérité mais traite des changements apportés au sein du département d'Audit Interne suite à la dernière crise financière. Selon l'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne, la crise a amené de nouveaux défis pour l'Audit Interne en forçant les organisations à augmenter leur maîtrise des risques dans tous les domaines de l'organisation y compris le social et le respect des lois tout en maintenant le développement de l'organisation. Tout cela a dû être mis en place pour faire face à la croissance plus faible des différents marchés, la diminution du pouvoir d'achat des ménages et pour faire face à une concurrence accrue dans certains secteurs. Evidemment, cela a fortement changé les fonctions de l'Audit Interne qui se doit de vérifier de manière bien plus accrue le respect des engagements de l'organisation en terme de la responsabilité sociétale des entreprises et de la fiabilité du reporting.

L'Audit Interne se retrouve donc face à un très gros challenge : celui de réaliser plus de missions qu'auparavant tout en respectant la logique de diminution des coûts voulue par de nombreuses entreprises.

Partie 2 : Analyse empirique

1) Introduction

1.1) Présentation générale

Comment nous avons pu le définir à la fin de la première partie, les moments de vérité doivent être abordés de deux manières : premièrement, il faut tenter de disposer d'un département d'Audit Interne le plus efficient possible. Et deuxièmement : convaincre de l'intérêt de l'Audit Interne. Mais comment les auditeurs internes belges y arrivent-ils?

C'est ce que nous avons tenté de savoir via une étude qualitative. Il s'est assez vite avéré que la meilleure manière de collecter des données utiles en vue de nous aider à répondre à ces fameux moments de vérité était d'aller rencontrer des auditeurs internes et leur parler de leur expérience et de leur ressenti sur leur métier. Cela n'était possible que via une rencontre en face à face et en posant des questions ouvertes. Ne connaissant personne dans le domaine de l'Audit Interne, il a fallu utiliser internet. Début du mois de janvier 2018, j'ai navigué sur des sites internet d'entreprise en vue de trouver des informations sur leur éventuel département d'Audit Interne et sur d'éventuelles adresses emails liées à ce département. Certaines personnes interviewées nous ont également aidé à obtenir d'autres interviews en nous donnant certaines informations sur des contacts potentiels. En parallèle, nous avons essayé de rejoindre un groupe d'auditeurs internes belges sur LinkedIn mais cela n'a malheureusement abouti à aucune interview. En vue d'obtenir une image la plus fidèle possible de la situation actuelle en Belgique, nous avons décidé de ne pas nous focaliser sur un secteur en particulier mais au contraire, d'interviewer des auditeurs internes aux profils les plus divers. Les interviews ont été menées auprès d'auditeurs internes qui proviennent tant du secteur privé que du secteur public, du secteur financier mais aussi du secteur industriel, il y a même une entreprise qui propose des services de sous-traitance dans le domaine de l'Audit Interne.

Il a ensuite fallu retranscrire l'ensemble de ces interviews. Afin de limiter le risque d'erreur, chaque interview a été retranscrite dans les plus brefs délais et dans la mesure du possible, dans les 24h après l'interview.

1.2) Présentation des interviewés

Avant de commencer à analyser les informations collectées durant ces interviews, il est important de préciser avec quelles personnes ces interviews ont été réalisées. Par soucis de confidentialité des informations collectées, le nom des personnes interviewées ainsi que l'entreprise pour laquelle elles travaillent n'ont pas été cités.

Interview 1

Il a fait toute sa carrière au sein de cette entreprise. D'abord en étant dans l'opérationnel puis depuis plus de 15 ans dans le département d'Audit Interne. Il dispose donc d'une solide expérience dans cette entreprise publique active dans le secteur du transport.

Interview 2

Après avoir travaillé dans un autre département de cette université, cette personne a décidé de rejoindre le département d'Audit Interne de cette même université. Cela fait désormais un peu plus de trois ans qu'elle exerce cette profession. Depuis, beaucoup de choses ont évolué dans cette entreprise publique et cela fut très enrichissant de connaître son point de vue. Malgré une expérience plus limitée du secteur comparé aux autres auditeurs internes interviewés, cet auditeur interne apporte un point de vue intéressant du métier.

Interview 3

Auditeur interne depuis 4 ans au sein de cette entreprise publique chargée de l'entretien d'infrastructures publiques.

Interview 4

Dans un premier temps, l'intéressé a été consultant puis il a décidé de rejoindre cette entreprise privée cotée en bourse et active dans le secteur bancaire. Il y a quatre ans, alors qu'il était déjà dans l'entreprise depuis un certain temps, il a décidé de rejoindre le département d'Audit Interne de l'entreprise.

Interview 5

Cette interview a été réalisée chez l'un des bigfour. La personne interviewée a travaillé dans un premier temps dans un département d'Audit Interne d'une entreprise privée avant de rejoindre un des bigfour. Cet auditeur interne réalise désormais des missions d'Audit Interne chez différents clients de l'entreprise. Cela fait déjà plus de 10 ans qu'elle exerce cette profession.

Interview 6

Cette personne dispose de plus de 15 ans d'expérience dans l'Audit Interne. Il s'agit d'une seconde entreprise cotée en bourse et active dans le secteur financier.

Interview 7

La personne interviewée est à la Head of Risk Management au sein de l'entreprise. Il s'agit d'une entreprise cotée en bourse active dans la grande distribution.

Interview 8

La personne interviewée a d'abord travaillé comme auditeur interne au sein d'une institution bancaire avant de décider il y a quelques années de rejoindre un institut de référence dans le domaine de l'Audit Interne. Il dispose de plus de 30 ans d'expérience dans l'Audit Interne.

Interview 9

Cette personne dispose de plus de 35 ans d'expérience dans l'Audit Interne. Il travaille aujourd'hui dans le département d'Audit Interne d'une grande institution au niveau européen.

Interview 10

Il a d'abord travaillé 7 ans dans un bigfour en Audit Interne avant de rejoindre un autre bigfour pour une période assez courte. Aujourd'hui, il est auditeur interne dans une entreprise active dans le secteur de la construction.

1.3) Méthode de présentation des résultats

Ces dix personnes interviewées ont accepté de partager leur expérience et leur vision du métier. Lors des interviews, nous avons d'abord voulu savoir si notre proposition de définition de « moments de vérité » était partagée par les personnes interviewées. Nous avons donc tout simplement demandé aux auditeurs internes que nous avons rencontré, ce qui leur vient à l'esprit quand ils entendent les mots « moments de vérité ».

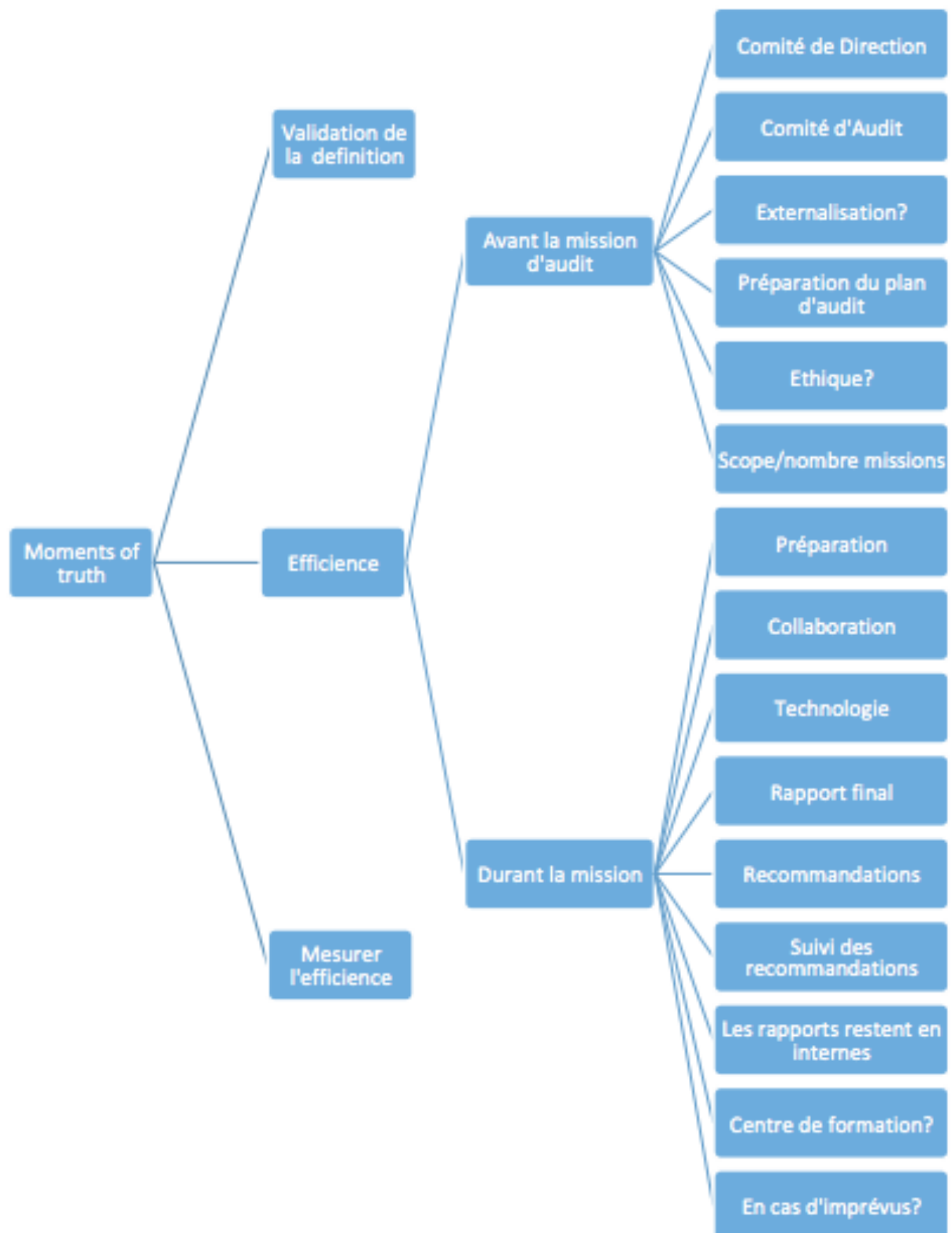
Nous essayerons ensuite de définir quels sont les moments de vérité de l'Audit Interne. Pour rendre cela le plus clair possible, les résultats seront présentés par ordre chronologique. Nous parlerons d'abord de ce qui se passe avant le commencement des missions d'Audit Interne et qui affecte l'efficacité du département d'Audit Interne. Il s'agira notamment d'aborder l'importance du comité de direction et du Comité d'Audit. Nous aborderons aussi différents éléments qui peuvent affecter les futures missions d'audit tels que l'externalisation, la préparation du futur plan d'audit avec le développement de la collaboration et des missions de consultance, nous aborderons les missions d'éthique et nous finirons par la problématique: faut-il privilégier le nombre de missions ou au contraire faire des scopes plus larges?

Bien sûr, la valeur ajoutée se crée également durant la mission d'Audit Interne. Nous aborderons l'importance de bien préparer la mission, le développement de la collaboration qui doit naître notamment entre les audités et les auditeurs internes, les récentes évolutions technologiques, nous continuerons avec le rapport final qui se doit d'être assez court pour qu'il soit lu mais pas trop court pour qu'il reste compréhensible, il sera ensuite temps d'aborder les recommandations et le suivi de ces mêmes recommandations, rappeler l'importance que les rapports d'audit restent en interne et le questionnement sur l'utilisation du département d'Audit Interne comme centre de formation.

Il sera alors temps de comprendre comment les départements d'Audit Interne belges démontrent/mesurent leur utilité pour l'organisation. Pour terminer, nous aborderons le thème des budgets. Pour tester une de nos hypothèses de départ et pour comprendre comment ils arrivent à créer de la valeur ajoutée lorsque leurs budgets sont réduits.

L'ensemble du plan que nous suivrons dans cette seconde partie peut être résumé et clarifié via le schéma suivant :

Partie 2 : analyse des moments de vérité



Puis nous ferons une petite analyse de notre hypothèse de départ sur les budgets.

Et finalement, nous conclurons cette deuxième partie par l'interprétation des différents résultats obtenus.

2) Analyse des résultats

2.1) Moments de vérité

Ayant choisi un sujet encore peu développé dans le domaine de l'Audit Interne, nous avons voulu savoir ce que les différentes personnes interviewées entendaient par « moments de vérité » et comparer leurs réponses avec notre définition de départ. Aucun d'entre eux n'avait déjà entendu parler de ce terme par le passé mais certains ont quand même proposé leur définition de ce que pourrait être les moments de vérité de l'Audit Interne.

Pour l'interviewé numéro 1 les moments de vérité c'est quand un processus s'améliore grâce au travail de l'auditeur. On peut avoir de superbes recommandations mais si elles ne se mettent pas en place, la valeur ajoutée est de zéro.

L'interviewé numéro 2 n'a pas émis de proposition de définition.

Pour l'interviewé numéro 3, c'est le résultat concret qu'une mission d'audit a pu générer au sein de l'entreprise. C'est la valeur ajoutée apportée par le département d'Audit Interne. Notamment via les recommandations et le plan d'action.

Pour l'interviewé numéro 4, ce serait le moment où nous émettons des rapports et où nous émettons une opinion sur l'état d'un processus ou d'un département ou d'un produit. Ce serait donc les rapports finaux.

Pour l'interviewé numéro 5 : « Ce sont toutes les facettes de l'Audit Interne ».

Souvent, on ne fait que le minimum et donc très peu de consultance/advisory et beaucoup d'assurance. Et donc il s'est dit que c'était prendre tous les aspects de l'Audit Interne et pas uniquement le côté assurance. C'est quand on fait de la consultance que nous ajoutons de la valeur ajoutée pour l'organisation. C'est là que nous écoutons les besoins des stakeholders et que les auditeurs internes viennent avec quelque chose de nouveau. Alors que quand nous faisons de l'assurance, nous nous limitons à dire que cela fonctionne comme attendu.

Les interviewés 6 et 7 n'ont pas fait de proposition de définition concernant les moments de vérité de l'Audit Interne.

Pour l'interviewé numéro 8 : c'est quand nous faisons une mission et que nous faisons des constatations et que nous les discutons avec les audités. Ce que nous constatons, ce sont les faiblesses dans le processus que l'audité gère et nous faisons une recommandation pour rendre le processus beaucoup plus « clean » alors que l'audité a d'autres attentes. Il souhaite ne pas faire de dépenses, de ne pas forcément réaliser les recommandations de l'Audit Interne et cela arriverait plus souvent que nous pourrions le penser, surtout ces dernières années.

Nous devons donc venir avec des recommandations qui sont implémentables, qu'il y ait une valeur ajoutée et aussi d'être « cost minded ».

Pour l'interviewé numéro 9, c'est un sujet qui semble très philosophique et très théorique mais ce qui lui vient à l'esprit quand nous lui disons « moments de vérité », c'est qu'il faut faire attention car à un certain moment, le top management pourrait décider de supprimer son département d'Audit Interne. En effet, il rappelle que pour beaucoup d'organisations, avoir un département d'Audit Interne n'est pas obligatoire. Seules les entreprises cotées en bourse, les entreprises actives dans le secteur bancaire, financier et de l'assurance et certaines organisations gouvernementales sont obligées d'avoir un département d'Audit Interne. Mais pour les autres, c'est au board of directors de mettre en place un département d'Audit Interne. Il faut dès lors que le département d'Audit Interne soit capable de prouver qu'il rapporte plus qu'il ne coûte. S'il n'apporte pas de valeur ajoutée ou s'il n'arrive pas à le prouver, le département d'Audit Interne serait alors supprimé.

Pour l'interviewé numéro 10, aucune définition n'a été proposée concernant les moments de vérité.

Si nous comparons ces définitions à notre définition de départ, nous constatons que nous semblons être sur la bonne voie. Nous nous apercevons que les deux parties que nous avons relevées dans notre définition initiale sont présentes. Premièrement, si nous regroupons le contenu des interviews, nous pouvons dire qu'il s'agit d'améliorer les processus, de faire des recommandations utiles et surtout de créer de la valeur ajoutée. Créer de la valeur ajoutée est d'ailleurs la chose qui revient le plus dans les différentes définitions. Il s'agissait du premier élément de notre définition.

Concernant le second élément (montrer cette valeur ajoutée). L'interviewé 9 va aussi dans le même sens que nous en disant qu'il est important de créer de la valeur ajoutée et de le prouver car sinon le top management pourrait décider de supprimer le département d'Audit Interne. Nous pensons qu'il est aussi sous-entendu dans plusieurs autres définitions.

Quant à l'interviewé numéro 5, il nous donne déjà une piste. Pour cette personne, ce serait la consultance qui serait réellement créatrice de valeur ajoutée. Le côté développement du rôle de consultant ne figurait pas dans nos hypothèses de départ mais il fut largement discuté avec les différentes personnes interviewées.

2.2) Avant les missions d'audit

2.2.1) Comité de direction

Sur base des 10 interviews réalisées, il semble y avoir deux éléments liés au comité de direction qui affectent tout particulièrement l'efficacité du département d'Audit Interne :

I) Disposer des budgets

Premièrement, c'est le top management qui fixe les budgets. Pour faire un département d'Audit Interne et encore plus pour le rendre le plus efficace possible, il faut les budgets nécessaires à son bon fonctionnement. Il devient dès lors important que les fonds nécessaires soient débloqués pour mettre en place un Comité d'Audit et un département d'Audit Interne. En effet, dans la plupart des cas, les organisations ne sont pas obligées de disposer de ce genre de département. Comme le rappelle l'interviewé numéro 9: pour certaines organisations comme les sociétés actives dans le secteur financier ou de l'assurance et certaines entreprises publiques ont l'obligation de disposer d'un département d'Audit Interne mais les autres organisations le font sur base volontaire.

II) Soutien du top management

Deuxièmement, pour avoir un bon département d'Audit Interne, il faut le soutien du top management. L'interviewé numéro 1 a de lui-même abordé le sujet d'entrée de jeu en disant qu'il a ressenti l'impact des différents CEO. Pour les interviewés 1 et 2, il est très clair qu'il est crucial que le top management leur donne un bon environnement de travail. Mais cela n'est malheureusement pas toujours le cas et cela peut avoir différentes origines qui ne sont pas toujours d'ordre financier. Pour la deuxième personne interviewée, il s'agit d'un manque d'attention du top management. Il n'y a pas de volonté politique pour avoir un département d'Audit Interne efficace. Et la politique poursuivie par le top management a eu les effets escomptés. En effet, du Comité d'Audit composé de trois personnes à l'origine, il ne reste plus personne et du département d'Audit Interne, il ne reste plus qu'une personne qui a décidé par elle-même de ne plus travailler à temps plein. Ils ont les budgets mais ils n'arrivent pas à le consommer par manque de suivi du top management. D'ailleurs, selon la personne interviewée, si elle

décide de partir demain, elle ne pense pas que l'organisation lui cherchera un remplaçant. Cela affecte la crédibilité du département d'Audit Interne car les membres de l'organisation peuvent remettre en question voir même créer une sorte de sentiment de pitié dans certains cas vis-à-vis de l'auditeur interne (selon l'interviewé 2). Pour l'interviewé 1, il s'agirait surtout d'un problème d'instrumentalisation de l'Audit Interne par le top management. « Nous devons agir avant les problèmes. On ne demande pas un pompier pour savoir s'il y a le feu. Si le pompier est là, il y a le feu ». Certains auditeurs internes seraient de plus en plus utilisés pour régler des problèmes mais cela n'est pas la fonction de l'Audit Interne, c'est le rôle du Contrôle Interne. L'auditeur interne se doit d'intervenir avant que le risque ne se produise. Quand il s'est produit, c'est trop tard. Cela affecterait la crédibilité de l'auditeur interne. L'interviewé 4 confirme cela en disant que parfois, l'Audit Interne peut être utilisé pour sanctionner ou justifier des sanctions. Néanmoins, il précise que ce genre de missions peut également être utile. Les auditeurs internes peuvent apporter leur expertise pour localiser les points faibles. A l'inverse, pour l'interviewé numéro 10, nous voyons une prise de conscience de la part du top management de l'importance de l'Audit Interne. Le top management a décidé de développer son Audit Interne et a donc doublé ses effectifs d'auditeurs internes. Finalement, l'auditeur numéro trois nous dit que parfois, il peut y avoir des visions différentes concernant l'horizon de temps. Le middle management souhaiterait des solutions à moyen terme pour résoudre le problème alors que le top management verrait plutôt une solution à plus long terme.

2.2.2) Comité d'Audit

I) Approuver le plan d'audit

Pour rappel, le Comité d'Audit ne participe pas à la mission d'audit, il s'agit juste d'une approbation générale. Premièrement, c'est lui qui est chargé d'approuver le plan d'audit qui est présenté par le chef du département d'Audit Interne.

II) Présenter le rapport d'audit

Deuxièmement, c'est à lui que le rapport d'Audit Interne est présenté. Comme l'explique l'interviewé 7 quand le rapport final est présenté au Comité d'Audit, personne n'est surpris étant donné que tout a déjà été discuté entre le département d'Audit Interne et les audités. Cela est assez logique étant donné que le Comité d'Audit ne fait pas partie de l'opérationnel. Il s'agit juste de présenter le résultat de la mission d'audit.

Même s'il ne participe pas directement à la mission d'Audit Interne, le Comité d'Audit est tellement important qu'il y a une partie du rapport final d'une mission d'Audit Interne qui est écrite uniquement pour le Comité d'Audit et le top management, il s'agit de l'executive summery. Tous les interviewés que nous avons interviewé disposent d'un executive summery. Il s'agit d'un document très court qui décrit de manière brève la mission et les principales découvertes. Il s'agit donc d'une sorte de conclusion d'une page et demi en moyenne qui se trouve au début du rapport d'Audit Interne.

III) Relation avec le Comité d'Audit

Comme les personnes interviewées le rappellent, nous devons avoir une bonne relation avec le Comité d'Audit. D'ailleurs l'interviewé numéro 1 nous dit que c'est un moment de vérité de l'Audit Interne. Il existe 3 points principaux de la relation entre le Comité d'Audit et le département d'Audit Interne qui affectent l'efficacité de l'Audit Interne :

Premièrement, pour être efficace, comme le rappellent les standards, les auditeurs internes sont censés être indépendants du top management et cette indépendance est possible entre autre grâce au Comité d'Audit. Pour beaucoup cette indépendance semble être bien présente. Néanmoins, cela ne semble pas encore être le cas pour tous. En effet,

le premier interviewé dit que cette indépendance reste théorique et le deuxième interviewé nous dit qu'il n'y a même plus de Comité d'Audit dans son organisation. Cette personne aimerait bien qu'un Comité d'Audit soit remis en place comme c'était le cas par le passé.

Deuxièmement, les contacts avec eux se doivent d'être assez réguliers. En effet, ce sont eux qui approuvent le plan d'audit. L'équipe d'auditeurs internes propose un plan d'audit au Comité d'Audit et c'est lui qui se doit de l'approuver. Puis il y a aussi des réunions régulières entre eux pour présenter le travail réalisé par l'Audit Interne. L'interviewé numéro 1 nous dit qu'ils se rencontrent tous les mois et que régulièrement il dépasse le budget mensuel pour rendre dans les temps son rapport d'audit. Le rendre lors de la prochaine réunion d'audit ce serait trop tard et ferait donc perdre de la valeur ajoutée. Quant à l'interviewé numéro 5, il rapporte au Comité d'Audit tous les 4 mois et aborde aussi le sujet des recommandations implémentées.

Troisièmement, l'interviewé numéro 5 nous dit que le Comité d'Audit doit connaître le terrain. Cela permet d'avoir un Comité d'Audit fort. Cela force les auditeurs internes à aller dans les détails car ils peuvent challenger les auditeurs internes étant donné qu'ils connaissent le terrain. Selon l'interviewé numéro 5, la seule manière de satisfaire ses attentes est alors de collaborer avec les audités. Nous verrons plus tard que la collaboration est quelque chose qui semble s'être fort développée ces dernières années et qu'il s'agit d'un très bon moyen de créer de la valeur ajoutée dans le département d'Audit Interne. Dans le cas de l'interviewé numéro 7, le défi est encore plus fort étant donné qu'ils rapportent leurs rapports d'Audit Interne au Comité d'Audit mais également au CEO.

2.2.3) Avoir son département d'Audit Interne ou externaliser ?

I) Avantage d'avoir son propre département d'Audit Interne

Sous-traiter entièrement le département d'Audit Interne ne serait pas une bonne idée selon la plupart des auditeurs internes interviewés travaillant dans un département d'Audit Interne d'une organisation. Ils avancent comme arguments que (i) les coûts sont beaucoup plus élevés en cas de sous-traitance. Cette critique est confirmée notamment par l'interviewé numéro 10 qui a travaillé dans un bigfour par le passé mais qui travaille désormais dans le département d'Audit Interne d'une entreprise privée. Il trouve assez ridicule de payer 100€ de l'heure pour quelqu'un qui sort tout juste de l'université; (ii) il manque bien souvent la connaissance du terrain lorsque le département d'Audit Interne est sous-traité. C'est tout particulièrement le cas dans l'organisation numéro une étant donné qu'il s'agit d'un domaine très spécifique; (iii) l'interviewé numéro 10 estime aussi que théoriquement, l'indépendance est meilleure dans le cas de l'outsourcing mais dans la réalité, cela n'est pas le cas. Si l'entreprise décidait d'outsourcer le département d'Audit Interne de l'entreprise dans laquelle il travaille aujourd'hui, cela représenterait un gros contrat et donc le partner ne serait pas indépendant car il risque de perdre ce gros contrat.

II) Avoir son propre département d'Audit Interne avec l'aide d'experts

L'interviewé numéro 10 voit quand même un avantage aux entreprises de consultance : les connaissances très diverses présentes dans les bigfour. Pour tous les départements d'Audit Interne que j'ai interviewé sauf 2, ils font appel à des auditeurs internes issus d'entreprises externes en tant d'experts. En effet, il est difficile d'avoir des experts dans tous les domaines. Comme le rappelle l'interviewé numéro 8, beaucoup d'entreprises disposent d'un département d'audit composé que d'une ou deux personnes et dans ce cas-là, comme le dit l'interviewé deux : « Nous ne pouvons pas avoir dans le service un spécialiste pour tout ». D'ailleurs sur les 10 interviewés, seuls deux (les interviewés numéro 6 et 9) pensent qu'ils ne doivent pas faire appel à de la sous-traitance car ils estiment avoir toutes les compétences nécessaires en interne. Néanmoins, c'est sûrement dû à la taille beaucoup plus importante de ces deux départements d'Audit Interne.

III) Avantage de sous-traiter

Bien entendu, la personne travaillant pour un bigfour que nous avons interviewée ne partage pas ce point de vue. Selon cette personne, en externalisant complètement son département d'Audit Interne : (i) l'entreprise permet de transformer un coût fixe en un coût variable. L'organisation peut alors beaucoup plus facilement augmenter ou diminuer le budget octroyé à l'Audit Interne en fonction de ses besoins; (ii) Le deuxième avantage est qu'il n'est plus nécessaire d'engager quelqu'un à temps plein si nous avons besoin de quelqu'un uniquement à mi-temps; (iii) Le troisième avantage d'externaliser complètement son département d'Audit Interne est que les entreprises qui proposent ce genre de services disposent d'auditeurs internes qui ont déjà vu des organisations fort différentes les unes des autres et qui ont une vision externe; (iv) Concernant les coûts, cela n'augmenterait pas forcément les coûts. Certes, le coût serait le même ou un rien plus élevé lorsque l'organisation décide de l'externaliser. Mais selon cette personne, cela ne serait pas la bonne manière de voir les choses. Toujours selon cette personne, si nous réfléchissons un peu plus loin, cela coûterait moins cher car cela crée plus de valeur ajoutée.

Dernière remarque : pour les entreprises financières, certaines missions d'audit sont faites par des organismes extérieurs tels que la FSMA, la Banque Centrale Européenne et la Banque Nationale de Belgique. Il est dès lors impossible de tout faire en interne sans avoir un point de vue extérieur.

IV) Autre solution: le co-sourcing

Comme nous l'avons vu, il est donc possible de tout faire en interne, de tout faire en externe, d'avoir son propre département d'Audit Interne avec l'aide occasionnelle de certains experts mais il existe aussi une quatrième possibilité : le co-sourcing. Nous n'avons rencontré aucune organisation qui faisait du co-sourcing mais c'est une solution que certaines organisations auraient choisie. Elle a seulement été mentionnée par l'interviewé numéro 5.

2.2.4) Préparation du plan d'audit

I) Se focaliser sur les risques clefs

Comme par le passé : pour maximiser l'efficacité, il s'agit de se focaliser sur les risques clefs de l'entreprise. Pour presque toutes les personnes interviewées, il y a des audits assez fréquents à faire. Il est prévu que toutes les X années, le département/ le processus soit audité. Il s'agit de processus clefs de l'organisation qui nécessitent des contrôles fréquents pour s'assurer que ces risques restent à un niveau acceptable.

II) Missions de consultance

Il semble aussi y avoir une volonté de quitter le check in the box. Il ne serait pas suffisamment créateur de valeur ajoutée selon plusieurs interviewés. Selon l'interviewé 5, il est de plus en plus demandé aux auditeurs internes d'être de vrais collaborateurs et non plus des contrôleurs. Les audités cherchent de plus en plus des conseils en vue d'être plus performants. Toujours selon l'interviewé 5, dans le secteur financier, il semble plus difficile de quitter le « check in the box » car ils ont beaucoup plus de réglementations à mettre en place mais même là, il est possible de quitter le simple check in the box. La personne prend comme exemple la nouvelle réglementation très contraignante pour les entreprises: le GDPR (General Data Protection Regulation). Il faut respecter cette réglementation car les sanctions sont très lourdes en cas de non-respect mais une mission d'Audit Interne concernant ce domaine peut également être une belle opportunité pour revoir les processus et la manière dont nous archivons les données qui peuvent coûter très cher aux entreprises. Etre conforme aux réglementations, c'est bien mais être conforme et être dans le même temps efficace c'est mieux.

De plus, toujours selon l'interviewé 5, cela ne prend pas plus de temps. Souvent quand nous faisons juste du check in the box, il pouvait arriver que nous passions beaucoup de temps à la fin de l'audit à expliquer nos recommandations car nous avions mal compris, il aurait fallu plus de documentations. Maintenant, si nous nous y prenons à l'avance et que nous comprenons comment ils fonctionnent, cela diminue les mauvaises compréhensions durant l'audit. L'interviewé numéro 5 continue en disant que ce temps accordé pour comprendre les gens, c'est genre 4 jours par an. C'est très limité, ce n'est pas ça qui va faire augmenter les coûts. Cette opinion est partagée notamment par les

interviewés 7, 8 et 9. Mais l'interviewé numéro 8 nous dit qu'il n'est pas encore possible de supprimer à 100% le check in the box notamment concernant la partie financière des organisations. Cette remarque semble largement partagée par les différentes personnes interviewées.

III) Discussions avec les opérationnels

Cette prise en compte du point de vue de l'opérationnel peut être de plusieurs types :

Premièrement, dans certaines organisations, il y a des discussions plus régulières avec les audités. C'est d'ailleurs rappelé par l'interviewé numéro 5: Il est crucial de bien connaître les opérationnels et de ne pas se limiter au CEO, CFO et à quelques personnes clefs. A cette fin, cette personne rencontre 1 ou 2 fois par an des opérationnels en vue de connaître leurs attentes et leurs besoins. Ces rencontres ont lieu lors de réunions informelles et en dehors des missions d'audit. Cela permet de récolter des informations et de faire naître de nouvelles idées de missions d'audit auxquelles ni le département d'Audit Interne ni le top management n'avaient pensé. L'interviewé 7, nous explique aussi que de plus en plus, les idées d'audits ne viennent plus du top management mais des operating units ou des filiales qui constateraient des problèmes dans leur département et dont l'information ne serait pas remontée jusqu'au top management. Néanmoins, l'interviewé numéro 1 dirait qu'il s'agit d'un bon exemple d'instrumentalisation de l'Audit Interne. Ils ne sont pas là pour régler les problèmes.

Deuxièmement, d'autres ont développé cette idée encore plus loin. Ils ont poussé la collaboration avec les auditeurs à un tel niveau que les audités font directement appel à eux pour leur expertise. C'est le cas pour les interviewés numéros 2, 5, 6, 9 et 10. Cela se fait sous différentes formes en fonction des entreprises. La demande de mission vient alors directement de l'audité. Durant l'interview 2, l'auditeur interne nous a expliqué qu'il peut arriver que des membres de l'organisation demandent directement de l'aide au département d'Audit Interne pour régler un souci interne tel que des vols qui auraient eu lieu à plusieurs reprises. Une mission d'Audit Interne complète est alors lancée. Le neuvième interviewé reçoit aussi de la part des audités des demandes de mission de consultance qu'ils réalisent. Il suffit que les audités en fassent la demande. L'interviewé numéro 6 va encore plus loin dans cette idée. Comme pour les numéros 2 et le 9, l'audité peut demander des missions d'audit mais il peut aussi demander des « avis ». Ces avis restent entre l'audité et l'auditeur. En cas d'avis, il n'y a pas de rapport

qui transmis au comité de direction ou à toute autre entité de l'organisation. L'interviewé numéro 5 donne régulièrement des avis par téléphone quand les audités l'appellent. Ces avis sont donnés en dehors des missions d'Audit Interne.

Néanmoins, l'interviewé numéro 8 ne semble pas être favorable à ce genre de procédé. Il rappelle que les responsables des opérations c'est le top management et qu'il doit être selon lui au courant des relations interpersonnelles. Il se demande pourquoi l'information ne remonte pas vers le top management pour ensuite redescendre vers l'Audit Interne? Il rappelle aussi que si nous faisons les missions demandées par les audités, cela crée des missions très courtes qui ne portent que sur une partie du processus. Selon lui, cela peut créer de la valeur ajoutée mais il est important de regarder un processus dans son ensemble. Que se passe-t-il en amont ? Que se passe-t-il en aval ? Mes recommandations finales auront-elles des incidences ailleurs ? Néanmoins, pour obtenir des demandes de mission d'Audit Interne de la part des auditeurs, il faut créer une réelle collaboration entre les audités et les auditeurs. Etant donné qu'il s'agit de missions basées sur des demandes directes de la part des auditeurs, il est important que ceux-ci en face la demande. Cela nécessite de changer l'image de l'auditeur interne. Il faut passer de la casquette « policier » à celle de « collaborateur ». Nous verrons dans le point portant sur la collaboration quelques pistes pour favoriser cela. Par contre, que ce soit pour l'interviewé 2 le 6 ou le 9, il existe une très grande volatilité de ces demandes de missions d'audit. Il peut même y avoir des années sans aucune demande de la part des audités. Seul l'interviewé numéro 10 n'est pas soumis à une volatilité de la demande de missions d'Audit Interne étant donné qu'un nombre fixe de missions doivent être proposées chaque année par les différentes entités.

IV) Au sein d'un groupe

Au sein des groupes, il semble y avoir aussi une stratégie de préparer le plan des missions d'audit qui auraient lieu via des réunions de l'ensemble du groupe. L'interviewé 4 nous explique que chaque année, il y a des réunions entre les différents départements d'Audit Interne du groupe. Cela regroupe les départements d'Audit Interne de différents pays. Ils réfléchissent ensemble des missions qu'il faudrait réaliser. Cela donne une ligne directrice commune au sein du groupe.

2.2.5) Missions d'éthique

Etant donné que ce sujet prend de plus en plus d'importance pour les organisations et dans l'actualité, nous voulions savoir si des missions liées à l'éthique étaient organisées dans les organisations qui ont été interviewées et si ce genre de missions d'Audit Interne était créateur de valeur ajoutée pour ces organisations. En effet, selon les interviewés 1, 6, 7 et 9 l'aspect réputation semble être très important puisqu'ils l'ont évoqué spontanément durant l'interview. Sur base des interviews qui ont été réalisées, il semblerait que beaucoup d'organisations y pensent mais que peu le mettent déjà en pratique. En effet, l'interviewé numéro 4 ne fait pas de mission purement sociétale mais il réalise des missions d'audit dans le département de corporate social responsibility. Les interviewés 5, 6 et 8 nous en parlent aussi. Ils ont déjà été confrontés à des missions de corporate social responsibility. Ils estiment que c'est créateur de valeur ajoutée mais que ce genre de missions est récent. Pour ce genre de missions, ils précisent qu'ils prennent en compte l'ERM et le complètent par les connaissances propres à l'auditeur. Seuls les interviewés 7 et 9 nous disent qu'ils le font depuis longtemps.

Mais plusieurs pensent que cela va se développer dans le futur. Ce sera intéressant d'aller voir comment cela va évoluer en Belgique dans le futur...

Nous pensions donc que les missions d'éthiques étaient de plus en plus utilisées comme moyen pour créer de la valeur ajoutée au sein du département d'Audit Interne. Il semblerait que ce serait créateur de valeur ajoutée mais qu'elles seraient encore peu utilisées pour le moment sauf par certaines organisations qui en feraient déjà depuis longtemps. Néanmoins, cette approche semble se développer et devrait continuer à prendre de l'ampleur dans le futur. Il sera intéressant de suivre son développement dans les prochaines années et d'observer les initiatives qui seront prises par différents départements d'Audit Interne pour rendre les missions d'éthique créatrices de valeur ajoutée.

2.2.6) Privilégier de larges scopes ou plutôt le nombre de missions ?

I) Eviter les missions d'Audit Interne trop longues

Durant l'interview numéro 2, l'auditeur nous dit qu'il faut éviter des missions d'audit qui seraient trop longues.

Premièrement, si les missions durent 6, 7, 8 mois, il y aura sûrement des changements de réglementations, de softwares, etc. Nous sommes dans un monde en perpétuels changements et cela doit être pris en compte par les départements d'Audit Interne. Deuxièmement, pour les raisons abordées dans le point portant sur la collaboration, il est important d'aller dans tous les services (sinon cela créerait un sentiment d'être délaissés pour certains et d'être harcelés pour les autres). Du coup, si les missions sont trop longues, nous risquons aussi de ne pas être présents dans tous les départements. Ces deux soucis peuvent principalement être présents dans de petites équipes d'Audit Interne dont le nombre de missions et le nombre d'auditeurs disponibles par mission sont plus limités. Il y a un risque plus important pour ces plus petites structures de rencontrer ce souci mais même pour les plus grandes structures d'Audit Interne, il faut veiller à s'adapter à la vitesse à laquelle notre monde évolue et bien répartir les missions pour bien montrer que tous les services sont importants pour nous.

II) Niveau de maturité de l'organisation

A côté de la taille du département d'Audit Interne, il faut aussi regarder l'organisation dans son ensemble et plus précisément son niveau de maturité. Comme le suggère l'interviewé numéro 8, si l'entreprise est mature, nous pouvons nous contenter de faire des scopes plus réduites et de faire plus de missions. En effet, nous savons que dans son ensemble l'entreprise fonctionne bien. Mais si nous sommes dans une organisation moins mature, il faut considérer l'organisation dans son ensemble. L'interviewé numéro 8 conseille lorsque c'est la première fois que nous auditons un processus, de l'auditer dans son ensemble.

III) Eviter les missions d'Audit Interne trop courtes

Néanmoins, si les scopes sont trop courts, cela pose aussi certains problèmes. En effet, l'interviewé numéro 4 nous explique bien que chaque mission a un côté administratif et qu'en réalisant plus de missions, la charge administrative liée notamment au lancement de la mission et à l'écriture du rapport final augmente. Cela diminuerait donc le temps passé sur le terrain. Néanmoins, ce point de vue est relativisé par l'auditeur numéro 8 qui explique que le temps consacré aux tâches administratives est également lié à la durée de la mission. De plus petites missions ont une charge administrative plus restreinte.

IV) Regarder autrement

Pour l'interviewé numéro 10, il s'agit d'une approche un peu différente, la question n'est pas vraiment la taille de le scope ou le nombre de missions. Il s'agit plutôt de définir le nombre de personnes nécessaires pour auditer les parties cruciales de l'entreprise toutes les X années en fonction de leur importance respective. Il s'agit de fournir une image assez précise au top management de la situation actuelle de l'entreprise toutes les X années. Dans le futur, il y a l'idée de pouvoir comparer l'évolution en comparant les rapports.

V) Réflexion à propos du plan d'audit

En conclusion, concernant le choix de favoriser le nombre de missions ou le scope, tout dépend de la structure du département d'Audit Interne, du degré de maturité de l'organisation, des audits réalisés précédemment tout en gardant un œil sur l'aspect administratif. Entre toutes ces contraintes, il est important de trouver un compromis. Néanmoins, une autre manière d'organiser les missions d'audit consiste à définir le nombre d'auditeurs nécessaires pour auditer les éléments principaux au maximum toutes les X années.

2.3) Durant la mission d'audit

Nous avons déjà évoqué tout ce qui se déroule avant le lancement des missions d'Audit Interne et qui aide l'Audit Interne à être créateur de valeur ajoutée. Il est dès lors temps de développer ce qui est créateur de valeur ajoutée durant le déroulement des missions d'Audit Interne. Il est évidemment crucial de bien préparer la mission d'audit, de développer une vraie relation de collaboration entre les audités et les auditeurs, nous aborderons aussi les évolutions technologiques, l'écriture du rapport final et les recommandations ainsi que le suivi de ces recommandations. Nous verrons qu'il existe de nombreux points auxquels il faut faire attention durant la mission d'audit en vue de maximiser l'efficacité du département d'Audit Interne.

2.3.1) Bien préparer la mission d'audit

Quand il a été demandé à l'interviewé numéro 10 quels sont les éléments les plus importants pour être efficace durant la mission d'audit, la première partie de la réponse a évoqué l'importance de bien préparer la mission d'audit et de demander les informations bien à l'avance. De plus, l'interviewé numéro 1 évoque une mauvaise préparation comme une des raisons principales qui peut provoquer un dépassement du budget et du temps accordé à une mission d'Audit Interne. Il s'agit donc d'une étape importante pour créer de la valeur ajoutée. Sur base des interviews réalisées, il ne semble pas y avoir différentes méthodes en vue de maximiser la valeur ajoutée lors de la préparation de la mission d'Audit Interne. Il s'agit de bien préparer la mission que nous allons lancer principalement via une première collecte d'informations. Le plus souvent via des interviews. C'est également à ce moment-là que nous allons collecter les premières informations nécessaires au bon déroulement de la mission d'audit. Elle peut également permettre de s'assurer qu'il n'y a pas d'éventuelles différences de point de vue dans les objectifs de la mission entre le top management et le middle management.

2.3.2) Collaboration

Il s'agit d'un des points clefs de la création de la valeur ajoutée durant une mission d'Audit Interne. L'ensemble des personnes que nous avons interviewé apporte énormément d'importance à créer une bonne collaboration avec les personnes qu'elles auditent. Nous verrons que cette collaboration peut prendre de multiples formes et que les différentes organisations rencontrées ont développé des stratégies très diverses pour favoriser la collaboration.

Comme le rappelle l'ensemble des personnes que nous avons interviewé, un des principaux obstacles qu'ils rencontrent sur le terrain est qu'une mission d'Audit Interne est gourmande en temps tant pour l'auditeur que pour l'audité. Cela peut donc créer certaines réticences vis-à-vis de la mission lancée par l'Audit Interne. Néanmoins, l'auditeur interne dépend de l'audité pour disposer des informations nécessaires au bon déroulement de la mission. Il devient dès lors important de créer une relation de confiance, de collaboration entre les auditeurs et les audités. Les différentes personnes que nous avons interviewé ont mis au point des méthodes assez diverses pour développer ce sentiment de collaboration.

I) Collaboration forcée

La première, la plus directe, nous vient de l'interviewé 4. Dans cette organisation, ils ont décidé il y a 1 ou 2 ans qu'en cas de mauvaise collaboration de la part de l'audité, cela pouvait être noté dans le rapport final. Et si cela va jusqu'au sabotage ou à la rétention d'informations, des sanctions peuvent être prises. Selon nous, cette collaboration forcée ne remplacera jamais la qualité de la collaboration d'une participation volontaire.

II) Changer l'image de l'Audit Interne

Il semble qu'une démarche assez récurrente est de changer l'image générale de l'auditeur interne. De ne plus être vu comme « the spy » comme nous dit l'interviewé numéro 9 ou comme « le policier » comme nous disent les interviewés 4, 7 et le 9. Il devient alors important de leur expliquer qu'ils sont dans la même entreprise et que tous souhaitent la même chose: aider l'entreprise. L'interviewé numéro 10 adhère à ce

principe en adoptant un vocabulaire « amical » et en ne mettant jamais les audités en difficulté devant leurs supérieurs. Tout est discuté à l'avance pour qu'ils aient l'opportunité de se défendre. Il tente également d'être le plus transparent possible en communiquant bien à l'avance sur le déroulement de l'audit et sur les éventuelles découvertes. Même après l'exit meeting, si un autre problème est découvert, il est important de prévenir à l'avance les personnes concernées. Cela évite les risques de comportements hostiles ultérieurs vis-à-vis de l'Audit Interne.

III) Prendre en compte le planning des audités

Les interviewés numéro 1, 2 et 9 semblent prendre en compte le programme du département qui est audité. Ils tentent d'éviter d'aller auditer s'ils sont en pleine surcharge de travail ou en pleine période de changements (sauf en cas de demande de la part du business). L'auditeur numéro 2 que nous avons interviewé nous explique que cela ne sert à rien d'auditer le service des inscriptions de l'université en pleine période d'inscriptions. Ils n'auront pas de temps à nous accorder et nous allons juste les déranger. Concernant les changements, les interviewés numéro 1 et numéro 9 consultent les personnes auditées avant le début de la mission pour leur demander leur avis. Cela ne sert à rien d'auditer un département alors que son fonctionnement va changer ou pire encore, si son activité va cesser. Cela ne serait qu'une perte de temps et de crédibilité pour le département d'Audit Interne. Quant au numéro 10, tout est discuté lors de la préparation du plan d'audit. Il n'ira jamais auditer si les directeurs de fonction n'y voient pas l'intérêt.

IV) Respecter le planning

L'interviewé 8 nous rappelle aussi qu'il est important de respecter le planning qui a été défini au départ. Une fois que nous avons prévenu les audités que la mission se déroulera à tel moment, il est important de venir à ce moment-là. En effet, ils ont adapté leur planning pour pouvoir recevoir les auditeurs internes. Si vous venez ensuite à une autre période, ils n'auront plus suffisamment de temps à vous accorder. La bonne collaboration en sera forcément affectée. Le numéro 10 met aussi un point d'honneur à respecter l'agenda qu'il a donné. Si un rapport doit être envoyé dans 4 semaines, il faut l'envoyer dans les 4 semaines avec tout ce qui a été discuté.

V) Insérer les audités dans le processus de réflexion

La méthode de travail a un peu évolué. L'audité est beaucoup plus intégré dans le processus de réflexion portant sur les éventuelles lacunes constatées. Avant les audités découvraient souvent les recommandations finales à la fin de l'audit. Ce mode de fonctionnement semble presque terminé. Les audités participent de manière de plus en plus active dans le processus de réflexion. Durant la neuvième interview, l'auditeur nous explique comment il procède. D'abord, il tente de faire comprendre le problème à l'audité et lui demande comment il ferait pour le résoudre. Si sa réponse est suffisante, c'est qu'il a bien compris le risque lié à l'audit finding. De plus, il se sent alors super fier d'avoir participé et il va donc beaucoup plus s'approprier la recommandation. Cela va faciliter l'implémentation de la recommandation et diminuer le temps d'attente avant son implémentation. Si par contre, l'auditeur estime que la solution qu'il propose n'est pas suffisante, il relance la conversation. Il va peut-être lui expliquer sa vision des choses puis lui demander ce qu'il en pense et si cela lui semble implémentable. Il fait cela car selon lui, la critique qui est souvent faite à l'auditeur interne c'est que ses solutions ne sont pas implémentables ou que la solution proposée n'est pas optimale pour l'organisation. L'interviewé numéro 5 précise que cette partie discussion avec l'audité ne prolonge pas la mission d'audit car elle évite de mal comprendre le processus et d'arriver au rapport final avec de mauvaises recommandations.

VI) Aller à la rencontre de tous les départements de l'entreprise

L'interviewé 8 nous rappelle la nécessité de se rendre dans tous les départements de l'entreprise. Si nous nous fixons sur un seul service, il va se demander pourquoi c'est toujours lui qui est audité et se demander ce qui ne va pas dans son service. Donc cela affectera négativement celui que nous auditons. Mais l'interviewé numéro 8 ajoute que cela affectera tout aussi négativement les autres départements de l'organisation. En effet, ces derniers auront l'impression qu'ils n'ont pas d'importance ou qu'ils comptent moins que les départements qui sont audités régulièrement. Il faut donc aller dans tous les services de l'entreprise pour renforcer l'idée qu'ils comptent tous.

VII) Partage d'informations

L'interviewé numéro 10 partage les documents qu'il a en sa possession avec les audités et il explique comment lui résoudrait le problème. Il sait que cette manière d'agir est contraire aux standards mais il explique que s'il y a un problème c'est souvent parce qu'ils ne savent pas comment le résoudre. S'ils savaient comment le résoudre, ils l'auraient résolu depuis longtemps. Il explique donc comment le faire sinon ils passeraient sûrement des jours pour collecter ces informations. Et souvent les audités apprécient cela. Néanmoins, si un département d'Audit Interne décide de faire cela, il faut savoir reconnaître que nous avons parfois commis des erreurs et qu'il existe une meilleure manière de procéder.

VIII) Trusted Advisor

L'interviewé numéro 8 exprime son souhait que le chief internal officer soit un trusted advisor comme cela se fait déjà aux USA. Il peut dès lors se rendre au Comité d'Audit et/ou de direction (sans en être membre). Ce qui lui permet de servir de conseiller et d'intervenir plus rapidement sans prendre part dans l'implémentation opérationnelle. Durant l'interview, l'interviewé numéro 8 a d'ailleurs montré un livre d'un auteur américain qui a écrit un livre entièrement consacré à ce sujet. Il s'agit d'un livre écrit par Richard F. Chambers et qui s'appelle « Trusted advisor ». Par contre, seul l'interviewé numéro 1 y a fait référence. Ce mode de pensée ne semble pas répandu en Belgique.

IX) Deux petites remarques

Premièrement, il est important d'améliorer l'image de l'Audit Interne pour les organisations qui souhaitent réaliser des missions de consultance sur demande des audités. Comme nous l'avons déjà dit plus haut, la collaboration et l'amélioration de l'image du département d'Audit Interne est une condition sine qua non pour que les audités demandent des missions d'Audit Interne. D'ailleurs l'interviewé numéro 5 nous dit qu'ils se sont développés en même temps. Deuxièmement, une note positive de l'amélioration de la qualité de la collaboration est que les audités numéros 5 et 9 disent que cela rend leur travail beaucoup plus plaisant que par le passé. Néanmoins, il faut faire attention à ce que l'auditeur interne ne sympathise pas trop avec les audités. Cela pourrait affecter son indépendance et donc la qualité de son travail.

2.3.3) *Evolutions technologiques*

I) Avoir accès à l'information

Avant, il fallait se rendre dans les départements concernés pour obtenir les informations. Nécessitant parfois de revenir plusieurs fois avant de recueillir toutes les données que nous souhaitions obtenir. Aujourd'hui, la plupart des organisations semblent disposer de leur propre « intranet » ou d'un équivalent. Il devient dès lors beaucoup plus simple d'avoir accès aux données, il suffit de se connecter à son ordinateur. Néanmoins, pour les grandes organisations, il peut devenir difficile de trouver les données recherchées dans la masse d'informations disponibles. Faisant parfois perdre du temps à l'auditeur dans sa recherche.

II) Utilisation des nouvelles technologies

A côté du développement de l'intranet pour le partage des informations, les missions d'Audit Interne ont également été facilitées par le développement de nouvelles technologies. L'analyse de datas n'est pas nouvelle dans le monde de l'Audit Interne. Durant les interviews, l'interviewé 9 nous dit qu'il l'utilisait déjà dans les années 1990. Néanmoins, cette approche semble se développer dans beaucoup d'organisations que nous avons rencontrées et dans les organisations qui ne le font pas encore, beaucoup aimeraient ou reconnaissent qu'elles devraient le développer dans les années à venir. Dans un monde avec de plus en plus de datas (notamment concernant les informations financières), il devient intéressant de les analyser. Il permet aussi de ne plus se focaliser sur un échantillon mais d'analyser l'ensemble des données. Le big data permet de ne plus se limiter à quelques exemples pris plus ou moins aléatoirement mais de se concentrer sur l'analyse de l'ensemble de la population.

Même si toutes les personnes interviewées reconnaissent l'importance d'utiliser le big data, il semble exister des divergences sur la manière de procéder. En Belgique, il semble exister trois approches différentes :

(i) Certains semblent vouloir utiliser les logiciels déjà existants. En effet, il serait inutile de développer des logiciels différents alors qu'ils existent déjà dans d'autres départements. C'est le cas par exemple pour l'interviewé 4. Il estime que ces logiciels existent déjà dans l'organisation et que créer d'autres logiciels spécifiques pour les missions d'Audit Interne ne serait qu'une perte d'argent et de temps. Il prend comme

exemple : la vérification de l'absence de transactions financières avec des pays non-autorisés. Il explique qu'un département a déjà mis en place un logiciel capable de scanner l'ensemble des paiements. Du coup, il peut arriver que le département d'Audit Interne l'utilise également.

(ii) D'autres estiment que les objectifs de l'Audit Interne sont différents de ceux que nous auditons et qu'il faut donc créer des logiciels spécifiques qui ne seraient utilisés que par le département d'Audit Interne. L'interviewé numéro 1 dispose d'un logiciel spécifique qu'il lance périodiquement durant la nuit et le lendemain, à son retour au travail, il a les résultats.

(iii) Finalement, certains font un mix entre les options une et deux. Ils utilisent déjà les logiciels existants mais également des logiciels propres au département d'Audit Interne. Ils permettent à des organisations ayant des moyens plus limités d'avoir accès à ces technologies. C'est par exemple le cas pour l'auditeur numéro 7.

Mais même dans les organisations qui s'en donnent les moyens, ce changement technologique est toujours en cours. Les interviewés 4 et 9 reconnaissant qu'il est encore possible d'améliorer l'utilisation de ces nouvelles technologies et qu'ils seront encore plus utilisés dans le futur. Par contre, nous fûmes surpris que l'interviewé 6 (actif dans le secteur bancaire) n'utilise pas de logiciels d'analyse. Pourtant le secteur bancaire semble être le domaine parfait pour utiliser ce genre de logiciels.

III) Bigfour

Il semble qu'il s'agit d'un des avantages offerts par la sous-traitance. Dans les petites structures, il est difficile d'avoir des connaissances en IT et encore plus difficile d'être capable de faire de l'analyse de datas. Les entreprises proposant de la sous-traitance d'Audit Interne, ont donc décidé d'investir massivement pour pouvoir offrir ce genre de service à leurs clients.

IV) Analyser les coûts

L'interviewé 10 explique que pour le moment, ils font de l'analyse de datas manuellement mais qu'ils sont en train d'analyser si cela ne coûterait pas moins cher d'acheter des licences en vue d'utiliser des logiciels spécifiques pour le faire.

2.3.4) Rapport final

I) Ecrire un rapport final qui sera lu et utile

Il semble y avoir une ligne directrice qui touche tous les auditeurs internes que nous avons interviewés. De manière générale, l'ensemble des départements d'Audit Interne souhaite éviter d'écrire des romans qui ne seront ensuite jamais lus. Les romans prennent beaucoup de temps à écrire, à relire (parce que chaque rapport est relu par plusieurs personnes avant de sortir) pour au final ne même pas en tirer de bénéfices étant donné qu'ils ne sont pas lus quand ceux-ci sont trop longs. Aujourd'hui, il semblerait que selon les personnes interviewées, le rapport final classique comprend environ 15 pages. Il semblerait aussi que certaines entreprises ont été dans l'autre extrême en écrivant des rapports trop courts qui ne fournissaient plus suffisamment d'informations. Elles ont donc dû faire marche arrière en augmentant un peu la taille du rapport final. L'interviewé 1 a même dit qu'il sait que certaines entreprises ont choisi d'écrire de simples PowerPoints mais il ne cautionne pas le développement de ce genre de pratique. Aujourd'hui, les entreprises semblent toutes à la recherche du bon équilibre entre fournir une information suffisamment concise et claire qui satisfait toutes les parties prenantes.

Concernant la structure des rapports, elle semble être sensiblement la même chez tous les auditeurs internes interviewés. Le rapport commence d'abord avec un executive summery qui est une sorte de conclusion destinée au Comité d'Audit et au top management puis d'une seconde partie destinée plus spécifiquement aux audités.

II) Initiative plus personnelle : Demander l'avis des audités

Des initiatives plus personnelles se développent. Elles concernent aussi à demander l'avis des auditeurs à la fin de la mission d'Audit Interne. Nous en reparlerons un peu plus tard dans le point 2.4 de cette partie du mémoire portant sur la mesure de l'efficience d'un département d'Audit Interne. Mais ici, nous souhaitons juste dire que dans l'organisation dans laquelle travaille l'interviewé 1, il y a certains point du rapport d'Audit Interne où l'audité peut exprimer son avis à propos de la mission d'audit.

2.3.5) Recommandations

Les recommandations sont presque l'aboutissement du travail de l'auditeur. Il s'agit du moment crucial regroupant l'ensemble des points précédemment évoqués et où l'auditeur interne apporte réellement de la valeur ajoutée à l'organisation. En effet, l'ensemble des points que nous avons abordés par le passé n'ont qu'un seul objectif : faire de bonnes recommandations. Selon l'interviewé numéro 3, il s'agit même d'un moment de vérité. Mais qu'est-ce qu'une bonne recommandation? Les recommandations ont également fort évolué ces dernières années. De base, les recommandations réalisées dans les entreprises semblent avoir suivi le même processus de changement. Il est de plus en plus demandé aux auditeurs via les recommandations qu'ils émettent de créer de la valeur ajoutée pour l'organisation dans laquelle ils travaillent. L'interview 4 nous parle même de P/L.

I) Acceptables et SMART

L'interviewé numéro 5 nous dit bien qu'il ne faut pas passer trop vite à la réalisation des recommandations. C'est une erreur qu'il a souvent constatée. Il faut d'abord s'informer. Les interviewés 1, 3, 5, 6, 8 et 9 nous parlent de recommandations qui doivent être implémentables et qui se doivent donc d'être SMART. Ces dernières années, de l'avis de la plupart des auditeurs, il y a eu une volonté de ne plus faire des recommandations pour faire des recommandations mais bien de faire des recommandations applicables, implémentables, faisables, réalisables, etc. (Tous ces termes ont été utilisés durant les interviews). Pour ce faire, il faut que l'organisation dans laquelle nous faisons une mission d'Audit Interne dispose des ressources nécessaires et des fonds nécessaires à l'implémentation de la recommandation. Cela ne sert à rien de faire des propositions si nous savons que les ressources actuelles ne permettent pas de les implémenter. Un exemple qui est proposé par l'un des interviewés: s'il faut s'assurer qu'il y ait un contrôle des accès mais que les ressources IT ne permettent pas de mettre ce dispositif en place. Il faut alors trouver une autre solution. Une autre contrainte qui a été relevée à plusieurs reprises par les interviewés est : avons-nous les fonds disponibles? En période de crise, les capacités d'investissement sont beaucoup plus réduites. Les auditeurs semblent en tenir compte dans leurs recommandations. Faire attention à ces deux contraintes semble assez évident et il est certain que cette façon de procéder depuis

bien longtemps. Néanmoins, il semblerait que depuis la crise, l'Audit Interne en tienne d'avantage compte. Premièrement parce que ces contraintes-là sont encore plus présentes que par le passé mais également dans une recherche accrue à l'efficience et à prouver pour ceux à qui cela serait encore nécessaire que l'Audit Interne apporte une plus-value à l'organisation.

II) Collaboration accrue avec les audités

Les auditeurs souhaitent favoriser une collaboration beaucoup plus importante avec les audités. Les recommandations sont désormais beaucoup plus discutées avec les audités. Désormais, les audités connaissent le contenu des recommandations finales avant même que celles-ci ne sortent et les guidelines pour les implémenter. D'ailleurs, dans le cas de l'interviewé numéro 1, il peut arriver pour de petites recommandations qu'il demande directement à l'audité s'il ne serait pas possible qu'il corrige telle chose pour la semaine suivante. Puis il vient vérifier et si c'est implémenté, il ne le note pas dans les recommandations du rapport final. Comme il aime le rappeler, ils ne sont pas payés au nombre de recommandations. S'ils peuvent faire les choses plus simplement et que cela aide l'audité, autant le faire. De plus, cela contribue à l'amélioration de l'image de l'auditeur et de l'esprit de collaboration qui peut exister entre l'audité et l'auditeur. Tout en évitant le copinage bien entendu. En conclusion, une bonne collaboration avec les audités permet aussi d'arriver à des recommandations qui respecteront les différentes contraintes existantes dans l'organisation.

III) Implémentées

Il peut également être intéressant de noter que certaines organisations (principalement dans le secteur bancaire) mettent en place des sanctions auprès du management si les recommandations ne sont pas implémentées dans les temps.

En fonction des organisations, le taux souhaité d'implémentation des recommandations varie. Certaines se fixent un objectif de 100% d'implémentation alors que pour l'audité numéro 1 une moyenne de 75% d'implémentation est suffisante. En effet, dans de nombreuses organisations, le management peut décider de supporter le risque. Cela peut être dû à un manque de temps ou de ressources. Néanmoins, dans ce cas-là, la recommandation sera quand-même écrite pour bien prouver que l'auditeur n'est pas passé à côté de ce risque.

2.3.6) Suivi des recommandations

I) Importance du suivi

Après avoir écrit le rapport final, le travail n'est pas pour autant terminé. Il faut encore assurer le suivi des recommandations. Si la valeur ajoutée est faite lors de l'écriture de bonnes recommandations, il faut encore que ces recommandations soient implémentées sinon cette mission d'audit aura été inutile. L'interviewé numéro 3 nous dit bien que nous pouvons écrire de superbes recommandations mais si elles ne sont pas implémentées, la valeur ajoutée est nulle. C'est pour cette raison que l'interviewé numéro 3 nous rapporte qu'aujourd'hui, le suivi des recommandations prend plus de place que par le passé.

Au niveau des obstacles rencontrés lors de l'implémentation, l'audité numéro 1 nous dit que souvent elles peuvent être de deux types :

- 1) la personne qui devait implémenter la recommandation a pris sa retraite ou a été mutée dans un autre service et il n'y a pas eu un suivi du dossier par son successeur.
- 2) La personne désignée comme sponsor (donc responsable de l'implémentation) n'a pas assisté à l'exit meeting de la mission. C'est juste un directeur ou un collègue qui lui a dit que c'était à lui de le faire. Mais dans ce cas-là, il n'est pas vraiment partie prenante de la mission d'Audit Interne.

Seul l'interviewé numéro 2 n'assure pas de réel suivi des recommandations. Pour rappel, cette personne est désormais toute seule dans le département d'Audit Interne. Par manque de temps, elle ne peut assurer le suivi des implémentations que de manière indirecte.

II) Comment réaliser le suivi des recommandations ?

Assurer le suivi des recommandations prend du temps à l'audité. Tellement de temps que dans le cas de l'interviewé 6, il y a un temps maximum accordé notamment au suivi. La mise en place effective des recommandations est prise en compte dans l'évaluation personnelle de l'audité via un KPI. Cette mesure a été décidée pour ne pas passer trop de temps là-dessus et pour passer un maximum de temps sur le terrain, à réaliser des missions d'audit.

Néanmoins, le procédé est le même dans toutes les organisations interviewées. Il s'agit d'enregistrer les recommandations, de décider d'une personne responsable de l'implémentation et de fixer une date butoir d'implémentation. Les auditeurs nous rappellent qu'avant de clôturer une recommandation, il faut aller vérifier sur place ou du moins avoir une preuve de l'implémentation. Un auditeur interne ne croit que ce qu'il voit. D'ailleurs notamment dans le cas des interviewés numéro 1, 4, 6 et 10, la preuve doit être enregistrée dans le système. Généralement, le contrôle est effectué par ceux qui ont réalisé la mission d'Audit Interne. L'interviewé numéro 6 estime que c'est plus simple quand nous faisons nous-même le suivi de nos recommandations. Il lui est arrivé de le faire pour certains de ses anciens collègues et c'est beaucoup plus compliqué. Nous perdons alors beaucoup de temps dans la compréhension par manque de connaissance de la mission. Seul l'interviewé numéro 4 dispose d'un service à part pour assurer le suivi des recommandations.

III) Deux risques supplémentaires en cas de non implémentation

Premièrement, quand il existe des audits internes réalisés de manière externe, comme c'est le cas dans le secteur financier. Pour éviter tout problème, il est préférable que la recommandation soit implémentée avant que la FSMA ou une autre organisme lance son prochain audit dans ce processus. Deuxièmement, quand l'interviewé numéro 4 lance une nouvelle mission d'Audit Interne, il va voir s'il existe des recommandations qui n'ont pas encore été implémentées et si c'est le cas, il les englobe dans sa nouvelle mission d'Audit Interne. Il y a donc le risque supplémentaire pour l'audité qui n'a pas implémenté la recommandation d'en subir les conséquences dans le futur. Il y a également le risque d'avoir dans le futur des missions avec des scopes plus larges.

IV) Comment interpréter cela ?

Il s'agit d'une étape clef à la réalisation de la valeur ajoutée au sein de l'organisation qui semble avoir atteint un haut degré de maturité. Il y a eu une réelle prise de conscience de l'importance d'assurer un bon suivi de l'implémentation des recommandations. Il faut s'assurer que tous ces coûts liés à la mission d'Audit Interne n'ont pas été un simple gaspillage de ressources.

Au niveau de la manière de procéder, il ne semble pas y avoir de grandes différences entre les organisations.

2.3.7) Les rapports d'Audit Interne doivent rester en interne

Bien sûr, l'Audit Interne est un très bon moyen pour éviter que des informations pouvant affecter l'image de l'entreprise ne circulent en dehors de l'organisation. Comme le rappelle l'interviewé numéro 6, il vaut mieux gérer en interne les problèmes rencontrés avant que des personnes du monde extérieur ne soient au courant. C'est tout particulièrement le cas dans le secteur banque et assurance où des missions d'Audit Interne peuvent être réalisées par la BCE, la FSMA ou la Banque Nationale de Belgique. C'est toujours mieux de régler le problème en interne avant qu'il ne soit connu du grand public. S'il est découvert par quelqu'un d'externe à l'entreprise, cela pourrait nuire à l'image de l'entreprise.

Néanmoins, l'interviewé numéro 1 a bien insisté sur le fait que les rapports d'Audit Interne se doivent de rester en interne. Leurs publications nuisent à l'image de l'entreprise surtout lorsque les propos sont déformés ou sortis de leur contexte. Il a subi à plusieurs reprises la publication de certains de ses rapports d'Audit Interne dans la presse et a vu les effets négatifs de ces publications. Nous sommes dans un monde où l'information circule très vite via les réseaux sociaux. Il faut que les organisations fassent bien attention à ce que leurs rapports d'Audit Interne restent bien en interne. Le non respect de cette confidentialité crée une valeur ajoutée négative pour l'organisation en affectant négativement l'image de l'entreprise.

Donc comme nous le voyons, les rapports d'Audit Interne peuvent avoir des impacts positifs ou négatifs sur l'entreprise. Mais si tous les membres de l'organisation travaillent en étroite collaboration pour le bien de l'organisation les impacts négatifs ne devraient pas survenir. Ils sont tous sur le même bateau avec les mêmes envies comme nous l'ont expliqué les interviewés 1 et 6.

2.3.8) Utiliser le département d'Audit Interne comme centre de formation

Pour l'interviewé numéro 7, le département d'Audit Interne peut servir à la formation du personnel. En entrant dans l'entreprise, les candidats commencent d'abord par travailler dans le département d'Audit Interne avant de rejoindre un autre département. Cela se traduit par le renouvellement tous les 4-5 ans de l'équipe du département d'Audit Interne. L'Audit Interne a donc dans ce cas-là, également un rôle de formation des nouvelles recrues. En travaillant dans le service d'Audit Interne, au travers de leurs différentes missions, ils apprennent à avoir une vision globale de l'entreprise et ne pas avoir une vision uniquement sur leur propre département. L'interviewé témoigne également de l'avantage de favoriser par ce biais l'arrivée continue d'idées nouvelles au sein du département d'Audit Interne. Attention, nous tenons quand même à préciser que toute l'équipe ne change pas en un coup et que ceux qui souhaitent quitter le département d'Audit Interne pour rejoindre une autre entité se doivent de prévenir à l'avance. Cela permet d'organiser l'embauche et la formation d'un nouvel auditeur.

Par contre, il y a aussi un coût très important lié aux nouvelles recrues. L'interviewé 1 tout comme l'interviewé 3 ont abordé le sujet de l'impact financier dû à la formation des nouvelles recrues. En arrivant, les nouveaux auditeurs manquent des hard skills et des soft skills nécessaires. Il leur faut un encadrement et de nombreuses formations. Dans le cas de l'interviewé numéro 6, cette formation est encore plus poussée puisque les nouveaux auditeurs passent les 3 premiers mois en formation au sein de l'entreprise à visiter les différents services et à découvrir les principales activités de l'entreprise.

Nous nous posons donc la question : Est-ce faisable de faire plus de 3 mois de formations quand nous savons que le nouvel auditeur interne ne va rester qu'un temps assez limité au sein du département d'Audit Interne? D'ailleurs, l'interviewé numéro 7 nous fait part lui-même de ce problème. Mais il continue à penser que cela ajoute une plus-value à l'organisation.

De plus, nous avons ressenti au travers de plusieurs interviews (et nous pensons que c'est également une raison pour laquelle ils ont accepté de nous accorder du temps pour une interview) que les plus anciens aiment partager leurs savoirs avec les plus jeunes. Si le service se renouvelle tous les 4-6 ans, cela semble plus difficile de profiter de cette transmission d'expériences et de savoir.

***2.3.9) En cas d'imprévu durant une mission audit ou dans l'organisation, que faire ?
Changer le plan d'audit ou planifier une mission pour l'année prochaine ?***

I) Imprévus dans le cadre de la mission d'Audit Interne

Premièrement, tout dépend du degré de maturité du département d'Audit Interne. Pour l'interviewé 2 par exemple, elle reconnaît que quand la mission d'Audit Interne est lancée, ils ne savent pas exactement ce qu'ils vont trouver. Donc forcément, il y a des imprévus et ils adaptent le scope de la mission en fonction de ce qu'ils découvrent. Mais cela reste un cas à part. Habituellement, les auditeurs internes peuvent plus ou moins estimer ce qui les attendent étant donné qu'ils ont déjà fait cette mission d'audit par le passé ou que du moins, qu'ils ont déjà audité ce département ou ce processus. Néanmoins des imprévus ou des découvertes sont toujours possibles durant la mission d'audit. Que faire dans ce cas-là ? Certains comme l'interviewé 3 ne modifie pas le but ou le scope de la mission après son lancement. En cas d'imprévus ou constations qui sortent du cadre de la mission, il faudra faire une proposition de mission pour le prochain plan d'audit. Il leur serait difficile d'aller revoir le Comité d'Audit et de dire qu'ils n'ont pas fait ce qui avait été approuvé dans le plan d'audit. D'autres organisations comme l'interviewé 1 ou 9 sont prêtes à changer le scope de la mission afin d'émettre des recommandations sur les éventuels imprévus découverts.

II) Imprévus en dehors des missions d'Audit Interne

L'interviewé numéro 9 inclut aussi dans son plan d'audit de potentiels imprévus. Il ne s'agit pas d'imprévus liés à la mission d'audit mais des imprévus qui affecteraient l'organisation dans son ensemble. Il s'agit d'événements tels que la crise financière de 2008, la crise financière grecque, le Brexit,... Ils ne peuvent pas être anticipés mais quand ils arrivent, ils affectent grandement l'organisation. Il estime que ces dernières années, il y a eu une succession importante d'événements externes susceptibles d'influer fortement l'organisation. Néanmoins, si aucun imprévu ne se réalise, ils complètent le plan d'audit initial par d'autres missions d'Audit Interne.

2.4) Comment mesurer l'efficacité du département d'Audit Interne ?

Il s'agit d'une question dont la pertinence et l'importance sont majeures. Etant donné que ce qui est principalement demandé au département d'Audit Interne: c'est de créer de la valeur ajoutée. Il est fondamental qu'il démontre cette valeur. Malheureusement, pour le département d'Audit Interne, il s'agit d'une activité de support. Il n'est donc pas possible de faire les revenus moins les coûts pour estimer la plus-value apportée par le département d'Audit Interne. En effet, celui-ci n'est pas du côté opérationnel et ne crée donc pas directement de chiffre d'affaires. Par contre, ses coûts sont tout aussi visibles que pour les autres départements. Ils ont des frais de personnel, des frais de fonctionnement, de formations (souvent assez fréquentes surtout pour les jeunes recrues ou quand ils souhaitent obtenir certaines certifications), des dépenses pour des experts externes, etc. Ce qui pourrait encourager certains managers à aller couper dans les dépenses du département d'Audit Interne voire même de le supprimer. La démonstration de la valeur ajoutée devient alors un moment de vérité et une question de survie pour le département d'Audit Interne. D'ailleurs, l'interviewé 9 nous en parle quand il lui a été demandé au début de l'interview : Qu'est-ce que les mots « moments de vérité » vous évoque? En répondant qu'il faut que le département d'Audit Interne soit capable de prouver qu'il rapporte plus qu'il ne coûte. S'il n'apporte pas de valeur ajoutée ou s'il n'arrive pas à le montrer, le département d'Audit Interne serait alors supprimé. De plus, parvenir à mesurer son efficience pourrait avoir une autre fonction qui est liée à la première. Si nous pouvons définir son efficience, il est alors possible d'optimiser sa création de valeur ajoutée mais également de comparer son évolution dans le temps. Mais comment les personnes interviewées mesurent-elles leur efficience ?

I) Pourcentage d'implémentation des recommandations

Dans toutes les organisations que j'ai interviewées sauf pour la deuxième qui le fait mais de manière très indirecte, les départements d'Audit Interne assure un suivi des recommandations. Ils regardent quel pourcentage des recommandations arrivées à échéance ont été implémentées. Il s'agit d'une manière très simple d'estimer l'efficience de leur département d'Audit Interne. En effet, pour qu'elles soient implémentées, il faut

avoir émis de bonnes recommandations et avoir le soutien du management. Mais est-ce suffisant? Plusieurs personnes interviewées ont justement émis des doutes là-dessus.

Premièrement, l'interviewé numéro 10 explique que le taux d'implémentation n'est pas selon lui une bonne méthode pour mesurer l'efficacité du département d'Audit Interne mais qu'il permet d'objectiver la place de l'Audit Interne dans l'organisation. Si les recommandations ne sont pas implémentées, c'est qu'il s'agit de simples rapports auxquels personne (ni le comité de direction, ni les audités) n'apporte d'importance. Si elles sont implémentées c'est que ces rapports sont lus et pris en compte. Deuxièmement le pourcentage d'implémentation des recommandations ne serait-il pas un paramètre de l'efficacité du management? Ce sont eux qui sont chargés de l'implémentation. Troisièmement, ce n'est pas parce qu'un auditeur interne a un taux d'implémentation de 100% qu'il réalise un meilleur travail qu'un auditeur interne au taux d'implémentation un peu plus faible. En effet, celui avec le taux d'implémentation le plus élevé aurait pu émettre que des recommandations sur des low risks qui disposent généralement de l'avantage d'être plus facilement implémentables. Celui qui a un taux d'implémentation plus faible mais qui a émis des recommandations sur des high risk n'aurait-il pas fait un meilleur travail? Il s'est focalisé sur des risques les plus importants mais qui sont sûrement plus difficiles à implémenter. C'est ce que nous rappelle l'interviewé numéro 8, ce genre de méthode de calcul de l'efficacité pourrait pousser les auditeurs internes à émettre des recommandations qui seront facilement implémentables mais qui seront donc principalement axées sur des low risk. Celles concernant les high risks étant souvent bien plus complexes et donc plus difficiles à implémenter.

II) Privilégier les recommandations sur les high risks

L'interviewé numéro 8 nous conseille de prendre en compte une autre méthode pour aider à calculer l'efficacité d'un département d'Audit Interne. Il nous suggère de regarder le pourcentage de recommandations émises sur des high risks comparé à celles émises sur les low risks. C'est également une manière de vérifier que les auditeurs internes ne passent pas à côté de certaines choses et se focalisent bien sur les risques principaux.

III) Respect du planning

Une troisième méthode pour juger de l'efficacité du département d'Audit Interne consiste à vérifier si l'auditeur interne a respecté le planning. Va-t-il être capable de faire tout ce qui est prévu avec la quantité de ressources dont il dispose? D'ailleurs l'interviewé numéro 5 doit se justifier en cas de dépassement du budget. L'interviewé numéro 8 nous propose aussi de mettre un Key Performance Indicator (KPI) sur le respect du planning de la mission. En effet, ce sont les auditeurs internes qui définissent le temps dont ils ont besoin pour leurs différentes missions d'audit, il est important qu'ils respectent leurs engagements initiaux.

IV) Enquêtes de satisfaction auprès des audités

Une quatrième méthode mais qui n'est pas présente dans toutes les organisations consiste à demander à l'audité son avis sur la mission d'audit. Les audités trouvent-ils que la mission s'est bien déroulée? Les auditeurs ont-ils fait de bonnes recommandations? Pour cela, différentes organisations que nous avons interviewées ont mis en place des méthodes assez variées pour l'estimer. L'interviewé numéro 1 le fait via un paragraphe prévu dans le rapport final qui est laissé à l'audité. Dans ce paragraphe, l'audité peut écrire ce qu'il a pensé du déroulement de la mission d'Audit Interne. Son appréciation ne peut évidemment pas être corrigée ensuite par les relecteurs. L'interviewé numéro 5 envoie un questionnaire de satisfaction à la fin de l'audit. L'interviewé numéro 6 applique quelque chose d'assez similaire mais il s'agit plutôt de juger sur une échelle de 1 à 5. A la fin de l'année, il faut avoir une certaine note. C'est une manière de mettre en place un key performance indicator (KPI) en lien avec l'efficacité du département d'Audit Interne. Néanmoins, ce système a des points faibles. Le plus évident c'est qu'il est très subjectif et qu'il juge du travail de l'auditeur interne mais pas du département d'Audit Interne dans son ensemble.

V) Revue de la qualité des missions

Cinquièmement, une autre manière de juger l'efficacité du département d'Audit Interne est effectuée via une revue de la qualité. Théoriquement, elle est sensée se faire tous les 5 ans. Ce sont principalement l'IIA et les big four qui réalisent ces revues. Pour les interviewés numéro 6, 8 et 9, il y a également des peer reviews qui peuvent être réalisées. Ce sont de bonnes opportunités pour repenser le mode de fonctionnement actuel.

VI) Comparer l'évolution de la situation via les rapports d'Audit Interne

Sixièmement, l'interviewé numéro 10 dit que nous pouvons voir la valeur ajoutée de l'Audit Interne en comparant les rapports d'audit. En effet, en auditant de manière régulière un processus, il est possible de comparer son évolution dans le temps.

VII) Aider le top management en lui montrant l'état actuel de l'organisation

Selon l'interviewé numéro 10: le top management n'ayant pas le temps de se rendre partout, le département d'Audit Interne peut démontrer son utilité en procurant au top management une assurance que les risques sont à un niveau acceptable. Si les missions d'Audit Interne sont suffisamment fréquentes, elles permettent de donner une image au top management de la situation actuelle. Néanmoins, compte tenu de l'évolution rapide de l'environnement, pour pouvoir comparer des choses qui restent encore comparables, il devient obligatoire d'organiser des audits réguliers.

VIII) Absence d'une solution parfaite pour tous

En conclusion, nous voyons qu'il n'existe pas de méthode parfaite pour estimer l'efficacité du département d'Audit Interne. Chaque organisation a mis en place des méthodes différentes en vue de mesurer son efficacité. Néanmoins, il semble clair que se limiter à regarder le pourcentage d'implémentation n'est pas suffisant et qu'il doit donc être complété par d'autres méthodes telles que : (i) le recueil de l'opinion des audités ; (ii) des revues de la qualité du département d'Audit Interne ; (iii) se rendre utile pour le top management en lui fournissant une image claire de la situation actuelle.

2.5) Les budgets de l'Audit Interne

Nous avons émis comme hypothèse de départ que les départements d'Audit Interne étaient soumis à une pression budgétaire plus importante et que cela rendait leur travail plus difficile. Mais qu'en est-il pour les différentes personnes interviewées?

Depuis la crise financière de 2008, nous sommes dans une période un plus compliquée pour les organisations qui doivent souvent faire des économies. Il est alors demandé à l'ensemble des différents départements de l'organisation de diminuer leurs dépenses. Néanmoins, si les départements d'Audit Interne parviennent à démontrer qu'ils procurent de la valeur ajoutée, leur budget devrait rester le même voire même augmenter. L'interviewé numéro 5 qui propose des services d'Audit Interne à diverses organisations nous le confirme. La personne interviewée dit que les budgets consacrés à l'Audit Interne ont tendance à diminuer sauf lorsque l'Audit Interne arrive à prouver sa valeur ajoutée et que nous avons un vrai plan d'audit. Cette tendance se confirme au travers des différentes interviews. Dans l'organisation dans laquelle travaille l'interviewé numéro 10, le budget a presque doublé ces dernières années mais cela s'est fait via une prise de conscience de la part du top management de l'importance de l'Audit Interne et de la décision d'engager des personnes compétentes pour ce département.

De manière générale, nous pouvons constater qu'il y a souvent une pression pour faire diminuer les budgets de l'Audit Interne. Néanmoins, il faut relativiser cette diminution des budgets. En effet, pour les audités numéro 1 et 4, cette tendance est principalement liée à la diminution du nombre d'employés dans l'entreprise. Pour l'interviewé numéro 3, il y a aussi une baisse des budgets mais elle est proportionnelle aux efforts réalisés par les autres départements de l'entreprise. Pour l'interviewé numéro 9, il y a une diminution dans tous les postes de dépenses de l'Audit Interne. Malheureusement, elle inclut aussi le nombre d'auditeurs. Il y a eu des auditeurs internes qui sont partis à la retraite ou ailleurs et qui n'ont pas été remplacés.

Nous pouvons aussi relativiser cette baisse selon l'interviewé numéro 8. En effet, selon lui, en période de crise, les budgets accordés à l'Audit Interne ont tendance à diminuer. Il estime que beaucoup d'organisations tentent de couper dans les dépenses là où c'est le plus facilement réalisable. Ils coupent d'abord dans les affiliations. Mais si l'activité économique reprend, les budgets repartiront à la hausse. En cas de reprise économique,

il y aura une augmentation du nombre de processus et donc il faudra à nouveau augmenter les budgets du département d'Audit Interne.

Finalement, nous pouvons constater que pour les interviewés numéro 2 et 7, il n'y a pas eu de diminution des budgets. Pour l'interviewé 2, non seulement, il n'y a pas eu de baisse de budget mais ils sont même dans une situation assez enviable puisqu'ils n'arrivent pas à utiliser l'entièreté de leurs fonds. En effet, ils ont rendu une partie de la somme qui leur avait été octroyée mais qui n'a pas été utilisée. Par contre, de manière assez surprenante, pour l'interviewé numéro 7, il n'y a pas de budget. Au sein de l'entreprise, ils parlent de ce qui est nécessaire. Ils doivent juste justifier leurs demandes. Dans les faits, le département d'Audit Interne dépense plus que par le passé mais c'est lié aussi à l'augmentation de la taille de l'entreprise.

Néanmoins, il semble aussi que les pressions budgétaires ont également apporté une réflexion bénéfique pour les différentes personnes interviewées. Pour les interviewés 1, 3, 5, 6, 8 et 9, il y a eu une volonté de ne plus faire des recommandations pour faire des recommandations mais bien de faire des recommandations applicables, implémentables, faisable, réalisables, etc. La diminution des budgets au sein des différentes organisations a forcé les auditeurs internes à réfléchir encore plus à leurs recommandations. Sont-elles implémentables? Sont-elles efficaces?

En conclusion, il est important que les auditeurs internes continuent d'être le plus efficaces possibles, de prouver au top management qu'ils apportent une vraie plus-value et qu'ils sont importants pour l'organisation dans laquelle ils travaillent. Sinon comme le rappelle l'interviewé numéro 9, il y a un risque que le top management décide de couper dans les budgets octroyés au département d'Audit Interne et voire même de décider sa suppression complète.

3) Comment interpréter ces résultats ?

Pour créer de la valeur ajoutée, certains principes sont déjà très largement répandus dans le domaine de l'Audit Interne. Il s'agit notamment de se focaliser sur les risques clefs et de vérifier que ces risques soient à un niveau acceptable. Bien entendu, ces principes sont toujours importants. Néanmoins, ces dernières années, il semble y avoir une prise de conscience accrue quant à la nécessité pour les services d'Audit Interne de mieux tirer parti du potentiel de l'Audit Interne en mettant l'accent sur quatre axes. Nous pourrions appeler ces quatre axes : les moments de vérité de l'Audit Interne. Les deux premiers moments de vérité concernent la collecte d'informations durant les missions d'Audit Interne. Le troisième moment de vérité concerne le moment où nous créons de la valeur ajoutée et le quatrième moment de vérité porte sur la manière de démontrer la valeur ajoutée créée grâce aux trois premiers moments de vérité.

Ces quatre moments de vérité sont : (i) la collaboration ; (ii) les nouvelles technologies ; (iii) l'écriture de bonnes recommandations et leurs implémentations ; (iv) la démonstration de cette valeur ajoutée.

3.1) Collaboration

Une dynamique nouvelle semble s'être mise en place en vue d'augmenter l'efficacité de l'Audit Interne.

Comme nous avons pu le voir, pour avoir un département d'Audit Interne efficace, l'entretien de bonnes relations avec les différentes parties prenantes est primordial, sous de multiples formes et à tout niveau de l'organisation.

Cette bonne collaboration doit être entretenue avec :

- Le top management : il décide du financement du département d'Audit Interne. Il doit aussi montrer son intérêt pour disposer d'un département d'Audit Interne efficace. Plusieurs interviewés ont souligné l'impact qu'a le top management sur le département d'Audit Interne.

- Le Comité d'Audit : il doit challenger le département d'Audit Interne en connaissant le terrain. Cela contraint les auditeurs à venir avec de bonnes recommandations.

- Les audités : il faut encourager au maximum la relation avec les audités. Trois arguments justifient l'importance d'une bonne collaboration :

Premièrement, elle permet de limiter les résistances parfois rencontrées durant la mission d'audit. En effet, une mission d'Audit Interne est gourmande en temps tant pour les auditeurs que pour les audités. Certains audités peuvent dès lors marquer une certaine résistance vis-à-vis de la mission d'Audit Interne. Une bonne entente est indispensable pour rendre la mission d'Audit Interne efficiente.

Une deuxièmement raison est qu'une bonne collaboration permet d'arriver à de bonnes recommandations et facilite également leurs implémentations.

Troisièmement, dans beaucoup d'entreprises, il y a une volonté de ne plus se limiter à de l'assurance et de proposer aussi des missions de consultance qui peut être traduit par ne plus faire uniquement le fameux « check in the box ». Hors dans plusieurs organisations cette consultance est réalisé uniquement sur demande des audités. Il faut donc que la confiance soit suffisante pour que les membres de l'organisation fassent appel au service de l'Audit Interne.

Pour développer la collaboration, nous avons vu que les différents auditeurs ont mis différentes méthodes en place :

Premièrement, il faut améliorer l'image de l'Audit Interne. Les auditeurs utilisent un vocabulaire « amical » et veillent à être le plus transparents possibles avec les audités. Ils tentent de faire comprendre aux audités qu'ils ont les mêmes objectifs.

Une deuxième manière de procéder consiste à insérer les audités dans le processus de réflexion. Cela permet de les sensibiliser aux problèmes découverts par les audités et d'obtenir des recommandations plus facilement implémentables.

Troisièmement, lors de la création du plan d'audit, il ne faut pas se limiter au CEO, CFO et à quelques autres personnes clefs de l'entreprise. Il est important de connaître aussi la réalité du terrain. Beaucoup semblent multiplier les contacts avec les audités en dehors des missions d'Audit Interne juste pour connaître les problèmes rencontrés par les audités et établir une relation de confiance. Ces rencontres contribuent à la mise en place d'un bon plan d'Audit Interne.

Quatrièmement, il est important de respecter le programme initialement mis en place et de ne pas déranger les audités quand ils sont surchargés. L'audité organise son propre planning aussi en fonction des éventuelles missions d'audit. Si les auditeurs viennent à un autre moment, les audités n'auront plus forcément de temps à leur accorder.

Cinquièmement, il est important d'aller dans tous les services de l'organisation en tenant compte des éventuelles missions d'audit qui auraient déjà pu être réalisées. C'est

particulièrement le cas pour les entreprises qui sont actives dans le secteur financier ou bancaire où certaines missions d'audit peuvent être réalisées par la FSMA, la Banque Nationale de Belgique ou d'autres organisations. Une mauvaise prise en compte de ce paramètre peut être à l'origine d'une mauvaise répartition des missions d'Audit Interne entre les différents départements de l'organisation. Certains auront l'impression d'être harcelés et d'autres oubliés. Ce qui peut nuire à l'image de l'Audit Interne.

Sixièmement, le rapport final permet également de favoriser les échanges. Il faut donc s'assurer que les rapports soient clairs et concis afin d'être lus par l'ensemble des personnes concernées.

Septièmement, l'Audit Interne peut aider les audités à implémenter les recommandations. Les audités peuvent le faire en partageant leur savoir. Néanmoins, ce mode opératoire est contraire aux standards de l'IIA.

Enfin, il faut éviter d'affecter la crédibilité des auditeurs internes. Notamment en évitant de réaliser des missions dans un département dont le fonctionnement est en cours de changement ou pire encore, si son activité va cesser. Ce ne serait qu'une perte de temps et de crédibilité pour le département d'Audit Interne. Selon un des interviewés, il y aurait aussi dans certaines organisations une instrumentalisation du département d'Audit Interne par certains membres de l'organisation qui nuirait à sa crédibilité auprès des auditeurs internes.

Une piste pour le futur et qui nous vient des USA où le chief internal officer peut servir de « trusted advisor » mais cela ne semble pas encore vraiment utilisé en Belgique. C'est un mode de fonctionnement qui permet au chief internal officer de se rendre au comité de direction (sans en être membre) et intervenir directement durant les discussions.

3.2) Evolutions technologiques

Les récentes évolutions technologiques sont devenues très importantes pour les départements d'Audit Interne. Utiliser les évolutions technologiques pour réaliser du big data permet aux départements d'Audit Interne d'analyser l'ensemble de la population. Ces nouvelles technologies sont notamment très utiles pour auditer les informations financières. Au niveau technologie, 3 stratégies semblent poursuivies :

-Certains semblent vouloir utiliser les logiciels déjà existants. Il serait inutile de développer de nouveaux logiciels alors qu'ils existent déjà dans d'autres départements de l'organisation.

-D'autres estiment que les objectifs de l'Audit Interne sont différents des entités audités et qu'il faut donc créer leurs propres logiciels.

-Finalement, certains font un mix entre les options une et deux. Ils utilisent déjà les logiciels existants mais ces derniers sont complétés par des logiciels propres au département d'Audit Interne.

Mais quel que soit la technique utilisée, pour estimer si elle en vaut la peine, il est important de comparer les coûts de l'achat de licences comparés au coût du temps nécessaire aux auditeurs pour réaliser cette analyse de manière manuelle.

3.3) Bonnes recommandations

Il s'agit du moment où le département d'Audit Interne crée de la valeur ajoutée. Ces dernières années, il semble y avoir une volonté encore plus accrue d'écrire de bonnes recommandations. De bonnes recommandations reposent sur différents critères : Premièrement, qu'elles soient acceptables et SMART (« Specific, Mesurable, Achievable, Relevant and Timebound »). Les auditeurs internes semblent consacrer beaucoup plus de temps que par le passé à réfléchir avec le business sur les options qui s'offrent à eux en vue de rendre le processus le plus efficace possible et de ramener les principaux risques à un niveau acceptable pour l'organisation. L'impact de la crise financière de 2008 a joué un rôle. En effet, il y a eu une baisse des budgets et il est devenu important pour les auditeurs internes de prendre en compte ce paramètre dans l'écriture de leurs recommandations.

Deuxièmement, il faut que ces recommandations soient implémentées. Si elles ne sont pas implémentées, l'ensemble du travail réalisé par les auditeurs internes ainsi que le temps accordé par l'audité n'auront servi à rien. C'est également pour cela que les auditeurs internes accordent de plus en plus d'importance au suivi des recommandations.

3.4) Comment mesurer l'efficacité du département d'Audit Interne ?

Un grand travail a été fait pour tenter de mesurer l'efficacité du département d'Audit Interne. Il est important de démontrer la valeur ajoutée qu'il apporte à l'organisation étant donné que pour beaucoup d'organisations, il n'est pas obligatoire. Dès lors, s'il n'apporte pas de valeur ajoutée, le département d'Audit Interne risque d'être tout simplement supprimé. Chaque organisation a mis en place sa propre manière de mesurer l'efficacité et plusieurs méthodes intéressantes semblent être utilisées. Elles ont chacune leurs avantages et leurs inconvénients. Nous pouvons citer les principales méthodes exposées au travers des différentes interviews :

- Regarder le pourcentage d'implémentation. Cette approche a la particularité d'être simple à calculer mais elle subit également quelques critiques. Elle est tout d'abord très subjective mais elle pourrait également pousser les auditeurs internes à se focaliser sur les low risks. De plus, certains se posent la question si ce n'est pas plutôt une bonne méthode pour mesurer l'efficacité du management et l'importance que les audités apportent à l'Audit Interne.
- Regarder le pourcentage de recommandations faites sur des high risks. Ce ratio permet de se focaliser sur les risques clefs de l'entreprise mais ne juge pas de la qualité du travail qui a été fait ni sur les solutions qui ont été apportées.
- Certains départements d'Audit Interne s'intéressent également à vérifier le respect du planning initial.
- Le questionnaire de satisfaction à la fin de la mission d'audit. Il a la particularité d'être facile à réaliser et permet de se focaliser sur l'auditeur. Néanmoins, il est également très subjectif et mesure la qualité du travail de l'auditeur mais pas celui du département d'Audit Interne dans son ensemble. Il a également l'avantage d'analyser la collaboration entre les audités et les auditeurs qui constitue justement l'un de nos moments de vérité.
- External ou peer reviews. Il apporte une vision extérieure sur le fonctionnement du département d'Audit Interne et sur de potentielles pistes en vue d'améliorer leurs processus.
- Quand le département d'Audit Interne est assez mature, il est également possible de comparer les différents rapports pour voir les évolutions dans le temps. Attention, s'il n'est pas fait assez régulièrement, il n'est plus crédible étant donné qu'il compare des situations qui ne sont plus comparables.

-Une autre manière de convaincre le top management de l'intérêt de l'audit audit consiste à lui fournir une vue d'ensemble concernant l'état actuel de la gestion des risques au sein de son organisation. Le top management ne peut pas se rendre partout dans l'organisation, pour lui, il est donc intéressant d'obtenir des rapports concernant le bon ou le mauvais fonctionnement de certaines parties de l'organisation. L'Audit Interne peut dès lors délivrer au top management une image simple et rapide de la situation actuelle de l'organisation.

Néanmoins, comme nous avons pu le constater, la mesure de l'efficience d'un département d'Audit Interne est très complexe et très difficile à réaliser. Il y aura sûrement des évolutions ces prochaines années pour tenter de démontrer plus efficacement la valeur ajoutée qu'il apporte.

Conclusion

« Moments de vérité de l'Audit Interne : comment faire la différence ? ». Pour répondre à cette question, nous avons commencé nos recherches par une revue de la littérature. L'Audit Interne peut être défini comme une activité qui se doit de respecter son niveau d'indépendance et d'objectivité en vue de fournir à l'ensemble de l'organisation une assurance sur la maîtrise de ses opérations, de fournir d'éventuelles recommandations en vue d'améliorer les processus existants et de manière plus générale d'être créateur de valeur ajoutée. Cela doit se faire notamment via une approche méthodique et systématique des processus de gestion des risques, de contrôle et de la bonne gouvernance en vue d'aider l'organisation à atteindre ses objectifs. Le département d'Audit Interne dispose de deux rôles distincts : un rôle d'assurance et un rôle de consultance (IIA, 2017b). Néanmoins, cette définition ne nous explique pas comment disposer d'un département d'Audit Interne efficient. De plus, différents scandales plus ou moins récents ont démontré l'importance de développer la réflexion en vue d'améliorer l'efficacité de l'Audit Interne. C'est dans ce cadre-là que différents modèles de référence sont apparus en vue de réglementer un peu plus la profession. Le débat a également été enrichi par différentes recherches académiques. Sur cette base, nous avons défini cinq principes que tout département d'Audit Interne se devrait de respecter :

Premièrement, pour avoir un bon département d'Audit Interne, il faut disposer d'auditeurs internes compétents et en nombre suffisant (Azzali & Mazza, 2015).

Le deuxième principe porte sur l'objectivité. L'objectivité dans le cadre de l'Audit Interne peut être définie comme une attitude impartiale permettant aux auditeurs internes de réaliser les missions qui leur sont données sans que la qualité de leur travail en soit affectée (IIA, 2017c). Pour y arriver, il faut éviter que les auditeurs: (i) revoient leur propre travail ; (ii) subissent des pressions sociales ; (iii) jouissent d'intérêts économiques ce qui inclut notamment les primes éventuelles ou les propositions d'emploi ; (iv) disposent de relations personnelles telles que des amitiés avec les personnes interviewées ; (v) développent des familiarités résultants par exemple d'une relation à long terme avec les auditées responsables ; (vi) soient impactés par des biais de genre, de race et de culture ; (vii) soient confrontés à des biais cognitifs (Mutchler, 2003).

Le troisième principe est souvent combiné avec le deuxième, il s'agit de l'indépendance. L'indépendance permet d'assurer de manière impartiale les différentes responsabilités de l'Audit Interne. Il est notamment important que l'Audit Interne dispose d'un accès illimité au comité de direction (IIA, 2017c).

Le quatrième principe porte sur la relation entre le Comité d'Audit et le département d'Audit Interne. Le Comité d'Audit dont il est préférable qu'il soit composé d'au moins trois personnes peut s'avérer être une très bonne aide pour l'Audit Interne en vue d'identifier les points faibles de l'organisation (Blue Ribbon Committee, 1999). De plus, un bon Comité d'Audit permettra au département d'Audit Interne d'être reconnu par l'ensemble de l'organisation. Nous avons également vu qu'une bonne communication entre les deux est bénéfique pour tous (Arena & Azzone, 2009).

Le cinquième principe porte sur la lutte contre la fraude. Les entreprises perdent en moyenne 5% de leurs revenus annuels à cause de cas de fraude, la perte médiane de la fraude est de 150 000\$ et dans 23% des cas elle entraîne une perte de plus d'un million de dollars américains (Association of Certified Fraud Examiners, 2016). En plus des conséquences économiques, la fraude peut également impacter la réputation de l'entreprise, affecter négativement ses relations professionnelles et diminuer la motivation du personnel. Même si la plupart des fraudes sont détectées via un lanceur d'alerte, selon plusieurs études, l'Audit Interne reste un bon moyen de les limiter (Coran, Ferguson & Moroney, 2008).

Ces cinq principes sont unanimement reconnus mais en pratique, comment les auditeurs internes arrivent-ils à réaliser leur travail de la façon la plus efficiente possible? C'est ce que nous avons voulu découvrir via la recherche des fameux moments de vérité. Après une revue de l'état actuel de la recherche portant sur les moments de vérité, nous avons tenté de l'adapter dans le cadre spécifique de l'Audit Interne. Nous sommes arrivés à une définition en deux étapes. Premièrement, il s'agit d'une maximisation de la valeur ajoutée par le département d'Audit Interne sur le long terme. Deuxièmement, il s'agit de convaincre/démontrer cette valeur ajoutée. En effet, dans le cas de l'Audit Interne, il est facile d'y observer les coûts mais beaucoup plus difficile d'y constater la plus-value. En outre, la plupart des entreprises et des organisations ne sont pas obligées de disposer d'un tel département. Si sa valeur ajoutée n'est pas suffisamment convaincante, l'avenir de l'Audit Interne dans cette organisation est fortement compromis.

Dans la seconde partie du mémoire, au travers des dix interviews, nous nous sommes assez vite rendus compte que les personnes interviewées proposaient des définitions des moments de vérité qui confortaient notre proposition de définition initiale et que ces fameux moments de vérité étaient un peu répartis tout le long du travail quotidien des auditeurs internes. Néanmoins, aux travers des interviews, nous avons identifié 4 axes principaux sur lesquels les auditeurs apportent tout particulièrement leur attention. C'est ce que nous avons appelé les « moments de vérité » de l'Audit Interne.

Le premier moment de vérité porte sur la collaboration. Cette collaboration est multidimensionnelle. Elle doit se faire avec les audités, avec le top management et avec le Comité d'Audit. Une bonne collaboration permet aux auditeurs (i) de faciliter leur travail en diminuant les probabilités de rencontrer des réticences de la part des audités; (ii) de faciliter l'écriture de bonnes recommandations; (iii) de développer les missions de consultance. Beaucoup d'organisations estiment que même si le côté assurance reste important, c'est surtout la consultance qui est créateur de valeur ajoutée. Pour se faire, plusieurs interviewés ont expliqué qu'ils tentent de quitter le simple « check in the box » en développant la consultance sur la base de demandes de missions d'audit de la part des audités.

Il est dès lors devenu indispensable de développer la collaboration via différentes techniques :

Premièrement, l'auditeur interne se doit d'être transparent et d'utiliser un vocabulaire amical. Cette attitude permet de rappeler aux audités qu'ils ont avec les auditeurs l'objectif commun d'aider l'organisation.

Une deuxième manière consiste à insérer les audités dans le processus de réflexion portant sur la rédaction des recommandations. De manière à les sensibiliser sur les problèmes découverts par les audités et d'arriver avec des solutions les plus facilement implémentables possibles.

Troisièmement, lors de la réalisation du plan d'audit, il ne faut pas se limiter au CEO, CFO et à quelques autres personnes clefs de l'entreprise. Il est important de s'intéresser à la réalité du terrain. Beaucoup semblent multiplier les contacts avec les audités en dehors des missions d'Audit Interne pour mieux connaître les problèmes que les audités rencontrent au quotidien.

Quatrièmement, il est important de respecter le programme qui a été mis en place et de ne pas solliciter les audités quand ils sont surchargés. Venir quand les audités sont surchargés ou en plein changement ne permet pas de consacrer du temps aux auditeurs. Cinquièmement, il est important d'aller dans tous les services de l'organisation en tenant compte des éventuelles missions d'audit qui auraient pu être réalisées par d'autres organisations tels que la FSMA ou la Banque Centrale.

Sixièmement, la rédaction du rapport final a aussi été adaptée. Il faut fournir assez d'informations aux audités pour leur permettre d'implémenter les recommandations et fournir une information au top management, au Comité d'Audit et aux audités qui soit claire mais sans excès inutile d'informations sinon le rapport pourrait ne pas être lu.

Septièmement, certains auditeurs partagent des informations avec les audités pour faciliter la mise place de leurs recommandations mais attention ceci n'est pas conforme aux standards.

Huitièmement, il faut éviter toute action qui affecterait la crédibilité des auditeurs internes et qui n'apporterait pas de valeur ajoutée. Cela inclut les missions qui seraient réalisées alors que les audités sont en plein changement.

Finalement, une piste pour le futur et qui nous vient des USA est que le chief internal officer soit un « trusted advisor » mais cela ne semble pas encore vraiment utilisé en Belgique. C'est un mode de fonctionnement qui permet au chief internal officer de se rendre au comité de direction (sans en être membre) et d'intervenir directement durant les différentes rencontres.

Le deuxième moment de vérité concerne les évolutions technologiques. Cette méthode de travail n'est pas encore pleinement développée mais beaucoup de personnes interviewées la considèrent comme très importante. Elle permet notamment d'analyser une population dans son ensemble en moins de temps qu'il ne le fallait pour tester quelques exemples tirés plus ou moins aléatoirement. Si un département d'Audit Interne souhaite la développer par elle-même, trois stratégies sont possibles: (i) Certains semblent vouloir utiliser les logiciels déjà existants. Considérant qu'il serait inutile de développer des logiciels différents alors que ceux-ci existent déjà dans d'autres départements de l'organisation; (ii) D'autres estiment que les objectifs de l'Audit Interne sont différents, il faut donc créer des logiciels qui lui sont propres; (iii) Certains font un mix entre les options une et deux. Ils utilisent les logiciels existants et les complètent par

des logiciels propres au département d'Audit Interne. Néanmoins, quelle que soit la technique utilisée, pour en estimer le bénéfice potentiel, il est important de comparer les coûts des achats de licences aux coûts du temps nécessaire aux auditeurs pour réaliser cette analyse manuellement.

Le troisième moment de vérité concerne l'écriture de bonnes recommandations et leurs implémentations. Il s'agit du moment où nous créons réellement de la valeur ajoutée. Pour avoir de bonnes recommandations, il faut que ces recommandations soient acceptables et SMART. Cela force donc les auditeurs internes à passer beaucoup plus de temps à réfléchir avec le business sur le choix des options qui s'offrent à eux en vue de rendre le processus le plus efficient possible et pour ramener les principaux risques à un niveau acceptable pour l'organisation. De plus, de bonnes recommandations seront plus facilement implémentées. Si elles ne sont pas implémentées l'ensemble du travail réalisé par les auditeurs internes ainsi que le temps accordé par les différents audités aurait été vains.

Comme nous avons pu le voir, les trois premiers moments de vérité sont des pistes de réflexion pour disposer d'un département d'Audit Interne qui crée un maximum de valeur ajoutée mais il reste encore à le démontrer à l'organisation. Le quatrième moment de vérité porte justement sur ce point. Il s'agit sûrement du moment de vérité le plus compliqué pour les auditeurs internes. En effet, il existe différentes méthodes disposant chacune de leurs avantages et de leurs inconvénients. (i) Le plus courant est de considérer le pourcentage d'implémentation des recommandations mais même si cette technique semble la plus objective, beaucoup remettent en question la qualité de la méthode pour estimer l'efficience d'un département d'Audit Interne. C'est notamment pour cela qu'il peut être intéressant de la compléter avec une analyse du pourcentage de recommandations faites sur des « high » risques ; (ii) Une autre méthode très fréquemment adoptée est l'utilisation d'un questionnaire de satisfaction à la fin de la mission d'Audit Interne. Il s'agit d'une méthode plus subjective mais qui semble donner un meilleur aperçu de la qualité de la mission d'audit ; (iii) La troisième méthode consiste à comparer les différents rapports réalisés par les auditeurs internes. En confrontant les différents rapports d'un même processus à la condition qu'ils aient été réalisés de manière pas trop éloignée dans le temps, il est possible de se faire une idée

de la valeur ajoutée du département d'Audit Interne ; (iv) la quatrième méthode consiste à fournir au top management qui n'a pas le temps de se rendre dans tous les services de l'entreprise, une vue d'ensemble concernant le fonctionnement général de son organisation ; (v) D'autres auditeurs ont également souligné l'importance du respect du planning ; (vi) Finalement, une autre manière de juger de l'efficacité du département d'Audit Interne consiste à réaliser une revue de la qualité. Théoriquement, elle est sensée se faire tous les 5 ans.

Comme nous pouvons le constater, il n'existe pas de méthode unique pour convaincre l'ensemble de l'organisation de la valeur ajoutée apportée par le département d'Audit Interne. A chacun de mettre en place sa propre méthode pour le démontrer de la meilleure façon possible. Démontrer cette valeur ajoutée peut notamment se faire en combinant plusieurs des méthodes proposées ci-dessus.

Enfin, j'espère que vous avez trouvé dans ce mémoire quelques pistes de réflexion sur la manière de relever certains des défis quotidiens de tout département d'Audit Interne. Si vous souhaitez, une vision de l'ensemble des moments de vérité est présentée dans le graphique de la page suivante.

Les 4 moments de vérité de l'Audit Interne

Collecte d'informations durant les missions de compliance et de consultance

Collaboration

Soutien du top management
Comité d'Audit qui challenge l'Audit Interne
Vocabulaire amical avec les audités
Aller au contact des audités: connaître la réalité du terrain
Insérer les audités dans le processus de réflexion
Respecter le planning
Aller dans tous les services
Rapport final de taille optimale
Partage d'informations avec les audités?
Trusted advisor?

Nouvelles technologies

Utiliser les logiciels existants? Développer des logiciels propres à l'Audit Interne ? Faire un mix entre les deux?

Attention, toujours analyser les coûts

Apporte une vision claire sur la situation actuelle

Création de la valeur ajoutée

Ecriture de bonnes recommandations et de leurs implémentations

Acceptables et SMART

Implémentées

Assurer le futur du département d'Audit Interne

Démontrer cette valeur ajoutée

Pourcentage d'implémentations

Respect du planning

High risk recommandations/ Nombre total de recommandations

Questionnaire de satisfaction

Fournir au management une vue d'ensemble

Comparer les rapports

External ou peer reviews

Bibliographie

- Abdolmohammadi, M. J., Rainer, L. & Sarens, G. (2012). Factors associated with the internal audit function's role in corporate governance. *Journal of Applied Accounting Research*, 13 (2), 191-204. doi : 10.1108/09675421211254876

- Ahmad, D. K. A. & Mihret, D. G. (2013). The role of internal auditing in risk management. Seventh Apira Conférence. doi: 10.2139/ssrn.2280212

- Allegrini, M. & D'Onza, G. (2003). Internal auditing and risk assessment in large Italian companies: an empirical survey. *International Journal of Auditing*, 7 (3), 191-208. doi: 10.1046/j.1099-1123.2003.00070.x

- Alleyne, P. & Howard, M. (2005). An exploratory study of auditors' responsibility for fraud detection in Barbados. *Managerial Auditing Journal*, 20 (3), 284-303. doi: 10.1108/02686900510585618

- Allison, D. L. (1994). Internal auditors and audit committees. *Internal Auditor*, 51 (4), 50-55. En ligne <https://search-proquest-com.proxy.bib.ucl.ac.be:2443/docview/202732375?accountid=12156>

- American Accounting Association, American Institute of certified Public Accountants, Financial Executives International, Institute of Management Accountants & the Institute of Internal Auditors. (2013). Internal control-Integrated Framework. *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*. En ligne https://na.theiia.org/standards-guidance/topics/Documents/Executive_Summary.pdf

- Arena, M., Arnaboldi, M. & Azzone, G. (2006). Internal audit in Italian organizations: A multiple case study. *Managerial Auditing Journal*, 21, 275 – 292. doi: 10.1108/02686900610653017

- Arena, M. & Azzone, G. (2009). Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13, 43-60. doi: 10.1111/j.1099-1123.2008.00392.x

- Association belge des sociétés cotées, l'institut des réviseurs d'entreprises et de l'institut des auditeurs internes de Belgique. (2014). Relation efficace entre le comité d'audit, l'audit interne et l'audit externe. *Commission corporate governance*, 1-26. En ligne https://www.corporategovernancecommittee.be/sites/default/files/generated/files/page/2014.12.18_lignes_de_conduite_collaboration_audit_comite_interne_audit_externer_audit_def.pdf
- Association of Certified Fraud Examiners. (2004). 2004 Report to the Nation on Occupational Fraud and Abuse, *ACFE Press*, Austin, TX, 1-41. En ligne http://www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE_Website/Content/documents/2004RttN.pdf
- Association of Certified Fraud Examiners. (2016). Le Global Fraud study 2016, *report to the nations*. *ACFE Press*, Austin, TX, 1-41. En ligne <https://www.acfe.com/rtt2016/docs/2016-report-to-the-nations.pdf>
- ASX CGC. (2010). Corporate Governance Principles and Recommendations with 2010 Amendments, En ligne www.asx.com.au/about/corporate_governance/index.htm
- Australian Institute of Company Directors, Auditing and Assurance Standards Board and Institute of Internal Auditors – Australia. (2008). Audit Committees: A Guide to Good Practice. *Australian Institute of Company Directors*, 3^{ème} édition.
- Azzali, S. & Mazza, T. (2015). Effect of internal Audit Quality on the severity and Persistence of Controls Deficiencies. *Internal Journal of Auditing*, 19, 148-165. doi: 10.1111/ijau.12044
- Beaujean, M., Davidson, J. & Madge, S. (2006). The moment of truth' in customer service. *McKinsey quarterly*. En ligne <https://www.mckinsey.com/business-functions/organization/our-insights/the-moment-of-truth-in-customer-service>
- Bennie, N. M. & Soh, D. (2011). The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial Auditing Journal*, 26 (7), 605-622. doi: 10.1108/02686901111151332
- Blue Ribbon Committee. (1999). Report and Recommendations of the Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees. *The business Lawyer*, 54 (3), 1067- 1096. En ligne <https://search-proquest-com.proxy.bib.ucl.ac.be:2443/docview/228423573?accountid=12156>

- Brando, S. (2017). Fraude - Définition. *Dictionnaire-juridique.com*. En ligne <https://www.dictionnaire-juridique.com/definition/fraude.php>
- Carlzon, J. (1987). Moments of truth. *Harcover*, New-York, Etats-Unis d'Amérique.
- Cerrada, C. K. & Lambrecht, P. (2016). Corporate governance failures- Enron and Parmalat. *Louvain School of Management*, 4-21.
- Chen, L. H., Chung, H. H., Peters G. F. & Wynn, J. P. (2017). Does Incentive-Based Compensation for Chief Internal Auditors Impact Objectivity? A External Audit Risk Perspective, *American Accounting*, 36 (2), 21-43. doi: 10.2308/ajpt-51575
- Chui, L., Martin, K. A., Olvera, R. M. & Pike, B. J. (2016). External Auditors' Involvement in the Internal Audit Function's Work Plan and Subsequent Reliance Before and After a Negative Audit Discovery. *American Accounting Association*, 35 (4), 159-173. doi: 10.2308/ajpt-51486
- Cohen, A. & Sayag, G. (2010). The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organisations. *Australian Accounting Review*, 20: 296-307. doi:10.1111/j.1835-2561.2010.00092.x
- Collins dictionary. (2017). Moment of truth. En ligne <https://www.collinsdictionary.com/dictionary/english/moment-of-truth>
- Collins, D. W., Kinney, W. R. & Skaife, H. A. (2006). The discovery and Reporting of Internal Control Deficiencies Prior to SOX-Mandated Audits, *Journal of Accounting and Economics*, 44 (2), 166-192. doi: 10.1016/j.jacceco.2006.10.001
- Commission Corporate Governance. (2017). Début de la consultation publique sur le projet de code belge de gouvernance d'entreprise 2020. En ligne <https://www.corporategovernancecommittee.be/fr/actualites/nouvelles-de-la-commission/debut-de-la-consultation-publique-sur-le-projet-de-code-belge>
- Coram, P., Ferguson, C., Moroney, R. (2008). Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud. *Accounting and finance*, 48, 543-559. doi: 10.1111/j.1467-629X.2007.00247.x
- De Beelde, I., Everaert, P. & Sarens, G. (2009). Internal audit: A comfort provider to the audit committee. *British Accounting Review*, 41, 90-106. doi: 10.1016/j.bar.2009.02.002
- De Beelde, I. & Sarens, G. (2006). The relationship between Internal Audit and Senior Management: A qualitative Analysis of Expectations and Perceptions. *Internal Journal of Auditing*, 10 (3), 219-241. doi: 10.1111/j.1099-1123.2006.00351.x

- Dittenhofer, M. (2001). Internal auditing effectiveness: an expansion of present methods. *Managerial Auditing Journal*, 16 (8), 443 – 450. doi : 10.1108/EUM0000000006064
- Fadzil, F., Haron, H. & Jantan, M. (2005). Internal auditing practices and internal control system. *Managerial Auditing Journal*, 20, 844-866. doi: 10.1108/02686900510619683
- Goodwin, J. & Yeo, T. Y. (2001). Two Factors Affecting Internal Audit Independence and Objectivity: Evidence from Singapore. *International Journal of Auditing*, 5, 107-125. doi: 10.1111/j.1099-1123.2001.00329.x
- Goodwin, J. (2003). The relationship between the audit committee and the internal audit function: Evidence from Australia and New Zealand. *Internal Journal of Auditing*, 7, 263-278. doi: 10.1046/j.1099-1123.2003.00074.x
- Gul, F. & Subramaniam, N. (1994). Audit Committees, gifts and discounts, and familiarity as factors affecting internal auditors' professional objectivity. *Review of business studies*, 3, 89-99. En ligne <http://hdl.handle.net/10536/DRO/DU:30024378>
- Hahn, U. & Lenz, R. (2015). A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 30 (1), 5-33. doi : 10.1108/MAJ-08-2014-1072
- IFACI. (2013). L'Audit Interne en période de crise, son évolution dans l'organisation, sa valeur ajoutée. *Audit et & contrôle internes*, 213, 19-32. En ligne <https://chapters.theiia.org/montreal/ChapterDocuments/IFACI%20revue%20213.pdf>
- IFACI. (2017a). Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'Audit Interne. *The Institute of internal Auditors Research Foundation*, 1-38. En ligne <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-French.pdf>
- IFACI. (2017b). Le code de déontologie. *Ifaci.com*. En ligne <http://www.ifaci.com/bibliotheque/bibliotheque-en-ligne-telecharger-la-documentation-professionnelle/referentiel-international-de-l-audit-interne/acces-par-composante-du-cadre-de-reference/le-code-de-deontologie-208.html>
- IFACI. (2017c). Tout savoir sur le CIA. *Ifaci.com*. En ligne <http://www.ifaci.com/certifications/cia/tout-savoir-sur-le-cia-462.html>
- IFACI. (2017d). Indépendance et Objectivité. *Ifaci.com*. En ligne <http://www.ifaci.com/bibliotheque/bibliotheque-en-ligne-telecharger-la-documentation-professionnelle/referentiel-international-de-l-audit-interne/acces-thematique/gestion-du-service-daudit-interne/independance-et-objectivite-199.html>

- Institute of Fraud Auditors. (2018). Presentation. En ligne <https://www.ifabelgium.be/en/presentation/2>
- Investopedia. (2017). Audit Committee. En ligne <http://www.investopedia.com/terms/a/audit-committee.asp>
- IIA. (2013). The three line of defense in effective risk management and control. *IIA*, Position paper
- IIA. (2016). International standards for the professional practice of internal auditing. *Theiia.org*. En ligne <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-2017.pdf>
- IIA. (2017a). About IIA. *Theiia.org*. En ligne <https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx>
- IIA. (2017b). Definition of Internal Auditing. *Theiia.org*. En ligne <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/definition-of-internal-auditing/?search%C2%BCdefinition>
- IIA. (2017c). Code of Ethics. *Global.theiia.org*. En ligne <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Code-of-Ethics.aspx>
- IIA. (2017d). *Mandatory Guidance*. *Global.theiia.org*. En ligne <https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Mandatory-Guidance.aspx>
- IIA. (2017e). Certified Internal Auditor. En ligne <https://na.theiia.org/certification/CIA-Certification/Pages/CIA-Certification.aspx>
- IIA Belgium. (2017). More than 1500 members. *Iiabel.be*. En ligne <https://www.iabel.be/fr/about-us-fr/who-we-are-fr/why-iabel-fr.html>
- IIA Belgium. (2018). IIA Belgium. *Iiabel.be*. En ligne <https://www.iabel.be/index.php/en/component/content/category/2-uncategorised>
- Larousse. (2017a). Définitions : objectivité. *Larousse.fr*. En ligne <http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/objectivit%C3%A9/55365#tbKHvaW2Ml6Vo0qj.99>
- Larousse. (2017b). Définitions : indépendance. *Larousse.fr*. En ligne <http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/ind%C3%A9pendance/42534#tlbzqcRsEwvBvzEf.99>

- Lenz, R. & Sarens, G. (2012). Reflections on the internal auditing profession: what might have gone wrong? *Managerial Auditing Journal*, 27 (6), 532-549. doi: 10.1108/02686901211236382
- Lohr, S. (1988). Moment of thrust for S.A.S. head. *Nytimes.com*. En ligne <http://www.nytimes.com/1988/02/09/business/moment-of-truth-for-sas-head.html?pagewanted=all>
- Morgan, B. (2005). Drying out fraud. *International Auditor*, 64, 111–115. En ligne <https://search-proquest-com.proxy.bib.ucl.ac.be:2443/docview/202749917?accountid=12156>
- Mutchler, J. F. (2003). Independence and objectivity: A framework for research opportunities in internal auditing. *Research Opportunities in Internal Auditing*, 23- 268. En ligne <https://na.theiia.org/iia/f/Public%20Documents/Chapter%207%20Independence%20and%20Objectivity%20A%20Framework%20for%20Research%20Opportunities%20in%20Internal%20Auditing.pdf>
- Nuijten, A. & Sarens, G. (2016). Working paper: What happens when internal auditors experience that managers turn a deaf ear in information system projects? Louvain-School of Management, 1-26.
- Piper, A. (2015). L'audit dans le secteur public. CBOX, 2-22. En ligne <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/2015-CBOK-Auditing-Public-Sector-French.pdf>
- Pitt, S.-A. (2014). Internal Audit Quality. *John Wiley & Sons Inc*, 1^{er} edition, 23-46. doi: 10.1002/9781118777213
- Raghunandan, K. , Rama, D.V. & Read, W. J. (2001), Audit committee composition, 'Gray Directors', and interaction with internal auditing. *Accounting Horizons* , 15 (2), 105-118. doi: 10.2308/acch.2001.15.2.105
- Raghunandan, K, Rama, D.V. & Scarbrough, D. (1998). Accounting and auditing knowledge level of Canadian audit Committees : Some empirical evidence. *Journal of International Accounting*, 7 (2), 181-194. doi: 10.1016/S1061-9518(98)90013-1
- Rezaee, Z. (2009). Corporate Governance and Ethics. *Wiley*, Hoboken, NJ.
- Sarens, G. & Vandenbussche, P. (2006). Internal Audit in Belgium: The Shaping of Internal Audit Today and the Future Expectations – Survey Results. *The Institute of Internal Auditors Belgium*. En ligne <http://hdl.handle.net/1854/LU-368389>

- SGS. (2017). ISO 9001:2005 –Systèmes de management de la qualité - formation d'auditeur interne. En ligne <https://www.sgs.be/fr-fr/training-services/management-systems-and-standards/quality-management-systems/iso-9001-2015-quality-management-systems-internal-auditor-training>

- Shadid, Z. (2016). Internal Audit - An Enabler of intelligent risk taking. *CIA*.

- Smith, G. (2002). Enron's Lesson: Rebuild Internal Auditing Now! *The journal of Corporate Accounting & Finance*, 13, 13-15. doi: 10.1002/jcaf.10064

- Turley, S., & Zaman, M. (2007). Audit committee effectiveness: informal processes and behavioural effects. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 20, 765–788. doi: 10.1108/09513570710779036

- Yee, C. S. L., Sujan, A. & Leung, J. K. S. (2008). Perception of Singaporean Internal audit customers regarding the role and effectiveness of internal audit, *Asian Journal of Business and accounting*, 1(2), 147-174. En ligne: <https://ajba.um.edu.my/index.php/AJBA/article/view/2211/509>

- Zhang, Y., Zhou, Y. & Zhou, N. (2007). Audit committee quality, auditor independence and internal control weaknesses, *Journal of Accounting and Public Policy*, 26 (3), 300-327. doi: 10.1016/j.jaccpubpol.2007.03.001

