



LOUVAIN
School of Management

UNIVERSITE CATHOLIQUE DE LOUVAIN
LOUVAIN SCHOOL OF MANAGEMENT

L'impact du contexte organisationnel sur l'effectiveness de l'Audit Interne

Promoteur : Mr. SARENS Gerrit

Mémoire-recherche présenté par :
CARTUYVELS Tom
en vue de l'obtention du titre de
Master en sciences de gestion (en ingénieur de
gestion)

ANNEE ACADEMIQUE 2014-2015

En avant-propos à ce mémoire, je souhaite adresser mes remerciements aux personnes qui ont contribué à la réalisation de ce mémoire.

Je tiens sincèrement à remercier Mr. Sarens, pour sa présence, sa disponibilité et ses conseils avisés promulgués tout le long de l'élaboration de ce mémoire.

Je voudrais également remercier Mr. Dochen, pour la mise en contacts avec des auditeurs internes.

Mais également, Mme Sylvie de l'IIABel pour avoir posté mon annonce dans la newsletter de l'Institut des Auditeur Internes belges.

Enfin, je remercie mes parents pour leur soutien apporté.

TABLE DES MATIERES

Introduction Générale	1
PARTIE 1 : Revue de Littérature.....	4
1 .L’audit interne – Mise en contexte :	5
1.1 Définition de l’audit interne :.....	5
1.2 Missions et raisons de l’audit interne	5
1.3 Indépendance et objectivité de l’audit interne	6
1.4 Déroulement d’une mission d’audit :	7
2. L’effectiveness de l’audit interne :	9
3. Etudes précédemment réalisées.....	10
4. Modèle	11
5. Six facteurs – Analyse théorique.....	13
5.1 Le support du top management :	13
5.1.1 Définition.....	13
5.1.2 Relation entre le top management et l’audit interne	13
5.1.3 Hypothèses – Impact sur l’effectiveness de l’audit interne	15
5.2 Le Comité d’Audit:.....	17
5.2.1 Définition.....	17
5.2.2 Relation entre le comité d’audit et l’audit interne.....	17
5.2.3 Hypothèses – Impact sur l’effectiveness de l’audit interne	19
5.3 Secteur Privé/Public :	21
5.3.1 Différence entre Privé et Public	21
5.3.2 Hypothèses – Impact sur l’effectiveness de l’audit interne	22
5.4 La Performance de l’entreprise :.....	24
5.4.1 Choix du modèle.....	24
5.4.2 Hypothèses – Impact sur l’effectiveness de l’audit interne	26
5.5 La Culture Organisationnelle :	28
5.5.1 Définition.....	28
5.5.2 Choix du modèle.....	28
5.5.3 Hypothèses – Impact sur l’effectiveness de l’audit interne	30
5.6 Le Style de management :	31

5.6.1 Définition	31
5.6.2 Choix du modèle.....	31
5.6.3 Hypothèses – Impact sur l’effectiveness de l’audit interne	35
Partie 2 : Analyse Empirique	37
1. Une étude qualitative, Pourquoi - Comment ?	38
2. Déroulement des interviews	39
3. Présentation des interviewés.....	40
4. Analyse des interviews	44
4.1 Support du Top Management :.....	45
4.1.1 Général :	45
4.1.2 Hypothèses.....	46
4.1.3 Conclusion	48
4.2 Comité d’audit :	48
4.2.1 Général :	48
4.2.2 Hypothèses.....	50
4.2.3 Conclusion	51
4.3 Secteur Privé/Public :	51
4.3.1 Général	52
4.3.2 Hypothèses de base – Conclusion :	54
4.4 Performance :	55
4.4.1 Général :	55
4.4.2 Hypothèses.....	57
4.4.3 Conclusion	58
4.5 Culture organisationnelle :	59
4.5.1 Général :	59
4.5.2 Modèle	61
4.5.3 Conclusion:	63
4.6 Style de Management :	63
4.6.1 Analyse	64
4.6.2 Conclusion :	66
5. Tableau récapitulatif	67
6. Autres éléments pouvant influencer l’effectiveness de l’audit interne.....	69
7. Limites de mon étude qualitative	70

Conclusion Générale	72
Bibliographie	74
Annexes	Erreur ! Signet non défini.
Annexe 1 : Matrice de Denison & Mishra	Erreur ! Signet non défini.
Annexe 2 : Modèle de Rensis Likert	Erreur ! Signet non défini.
Annexe 3 : Modèle de Tannenbaum & Schmitt	Erreur ! Signet non défini.
Annexe 4 : Publication dans la Newsletter de l'IIABel	Erreur ! Signet non défini.
Annexe 5 : Guide d'entretien	Erreur ! Signet non défini.
Annexe 6 : Interview n°1	Erreur ! Signet non défini.
Annexe 7 : Interview n°2	Erreur ! Signet non défini.
Annexe 8 : Interview n°3	Erreur ! Signet non défini.
Annexe 9 : Interview n°4	Erreur ! Signet non défini.
Annexe 10 : Interview n°5	Erreur ! Signet non défini.
Annexe 11 : Interview n°6	Erreur ! Signet non défini.
Annexe 12 : Interview n°7	Erreur ! Signet non défini.
Annexe 13 : Interview n°8	Erreur ! Signet non défini.
Annexe 14 : Interview n°9	Erreur ! Signet non défini.
Annexe 15 : Interview n°10	Erreur ! Signet non défini.
Annexe n°16 : Capture d'écran – Dedoose	Erreur ! Signet non défini.

INTRODUCTION GÉNÉRALE

Depuis la loi Sarbanes-Oxley, apparue en 2002, et les scandales d'Enron et Worldcom, l'audit interne a été remis au goût du jour.

Auparavant, l'audit interne restait principalement cantonné aux domaines comptables et financiers. Aujourd'hui, c'est un élément majeur de la gouvernance d'entreprise. L'audit interne est là pour aider la direction et le comité d'audit à apprécier les risques, les prévenir et les maîtriser.

On doit toutefois, notamment, se poser les questions suivantes :

- Y a-t-il des éléments qui assurent ou facilitent l'accomplissement des missions de l'audit interne ?
- Quels sont les facteurs qui peuvent avoir un impact sur le fait que l'entreprise remplisse bien les objectifs qui lui ont été fixés ? Ou en d'autres termes, quels sont les éléments du contexte organisationnel qui peuvent influencer l'effectiveness de l'audit interne ?

Le terme 'effectiveness' n'a pas la même signification que l'efficacité. Il ne faut donc pas traduire le terme 'effectiveness' par efficacité. L'effectiveness n'a pas cet aspect de performance qu'a l'efficacité. L'effectiveness veut dire remplir les objectifs qui ont été alloués. Faire ce qui est attendu, demandé.

Tout au long de ce mémoire, je vais étudier l'impact potentiel que certains éléments du contexte organisationnel pourraient avoir sur l'effectiveness de l'audit interne.

Des études ont déjà été menées sur ce thème par des chercheurs tels qu'Arena & Azzone, Dittenhoffer, Cohen & Sayag, et Lenz, Sarens & D'Silva.

Via ce travail j'aimerais renforcer certains avis relatifs à des facteurs pour lesquels des études ont déjà été menées, et des conclusions tirées. Mais surtout étudier l'impact de certains facteurs pour lesquels il y a peu ou pas de recherches ont été faites et de conclusions tirées.

Ce travail se divise en deux parties.

La première partie est théorique.

J'y aborde plusieurs points : 1) J'y donne un aperçu de la fonction d'audit interne ;

2) J'y définis le terme 'effectiveness' et l'applique à l'audit interne ;

3) J'y explique les 6 différents éléments du contexte organisationnel que j'ai décidé d'étudier et émets des hypothèses par rapport à leur impact sur l'effectiveness de l'audit interne.

Les facteurs que j'ai décidé d'étudier sont :

1) Le support du top management

2) Le comité d'audit

3) Le caractère privé/public de l'entreprise

4) La performance de l'entreprise

5) La culture organisationnelle

6) Le style de management

Pour le support du top management et l'impact du comité d'audit, des études ont déjà été réalisées. J'ai tout de même décidé de les étudier, afin d'avoir l'avis de professionnels de l'audit interne à leurs propos. Dans ma revue de littérature, j'y explique la relation que l'audit interne peut avoir avec ces entités, personnes, et émets des hypothèses par rapport à la façon avec laquelle ces membres de l'organisation peuvent influencer l'effectiveness de l'audit interne.

Pour les autres, j'explique d'abord le facteur via un schéma ou un modèle de la littérature scientifique relative à ces facteurs, et ensuite je pose mes hypothèses par rapport, entre autres, à ce modèle et au possible impact que ce facteur peut avoir sur l'effectiveness de l'audit interne.

La deuxième partie de ce mémoire est d'avantage pratique. J'ai mené une étude qualitative où j'ai confronté, sur base d'un panel de 10 interviews, les hypothèses émises lors de ma partie

théorique avec l'avis de professionnels du métier. En comparant les avis de chaque intervenant, par rapport à chaque facteur, j'ai essayé d'en dégager un avis général émis par les intervenants. Et ce, en notant les subtilités et précisions utiles que chacun pouvait spécifier. Afin de donner le plus de précisions possibles et un avis le plus réfléchi possible.

Je souhaite examiner, étudier, l'impact de ces facteurs sur l'effectiveness de l'audit interne.

PARTIE 1 : REVUE DE LITTÉRATURE

1. L'audit interne – Mise en contexte :

Avant toute chose, il est important de définir ce qu'est l'audit interne, les missions et les raisons de l'audit interne, les caractéristiques indispensables à tout auditeur interne, ainsi que le déroulement type d'une mission d'audit interne.

1.1 Définition de l'audit interne :

Selon l'IFACI (l'institut français de l'audit et du contrôle interne)¹, « *L'Audit Interne est une **activité indépendante et objective** qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée.*

*Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une **approche systématique et méthodique**, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité. »*

1.2 Missions et raisons de l'audit interne

Pour bien comprendre cette fonction, voici quelques missions que l'audit interne effectue.

Selon l'IFACI², les principales missions de l'audit interne sont :

- Analyser et évaluer les processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle ;
- Formuler des recommandations pour améliorer leur efficacité ;
- Rendre compte régulièrement des actions entreprises pour corriger les dysfonctionnements décelés ;
- Vérifier que les dispositifs mis en place assurent la conformité aux lois et réglementations ;
- Participer aux missions d'investigation dans le cadre de fusions/acquisitions ;
- Contribuer à la mise en place du processus de management des risques ;

¹ <http://www.ifaci.com/ifaci/connaitre-l-audit-et-le-contrôle-interne/definitions-de-l-audit-et-du-contrôle-interne-78.html>

² <http://www.ifaci.com/ifaci/connaitre-l-audit-et-le-contrôle-interne/l-audit-interne-une-profession-creatrice-de-valeur-ajoutée-80.html>

- Animer, quand elle existe, une démarche d'auto-évaluation des risques et des contrôles.

Le management des entreprises fait donc souvent appel aux auditeurs internes pour qu'ils leur fournissent une assurance que les risques soient efficacement identifiés et surveillés, que les process organisationnels soient efficacement contrôlés, et que les process organisationnels soient efficaces et efficients. La fonction d'audit interne joue donc un rôle unique au sein de toute organisation. C'est pour cela que Sawyer³ dit de la fonction d'audit interne qu'elle est les « *yeux et les oreilles du management* ». En effet, grâce aux travaux qu'ils effectuent et à leur approche plus ancrée dans la société, l'audit interne peut faire rendre compte et rapporter des faits au management, dont celui-ci n'a pas connaissance, ou dont il n'a pas pleinement conscience.

Ainsi, l'audit interne apporte de la valeur ajoutée à l'entreprise dans laquelle il opère. (Hermanson & Rittenberg, 2003, p. 32).

1.3 Indépendance et objectivité de l'audit interne

Pour être capable d'effectuer les missions citées ci-avant, il est primordial que l'auditeur interne reste indépendant et objectif en tout état de cause.

Il me semble intéressant de définir ces deux termes, afin de savoir quelles sont les qualités d'un auditeur et quels sont les aspects du métier d'auditeur interne qui font que celui-ci apporte une plus-value difficilement remplaçable à l'entreprise.

Selon l'institut des auditeurs internes, l'indépendance est « *la capacité de l'audit interne à assumer, de manière impartiale, ses responsabilités* » (IIA, 2013, p.3). Pour ce faire, « *le responsable d'audit doit avoir un accès non restreint à la direction générale et au Conseil* » (IIA, 2013, p.3).

L'objectivité, de son côté, est définie comme « *une attitude impartiale qui permet aux auditeurs internes d'accomplir leurs missions de telle sorte qu'ils soient certains de la qualité de leurs travaux menés sans compromis* » (IIA, 2013, p.3).

Le caractère indépendant de sa mission permet au service d'audit interne d'exprimer

³ <http://www.theiia.org/RFR/index.cfm?iid=722&catid=0&aid=3746>

librement ses constatations et ses appréciations (CBF, 2002).

Dans le but de garantir le statut du service d'audit interne au sein de l'organisation, une charte d'audit est établie par le service d'audit interne lui-même et est ensuite approuvée par le comité de direction puis finalement confirmée par le conseil d'administration (CBF, 2002).

L'institut des auditeurs internes définit cette charte comme :

Un document officiel qui précise la mission, les pouvoirs et les responsabilités de cette activité. La charte définit la position de l'audit interne dans l'organisation ; autorise l'accès aux documents, aux personnes et aux biens, nécessaires à la réalisation des missions ; définit le champ des activités d'audit interne. L'approbation finale de la charte d'audit interne relève de la responsabilité du Conseil. (IIA, 2013, p.3)

1.4 Déroulement d'une mission d'audit :

Pour bien comprendre le métier de l'auditeur interne, il est également intéressant d'expliquer brièvement comment se déroule une mission (typique) de l'auditeur interne.

Une mission d'audit se déroule en quatre phases⁴ :

- **Phase de préparation**

L'objectif de cette phase est d'appréhender le ou les sujets à auditer (entité, processus, thématique, ...) et ainsi fixer les objectifs d'audit précis, que les auditeurs internes va devoir remplir.

Pour cela, les auditeurs prennent connaissance du référentiel applicable (procédures de travail, bonnes pratiques, environnement de contrôle, ...) relatif au thème de la mission. Ils évaluent à partir des objectifs de bonne gestion et de la documentation disponible, les forces et faiblesses apparentes. Ils y décrivent également les tests d'audits qu'ils devront déployer pour mener à bien la mission.

⁴ <http://www.audit.cfwb.be/index.php?id=2710>

- **Phase de réalisation**

Les auditeurs vont tester les objectifs d'audit définis dans la phase de préparation.

Les tests d'audit peuvent être de nature diverses : observations, analyse de bases de données, inventaires physiques, entretiens, envoi de questionnaires, ...

- **Phase de conclusion**

Les auditeurs organisent les résultats de leurs tests de manière structurée dans un rapport.

Ils émettent une opinion à l'attention du management quant au degré de maîtrise des opérations auditées et élaborent des recommandations afin d'optimiser les processus.

- **Phase de suivi**

Les auditeurs assurent un suivi de la mise en œuvre des actions élaborées sur base des recommandations de l'audit.

Il me semblait intéressant d'expliquer comment se déroule une mission d'audit. L'impact du contexte organisationnel sur l'effectiveness de l'audit interne sous-entend l'impact sur la mission que l'auditeur doit réaliser. Il me semblait pertinent d'expliquer brièvement comme une mission d'audit se déroule.

2. L'effectiveness de l'audit interne :

Après avoir décrit et défini ce qu'est l'audit interne, il est intéressant de s'attarder sur le concept d'effectiveness.

En effet, le point principal de ma recherche est de mettre en avant quelques facteurs du contexte organisationnel qui pourraient avoir un impact sur l'effectiveness de l'audit interne. Il est donc impératif de déterminer et de définir le terme 'effectiveness' dans un contexte d'audit interne.

Tout d'abord, le terme 'effectiveness', en général, est défini ⁵ *par le degré auquel les objectifs sont atteints et les problèmes ciblés résolus. Contrairement à l'efficacité, l'effectiveness est déterminée sans tenir compte des coûts, sans objectif de performance, ni de rentabilité.*

Il y a une différence entre 'effectiveness' et efficacité. Elle est fine, mais elle existe.

Là où l'efficacité voulait dire 'faire la chose bien' (venant de l'anglais 'Doing the thing right'), en faisant référence à l'optimisation, vite et bien, le terme 'effectiveness', de son côté, signifie 'faire la bonne chose' (venant de l'anglais 'Doing the right thing'). Faire ce qui est attendu, avec les ressources dont on dispose (Dittenhofer, 2001).

En effet, dans le terme efficacité il y a une certaine nuance relative à la productivité, à la rentabilité, à la performance⁶. Qui n'existe pas lorsque l'on parle d'effectiveness.

L'effectiveness ne se concentre que sur le fait de 'faire la bonne chose', faire ce qui est demandé, attendu. Sans objectif de performance.

Dans le cas de l'audit interne, l'effectiveness pourrait s'analyser comme étant la manière avec laquelle le département d'audit interne répond aux attentes des parties prenantes, des personnes qui lui ont accordé des responsabilités. L'effectiveness a différents sens suivant les personnes avec qui l'audit interne interagit (le top management, le comité d'audit, les audités,...) (Lenz, Sarens & D'Silva, 2014). L'audit interne n'est pas un 'îlot isolé', il doit

⁵ <http://www.businessdictionary.com/definition/effectiveness.html#ixzz3Ji25nWzK>

⁶ <http://fr.wikipedia.org/wiki/Efficacit%C3%A9>

rencontrer les attentes des différentes parties prenantes auxquelles il est confronté.

Ces interactions peuvent percevoir l'effectiveness de l'audit interne différemment car ils en attendent tous des choses différentes (Dittenhofer, 2001). Par exemple, deux parties prenantes à qui l'audit interne doit rendre des comptes sont le top management et le comité d'audit, qui lui ont confié les missions attendues. L'audit interne doit donc s'atteler à répondre aux attentes de ces deux parties prenantes.

Pour que tout soit bien clair, le rôle et les objectifs de l'audit interne doivent être des plus précis (Lenz & Sarens, 2012). L'effectiveness peut être analysé en comparant le travail demandé par les managers, lorsqu'ils ont signifié les objectifs désirés concernant le département d'audit interne, et le travail effectivement réalisé (Dittenhofer, 2001).

Bien que ce dernier doive faire preuve d'indépendance et d'objectivité, il fait tout de même partie intégrante d'une organisation. Il pourrait donc se faire influencer par le contexte organisationnel propre à l'entreprise (Raghunandan & McHugh, 1993).

Je vais tenter d'étudier l'impact que différents facteurs faisant partie du contexte organisationnel peuvent avoir sur l'effectiveness de l'audit interne

3. Etudes précédemment réalisées

Des études ont déjà été menées afin de savoir quels étaient les éléments susceptibles d'influencer l'effectiveness de l'audit interne.

Parmi celles-ci, il y a celle de Stocks, Howe, Albrecht & Schueler (1988), qui avance plusieurs critères pouvant impacter l'effectiveness de l'audit interne, comme la formation suivie par les auditeurs, leur expérience, leur leadership, le support du top management, ainsi que la haute visibilité que peut avoir le département d'audit interne au sein de l'entreprise.

Arena et Azzone, en 2009, ont également mis en avant des facteurs pouvant influencer l'effectiveness de l'audit interne. Grâce à cette étude, menée sur 153 entreprises italiennes, ils en ont conclu que les caractéristiques du département d'audit interne, les processus et activités d'audit, et les liens organisationnels ont un impact sur l'effectiveness de l'audit

interne. Par exemple, selon eux, plus le nombre d'auditeurs augmente par rapport au nombre d'audités, plus l'effectiveness de l'audit interne sera facilement assuré (on parle souvent du ratio d'un auditeur pour 1000 audités).

De plus, ils affirment également que l'effectiveness de l'audit interne sera plus facilement assuré si les auditeurs internes sont affiliés à l'Institut des Auditeurs Internes, mais également si le comité d'audit est impliqué dans le travail de l'audit interne.

Lenz, Sarens & D'Silva (2013), et Coyen & Sayag (2010), entre autres, ont également mené des études pour connaître quels facteurs peuvent impacter l'effectiveness de l'audit interne.

J'espère, via ce mémoire, pouvoir, pour ma part, apporter ma pierre à l'édifice.

4. Modèle

Etudier entièrement l'impact que le contexte organisationnel peut avoir sur l'effectiveness de l'audit interne n'est pas possible. La définition du contexte organisationnel est trop large. Le contexte organisationnel est défini comme suit : « *Le contexte organisationnel⁷ comprend les éléments qui peuvent avoir une incidence directe ou indirecte, positive ou négative, sur une organisation.*

Ces éléments concernent : 1° le contexte externe : économiques, politiques, technologiques, sociologiques, culturels, démographiques, écologiques, les comportements des marchés et des concurrents ;

2° le contexte interne : les changements dans le processus, les ressources et les facteurs intangibles. »

Il est évident qu'analyser l'impact de l'ensemble des facteurs faisant partie du contexte sur l'effectiveness de l'audit interne n'est pas réalisable. C'est un concept tellement large que je préfère en cibler quelques éléments et analyser leur impact sur l'effectiveness de l'audit

⁷ <https://sites.google.com/site/barometredegestionstrategique/Accueil/definitions/contexte-organisationnel>

interne.

J'ai choisi des facteurs qui me semblaient intéressants à analyser.

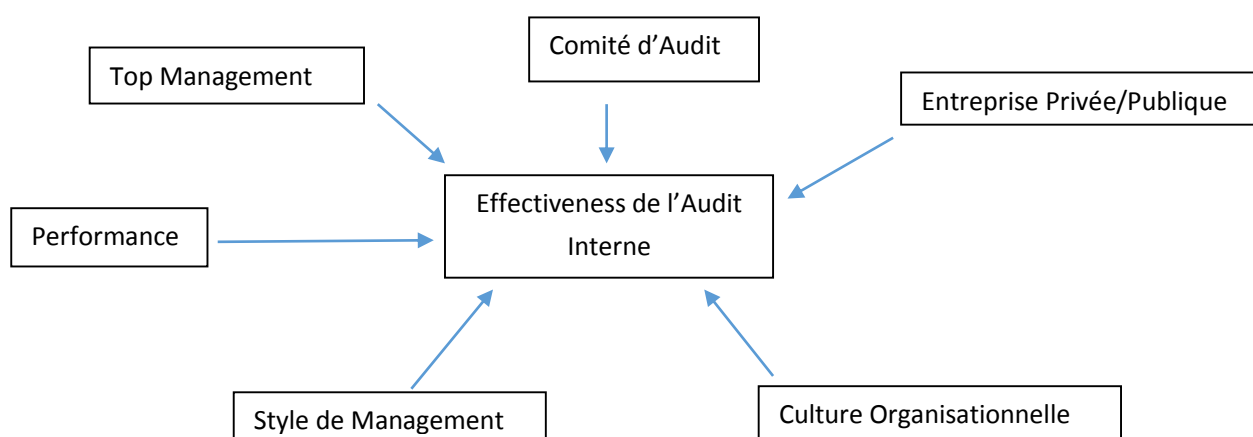
Cependant, parmi les facteurs que j'ai décidé d'analyser, il y en avait qui avaient déjà été analysés en profondeur (le support du top management et le comité d'audit), comme expliqué au point précédent, par différents chercheurs, avec des conclusions allant toutes dans le même sens. J'ai tout de même décidé de les analyser. Afin de voir si j'arrivais aux mêmes conclusions qu'eux et si mon étude ne pouvait pas étoffer les leurs.

J'ai également sélectionné certains éléments du contexte organisationnel pour lesquels il n'y avait pas encore de recherches terminées et couvrant la définition précitée.

J'ai choisi d'analyser l'impact de facteurs intangibles comme la performance de l'entreprise, la culture organisationnelle, le style de management, et le fait que l'entreprise soit du secteur privé ou public.

Je vais donc mettre en avant, analyser ces différents facteurs, grâce à des modèles pertinents de la littérature représentant bien ces différents facteurs. Pour chaque facteur, je vais mettre en avant des hypothèses quant à l'impact que ce facteur peut avoir sur l'effectiveness de l'audit interne. Que je confronterai ensuite à l'avis d'experts lors de la partie théorique.

Voici le modèle que j'ai créé grâce aux 6 facteurs que je vais analyser. Chaque flèche représente le possible impact que chaque facteur peut avoir sur l'effectiveness de l'audit interne :



5. Six facteurs – Analyse théorique

5.1 Le support du top management :

5.1.1 Définition

Lorsque l'on parle des différents facteurs qui peuvent avoir de l'influence sur l'effectiveness de l'audit interne, on pense directement au top management (Cohen & Sayag, 2010).

Le top management comprend⁸ « *les cadres du plus haut niveau au sein de l'entreprise. Il transforme la politique de l'entreprise en buts, objectifs et stratégies, et insuffle une vision partagée du futur au reste de l'entreprise. Il prend des décisions qui affectent tout un chacun au sein de l'entreprise et est tenu comme responsable de la réussite ou de l'échec de l'entreprise.* »

Grâce à cette définition, on peut se rendre de l'influence que peut avoir le top management sur l'audit interne, comme sur le reste de l'entreprise.

L'audit interne est un département au sein de l'entreprise. Il va donc dépendre des choix, décisions et de la vision que le management a du département (Raghunandan & McHugh, 1993).

5.1.2 Relation entre le top management et l'audit interne

Ces deux branches de l'entreprise attendent beaucoup l'une de l'autre, comme nous pouvons nous en rendre dans ce tableau:

⁸ <http://www.businessdictionary.com/definition/top-management.html>

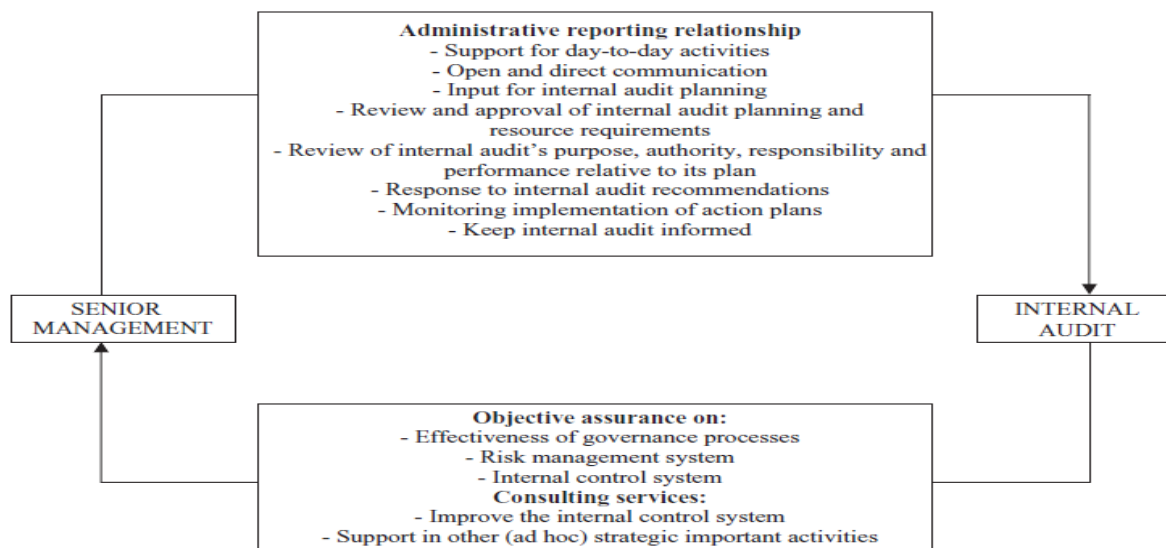


Figure 1 : Sarens & De Beelde (2006), Relation between Internal Audit and Senior Management

Ce tableau (Sarens & De Beelde, 2006, p. 224) met en avant les relations que ces deux parties ont l'une envers l'autre.

L'audit interne a, envers le top management, un objectif d'assurer l'effectiveness des processus de gouvernance, des systèmes de gestion des risques et de contrôle interne. Il a également un rôle de consultance en ce qui concerne les possibles améliorations des systèmes de contrôle interne ou en ce qui concerne le support dans d'autres branches importantes de l'entreprise (Sarens & De Beelde, 2006, p. 224).

Le top management, lui, a plutôt rôle administratif en ce qui concerne l'audit interne. Il doit lui assurer, par exemple, un support quotidien à ses activités. Il doit tenir informé l'audit interne de tout ce qui pourrait lui être utile ou répondre aux différentes recommandations faites par l'audit interne. (Sarens & De Beelde, 2006, p. 224).

Ce dernier peut influencer les deux caractéristiques principales de l'audit interne, à savoir son objectivité et son indépendance, en lui fournissant les ressources adéquates pour la bonne réalisation de ses tâches, et en assurant son indépendance (Boh & Martinov-Bennie, 2011, p. 615).

Il y a donc une relation indéniable entre le top management et l'audit interne.

Et ce, même si le premier interlocuteur de l'audit interne est le comité d'audit. L'audit interne est tout de même en contact avec le top management (Burlot, 2013).

5.1.3 Hypothèses – Impact sur l'effectiveness de l'audit interne

Quel est l'impact que peut avoir le top management sur l'effectiveness de l'audit interne ?

Des études ont déjà été menées sur ce sujet mais j'aimerais confirmer ou réfuter, ce qui a été conclu auparavant et ajouter de nouvelles perceptions, grâce aux interviews que je vais réaliser. Et pourquoi pas, amener de nouvelles justifications quant à l'impact du support du top management.

Cohen & Sayag (2010), ont, lors de leurs études, démontré que le support du top management était très important pour l'effectiveness de l'audit interne. Mihret et Yisman (2007), ont eu les mêmes conclusions.

Le top management a un si grand pouvoir de décisions au sein des entreprises, qu'il peut influencer l'audit interne de différentes manières.

Je vais étudier l'impact du support du top management sur l'effectiveness de l'audit interne, via trois grands axes : 1) Le budget octroyé

2) La communication avec l'audit interne

3) La considération des risques

1) le budget octroyé

Le top management peut influencer le travail réalisé par l'audit interne en fonction du budget octroyé, du support accordé à ce département (Lenz, Sarens & D'Silva, 2014, p.127).

Si le top management décide de ne pas octroyer assez d'argent pour le département d'audit interne, celui-ci aura du mal à effectuer le travail demandé et à avoir un avis suffisamment objectif par rapport à ce qui lui a été demandé. Car, comme tout département, l'audit interne a besoin de ressources financières pour optimiser son travail. Le département d'audit interne a besoin de personnel qualifié, de ressources logistiques et techniques (Cohen & Sayag, 2010).

Le budget octroyé à l'audit interne peut également être un facteur représentatif de l'attention, de l'importance accordée par le management, à ce département.

L'importance du budget de l'audit interne peut donc motiver ou démotiver le travail effectué

au sein du département d'audit interne et ainsi engendrer un travail peu adéquat.

Les investissements faits pour l'audit interne doivent également être faits en fonction de ce que désire réellement l'audit interne, en fonction de ses besoins réels. L'audit interne et le top management doivent clarifier tout cela, sinon l'audit interne pourrait être sous-utilisé. En effet, même si les auditeurs internes ont les connaissances et l'expérience nécessaire, si on ne leur finance pas les voyages pour aller auditer des filiales à l'autre bout du monde ou si on ne leur met pas à disposition un logiciel d'audit performant, l'audit interne ne sera pas capable de réaliser les objectifs demandés. Pour cela, il est nécessaire également d'avoir une bonne communication. Comme développé ci-dessous (Lenz, Sarens & Kenneth, 2014)

2) La communication avec l'audit interne

Un autre élément qui peut influencer l'effectiveness de l'audit interne la qualité de la communication entre ces deux parties (Lenz, Sarens & D'Silva, 2014, p. 134).

Il est primordial que le top management tienne au courant l'audit interne des décisions prises en ce qui concerne la stratégie, les attitudes vis-à-vis des différents risques auxquels l'entreprise peut faire face.

En soi, ils doivent être sur la 'même longueur d'onde', avoir la même perception de ce que l'audit interne doit réaliser pour l'entreprise. Mais le top management doit également tenir au courant l'audit interne des différents changements adoptés par l'organe de gestion en ce qui concerne la stratégie de l'entreprise. Pour cela, une communication des plus efficaces est primordiale.

3) La considération des risques

Il est important que le top management considère les risques auxquels l'entreprise peut faire face, qu'elle les prenne en compte (Sarens & De Beelde, 2006, p.222). Le fait que le top management s'intéresse ou non aux contrôles à réaliser au sein de l'entreprise est un facteur important pour le travail réalisé par l'audit interne. Si le top management ne considère son métier n'est que d'une manière commerciale ou de production. Selon lui, les contrôles sont seulement destinés aux contrôleurs, il risque d'y avoir une bonne partie du contrôle élémentaire qui ne sera pas fait. L'audit interne dépensera donc une énergie considérable

pour répondre à ces manquements et ne répondra peut-être pas aux objectifs qui lui ont été confiés (Lagayette, 2013, p. 18).

De manière générale, en mettant en avant le travail réalisé par l'audit interne, celui-ci peut inciter à un travail d'audit interne optimal, répondant aux attentes. En d'autres termes, la considération accordée par le top management à l'audit interne. Par exemple, si le top management met en place les recommandations proposées par l'audit interne, celui-ci se sentira valorisé et aura donc à cœur de remplir les tâches qui lui ont été confiées.

Avec tous ces éléments, on peut remarquer qu'il est fort probable que le top management va avoir une influence sur l'effectiveness de l'audit interne.

Pour cela, il me semble intéressant d'avoir le point de vue de professionnels du métier sur les différentes façons avec lesquelles le top management va pouvoir impacter le travail réalisé par l'audit interne.

5.2 Le Comité d'Audit:

5.2.1 Définition

Le comité d'audit⁹ « est une émanation du conseil d'administration de l'entreprise. Il sélectionne les auditeurs externes à l'entreprise. Il est responsable du recrutement des auditeurs, il résout les conflits avec les auditeurs et évalue et divulgue les rapports d'auditeurs. »

5.2.2 Relation entre le comité d'audit et l'audit interne

Le comité d'audit fait le lien entre le management de l'entreprise, le conseil d'administration ainsi qu'entre les auditeurs internes et externes. Il a donc un rôle d'interface.

C'est le premier interlocuteur de l'audit interne, responsable des relations avec les auditeurs. C'est également un maillon critique en ce qui concerne la gouvernance d'entreprise car il protège les parties prenantes en surveillant les actions des managers en termes de reporting financiers, de contrôle interne et de gestion des risques (Boubaker & Maissa, 2013, p. 59). Il a donc comme objectif de diminuer l'asymétrie d'informations entre le conseil d'administration et l'audit interne et externe (Sarens, De Beelde & Everaert, 2009, p. 91).

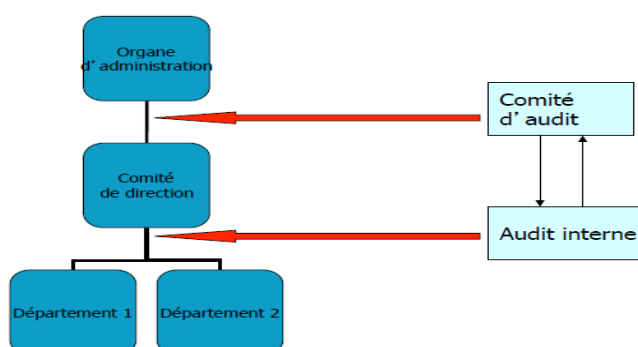
⁹ <http://financial-dictionary.thefreedictionary.com/Audit+Committee>

Il aide le top management à remplir ses responsabilités financières et ce, en surveillant l'établissement des états financiers. Il surveille également l'effectiveness du contrôle interne, en le déléguant à l'audit interne. Et enfin, il surveille également l'audit externe (Boubaker & Maissa, 2013, p. 59).

Depuis 2002, et la loi Sarbanes-Oxley qui met en place des normes strictes de supervision financières, le rôle du comité d'audit est devenu bien plus important. Il est devenu obligatoire pour toutes les sociétés cotées (Bertin & Godowski, 2010).

Concrètement, le rôle du comité d'Audit est d'informer le conseil d'administration des différents problèmes qui peuvent survenir au sein de l'entreprise. Et ce, tant du point de vue du repérage et de la maîtrise des risques que du point de vue du respect des lois et réglementations. Il se concentre sur tout ce qui peut être nuisible à l'entreprise. Pour ce faire, il travaille en collaboration avec toutes les parties concernées par le système de contrôle interne. Il travaille donc avec le contrôle interne, l'audit interne et l'audit externe. Son but n'est pas de gérer l'entreprise mais il doit s'assurer que des systèmes fiables ont été mis en place pour repérer les faiblesses les plus graves. Mais ce n'est pas lui qui va les découvrir. Il supervise (Bertin & Godowski, 2010).

C'est également la partie prenante avec qui l'audit interne a le plus de contacts, ils ont une véritable relation opérationnelle (Bertin & Godowski, 2010). En effet, l'audit interne dépend du comité d'audit. En lui déléguant les tâches d'audit interne, le comité d'audit attend que celui-ci lui rende des comptes et fasse le travail qui est attendu de lui. Car le comité d'audit est le 'chef' de l'audit interne, comme démontré sur cette représentation schématique des différents départements de l'entreprise, où on peut se rendre compte de la place du comité d'audit, de l'audit interne et de leur relation (Vessié, 2013) :



Avec tous ces éléments, nous pouvons nous rendre compte à quel point l'audit interne et le comité d'audit vont être en relation. Chacun a besoin de l'autre pour pouvoir travailler de manière optimale et atteindre les objectifs fixés.

Le comité d'audit aura besoin du travail délégué à l'audit interne pour remplir les missions attribuées par le conseil d'administration.

Tandis que le comité d'audit aide à l'indépendance et à la performance de l'audit interne. Il peut également améliorer le statut de l'audit interne. Le comité d'audit a donc un pouvoir de renforcement de l'audit interne. Et donc peut avoir un impact sur l'effectiveness de ce dernier (Boh & Martinov-Bennie, 2011, p. 615).

5.2.3 Hypothèses – Impact sur l'effectiveness de l'audit interne

Pour toutes ces raisons, il me semble utile et légitime de vouloir étudier l'impact que le comité d'audit peut avoir sur l'effectiveness de l'audit interne.

Des études ont déjà été menées sur le sujet.

Parmi ces études, il y a celle d'Arena et Azzone (2004). Ils ont démontré que l'interaction que le comité d'audit et l'audit interne pouvaient avoir était très importante pour l'effectiveness de ce dernier. Afin d'être sur la même longueur d'onde et que le département d'audit interne puisse travailler au mieux.

Pour ce qui est de l'indépendance des membres du comité d'audit, celle-ci impacterait l'effectiveness de l'audit interne (Goodwin & Yeo, 2001). Tandis que la taille du comité d'audit, par exemple, n'influencerait pas le travail réalisé par l'audit interne (Cohen, Krishnamoorthy, & Wright, 2004).

J'aimerais donc analyser l'impact de l'indépendance des membres du comité d'audit sur l'effectiveness de l'audit interne. Afin d'avoir le point de vue de professionnels et pouvoir confirmer, réfuter ou renforcer ce qui a été étudié par rapport à cela. J'aimerais également étudier l'impact de la relation que le comité d'audit peut voir avec l'audit interne, comme l'avaient déjà analysé Lenz, Sarens & D'Silva (2014).

L'analyse de l'impact du comité d'audit sur l'effectiveness de l'audit interne va se diviser en deux en deux parties : 1) L'indépendance des membres du comité d'audit

2) La relation entre le comité d'audit et le top management

1) L'indépendance des membres du comité d'audit

Selon moi, au plus les membres du comité d'audit seront indépendants au plus ils pourront aider le département d'audit interne à remplir les objectifs qui lui ont été confiés, car les matières qui vont être abordées sont délicates.

Pour travailler de manière optimale, il est important que les membres du comité d'audit soient indépendants vis-à-vis du reste de la structure de l'entreprise. En effet, si les membres du comité d'audit ne sont pas indépendants par rapport à l'entreprise, ils ne pourraient pas avoir de regard extérieur quant aux objectifs confiés à l'audit interne et quant aux recommandations que celui-ci va émettre. Ils risqueraient également de se faire influencer par le top management.

2) Le relation entre le comité d'audit et le top management

J'aimerais également analyser l'influence de la relation entre le comité d'audit et le top management sur l'effectiveness de l'audit interne. Cette analyse me semble intéressante et pertinente car l'audit interne est en relation avec le top management et le comité d'audit, qui sont également en relation l'un avec l'autre. L'intensité des interactions entre ces 2 interlocuteurs pourrait-elle impacter l'effectiveness de l'audit interne ?

En se rencontrant de manière régulière, ces deux parties pourraient s'aligner quant aux objectifs assignés à l'audit interne, aux informations à lui confier en rapport, par exemple, avec les mises à jour des stratégies de l'entreprise, ou autres informations pouvant influencer de manière significative la qualité du travail effectué par l'audit interne. Comme en faisant des mises-à-jour des attentes que le comité d'audit a envers l'audit interne. Ou en lui spécifiant des éléments de contrôle interne que celui-ci doit prendre en compte lors de ses travaux.

Selon moi, un top management qui rencontre régulièrement son comité d'audit aura un impact positif sur l'effectiveness de l'audit interne.

J'aimerais, grâce aux interviews réalisées lors de mon étude empirique, analyser l'impact de ces facteurs sur l'effectiveness de l'audit interne.

5.3 Secteur Privé/Public :

J'aimerais également analyser le fait de savoir si l'effectiveness de l'audit interne est influencé par le fait que l'entreprise soit du secteur privé ou public.

5.3.1 Différence entre Privé et Public

Il est tout d'abord nécessaire de définir et différencier une entreprise publique d'une entreprise privée.

Les principales différences qui existent entre ces deux sortes d'entreprise concernent :

- 1) Les personnes qui la créent ;
- 2) Le but de l'entreprise ;
- 3) Son mode de financement ;
- 4) Sa gestion.

Comme repris dans ce tableau¹⁰ ci-dessous :

	ENTREPRISES PUBLIQUES	ENTREPRISES PRIVEES
CREATION	- Par les autorités publiques - Par les autorités publiques et personnes privées.	Par les personnes privées
BUT	Intérêt général domine sur le profit	- Intérêts particuliers - Maximisation du profit
FINANCEMENT	Par l'Etat ou la collectivité publique via les impôts.	Une ou plusieurs personnes , ou association de personnes
GESTION	Dépendante des autorités publiques	Indépendance des autorités publique.

¹⁰ Les entreprises publiques, Dunod, Paris, 1973, p. 19

Lorsqu'une entreprise est publique, elle est créée, financée et gérée par les états ou les autorités publiques. Ces entreprises ont comme objectif de satisfaire à l'intérêt général (Cohen & Sayag, 2010, p. 298).

En Belgique, les entreprises publiques sont, notamment, les intercommunales, la ville de Bruxelles, la SNCB,...

Les entreprises privées, elles, sont créées par des particuliers, ou par des associations de personnes, qui y investissent leur propre argent dans le but de le faire fructifier.

De plus, la différence d'objectifs qui existe entre ces deux sortes d'entreprises peut mener à une gestion radicalement différente de l'organisation entre les entreprises privées et publiques.

En effet, le privé a plutôt comme but de maximiser ses profits tandis que le public, lui, se focalise plus sur le fait d'améliorer ses services (Cohen & Sayag, 2010, p. 298).

Enfin, la personne qui investit les deniers qu'elle a économisés a comme désir d'en tirer un maximum de profits. Les entreprises publiques, elles, ne dépendent pas directement de l'investissement financier de personnes à proprement parler. En cas de faillite, donc, les investisseurs du privé auront donc plus à perdre vu qu'ils ont investi leur propre argent. D'où une plus grande prudence.

5.3.2 Hypothèses – Impact sur l'effectiveness de l'audit interne

Pour ces hypothèses, distinguons bien le secteur public et le secteur privé. Et les raisons pour lesquelles chacun de ces secteurs pourrait avoir l'ambition de mettre en place un département d'audit interne de qualité, répondant aux attentes, remplissant les objectifs qui lui ont été alloués.

1) Le secteur public

En effet, les entreprises du secteur public travaillent dans un cadre rigide où les activités de l'organisation doivent être autorisées par la législation. Si elles veulent être en règle avec la législation, il est nécessaire d'avoir un audit interne qui réponde aux attentes (Goodwin,

2004).

A côté de cela, les entreprises du secteur public se concentrent surtout sur le service, sur les améliorations possibles et envisageables de celui-ci, et le fait que celui-ci réponde bien aux attentes des clients. Pour satisfaire cet objectif, posséder un audit interne qui remplit les objectifs fixés, peut être une bonne solution (Goodwin, 2003).

Il est aussi bon de signaler que les entreprises publiques accordent moins d'importance à la réduction des coûts ou à la rentabilité. Par-là, je veux dire que les entreprises du secteur public auront peut-être plus de moyens à investir dans l'audit interne que les entreprises privées, et ainsi posséder un département d'audit interne utile, efficace et performant pour l'entreprise.

2) Le secteur privé

Il y a également des arguments qui vont dans l'autre sens et qui auraient plutôt tendance à nous laisser penser que l'effectiveness de l'audit interne dans le secteur privé est plus présente est importante que dans le secteur public.

En effet, les organisations privées ont besoin de plus de supervision et de contrôle. Il faut donc mettre une structure de corporate governance efficace et performante. Grâce, notamment, à un département d'audit interne bien armé et bien encadré (Cohen & Sayag, 2010, p. 298). De plus, ces entreprises privées sont souvent présentes dans des environnements concurrentiels et donc, font face à bien plus de pression que dans le public. Un des moyens pour faire face à cette pression permanente est de mettre en place des systèmes de contrôles plus importants, dont un département d'audit interne qui répond aux attentes fixées par le management (Goodwin, 2004).

Enfin, les entreprises du secteur privé vivent dans un environnement complexe et qui change, ce qui va générer plus de risques pour l'organisation. Celles-ci vont devoir mettre en place plus de contrôles et donc affuter leur corporate governance, par exemple, en investissant dans leur département d'audit interne pour que celui-ci puisse aider l'organisation à atteindre ses objectifs (Cohen & Sayag, 2010, p.298).

On peut donc remarquer qu'une étude analysant l'effectiveness de l'audit interne en fonction du fait que l'entreprise soit privée et publique sera bien utile.

Car pour l'instant, au vu des suppositions que j'ai mis en avant, il est évident que cela n'est

pas encore clair.

Tant les entreprises du privé et que du public pourraient avoir leurs raisons de mettre en place un audit interne répondant aux attentes, et ce même si ce qui est demandé au département risque d'être différent entre une entreprise privée et publique.

Mais entre les deux, quel secteur est le plus enclin à implémenter un département d'audit interne des plus performants, sachant répondre aux objectifs fixés ? C'est ce que je vais essayer de déterminer grâce aux différentes interviewées que je vais mener.

5.4 La Performance de l'entreprise :

5.4.1 Choix du modèle

J'aimerais également l'impact de la performance de l'entreprise sur l'effectiveness de l'audit interne.

Est-ce qu'en fonction de la performance de l'entreprise, l'effectiveness de l'audit interne sera impacté ? C'est ce que je vais essayer d'analyser.

Pour ce point, il n'est pas évident de trouver un modèle sur lequel se baser.

J'ai pensé à plusieurs théories que j'ai étudiées lors de mes années d'étude à l'Université Catholique de Louvain :

- 1) J'aurais pu utiliser des modèles provenant du marketing comme la matrice attrait/attouts de McKinsey ou la matrice du Boston Consulting Group, qui met en avant le taux de part de marché et la croissance du marché. Ces deux matrices sont, cependant, trop centrées sur le marketing et la stratégie à employer quant à un produit, et ne reflètent pas assez, selon moi, la performance de l'entreprise (Vas, 2011).
- 2) J'aurais également pu analyser la performance d'une entreprise en calculant des ratios de rendement, de liquidité, d'endettement,... Mais je n'aurais pas su mettre en avant une théorie générale sur la performance car chaque cas est unique en fonction des entreprises étudiées et de leurs propres ratios (De Rongé, 2011).

J'ai donc décidé de me concentrer sur le cycle de vie. Le cycle de vie de l'entreprise est une

interprétation collective quant à la situation de l'entreprise.

Il existe les théories de Dodge, Mintzberg, ou de Torberg. Ces théories proposent des cycles de vie allant de 3 à 10 étapes (Lester, Parnell, & Carraher, 2003).

J'ai choisi le cycle de vie des entreprises proposé par Miller et Friesen (1984). Ce cycle de vie se décompose en 5 étapes afin d'avoir un cadre général mais relativement précis. Il est compatible tant pour les petites que les grandes sociétés.

L'ordre dans lequel les entreprises passent par ces différentes étapes n'est pas arrêté : il peut différer suivant les entreprises et leur histoire. Cependant, on peut considérer que toute entreprise se trouve d'office dans une de ces étapes.

Des recherches démontrent qu'au début de la vie de l'entreprise, le top manager se concentre plus à canaliser les problèmes externes à l'entreprise en début de cycle, tandis que lorsque l'entreprise grandit et devient mature, elle se concentre plus sur les aspects internes à l'entreprise (Lester, Parnell, & Carraher, 2003).

Le cycle de vie de l'entreprise se décompose en 5 étapes, décrites par Miller & Friesen (1984).

- 1) La naissance (ou l'existence, la phase entrepreneuriale, l'introduction) : C'est le commencement de l'entreprise. Le top management se concentre sur la viabilité de l'entreprise. La plupart du temps, l'ensemble des décisions se trouvent sous la responsabilité d'une seule et même personne.
- 2) La croissance (l'essor ou la survie) : L'entreprise est en phase de croissance et ainsi elle peut développer ses compétences spécifiques. Les objectifs sont revus régulièrement, mais ont tous le point commun d'assurer une santé financière efficace dans le but de rester compétitif en répondant aux attentes des clients et en s'adaptant à l'environnement.
Soit les entreprises y arrivent et donc grandissent et sont pérennes ou alors elles faillissent et ne vont pas plus loin, tombent en faillite.
- 3) La stabilité (ou la maturité) : L'entreprise a terminé sa croissance et est désormais stable et à maturité. L'entreprise met donc en place des procédures de gestion et de contrôles réfléchies. L'entreprise institutionnalise les procédures. Elle se pose des questions quant à sa pérennité dans un avenir plus lointain.
- 4) Le renouveau (ou la revitalisation) : L'entreprise veut retrouver une croissance. Elle se concentre sur la stratégie et l'innovation, ce qui peut amener certains changements au sein

de l'organisation. L'objectif est de redonner un coup de boost à l'entreprise pour assurer sa viabilité sur le long terme, et ainsi ne pas décliner

- 5) Le déclin (la mort) : C'est la fin de cycle, cette étape peut survenir après n'importe quelle étape expliquée précédemment. Les objectifs financiers de l'entreprise ne sont plus atteints. Certains travailleurs sont plus concernés par leurs propres objectifs plutôt que par ceux de l'entreprise. C'est le début de la fin. La rentabilité de l'entreprise s'érode. L'entreprise va à la faillite.

Les deux variables de l'axe sont le temps et les ventes de l'entreprise, qui représentent la rentabilité de l'entreprise.

Le schéma ci-dessous représente le cycle de vie de l'entreprise, les différentes étapes par lesquelles les entreprises peuvent passer, tout le long de leur existence, en fonction de leur rendement :

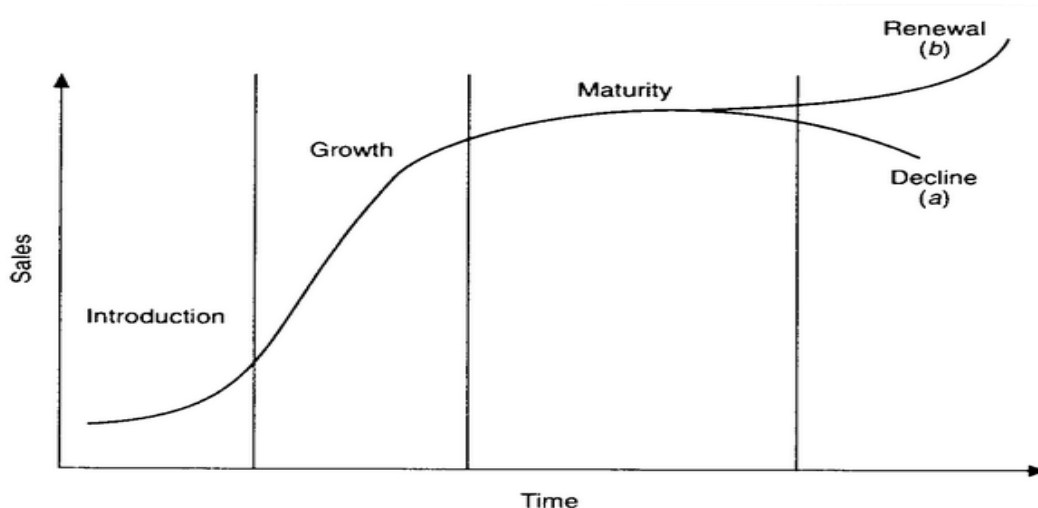


Figure 2 : Miller & Friesen (2004), Le cycle de vie l'entreprise

5.4.2 Hypothèses – Impact sur l'effectiveness de l'audit interne

Ces 5 étapes peuvent, selon moi, servir à mettre en avant différentes sortes d'entreprise, en fonction de leur performance.

Il nous permet de mettre en avant 5 différents types d'entreprise, à des moments différents de leur vie, en fonction de leur rentabilité, de leur performance.

Analyser ces différents types d'entreprise et l'impact qu'elles peuvent avoir sur l'effectiveness de l'audit interne me semble intéressant. Car les entreprises, en fonction de leur position dans ce cycle, pourraient avoir un impact bien différent sur l'effectiveness de l'audit interne, selon

moi.

- 1) L'introduction : C'est la création de société. L'entreprise n'est pas encore développée et n'a pas encore mis en place un département d'audit interne. Il d'agit souvent de PME, dans lesquelles la plupart des pouvoirs, fonctions sont réunis entre les mains d'une ou deux personnes, ce qui n'engendrerait pas un audit interne objectif et indépendant. La séparation des fonctions est un élément important pour assurer cette objectivité et cette indépendance. Il a y a peu de chance que l'entreprise possède un département d'audit interne.
- 2) La croissance : Etant donné la jeunesse de l'entreprise, il risque de ne pas y avoir de département d'audit interne ou en tous cas, celui-ci risque de ne pas savoir répondre à ce qui lui est demandé. En effet, travailler dans une organisation en croissance n'est pas un élément qui va jouer en sa faveur, le top management risque de ne pas prendre en considération ce département : il risquera d'être occupé à gérer l'ascension de son entreprise.
- 3) La maturité : Lors de cette phase, le département a déjà pu emmagasiner de l'expérience. Et l'entreprise peut mettre en place un processus de gouvernance d'entreprise efficace et efficient. Avec, entre autres, un département d'audit interne qui répond aux attentes.
- 4) Le renouveau : Elle représente l'entreprise en relance, l'entreprise qui était en maturité mais qui connaît une phase de croissance. Lors de cette phase, il est probable que le management ne se concentre pas totalement sur l'audit interne ou la performance de celui-ci, ni le fait que celui-ci réponde bel et bien aux attentes, car il sera plus concentré à gérer sa croissance.
- 5) Le déclin : Cette phase représente l'entreprise en difficulté. Lors de cette phase, il est possible que l'audit interne ait du mal à avoir accès à l'information demandée car les process sont défaillants et les travailleurs de l'entreprise ne sont peut-être pas entièrement disposés à répondre à leurs questions. Ce qui poserait un soucis au département d'audit, qui ne serait pas sûr de pouvoir assurer son effectiveness.

J'aimerais donc analyser l'effectiveness de l'audit interne en fonction de la performance de l'entreprise, représentée dans ce cas comme la phase dans laquelle l'entreprise se trouve dans son cycle de vie.

5.5 La Culture Organisationnelle :

5.5.1 Définition

Selon Louart et Sire (2004), sociologues français, « *la culture organisationnelle correspond à l'ensemble des activités, des règles de fonctionnement et des valeurs qui sont communs au groupe social que constitue l'organisation dans son ensemble* ».

Il me semble intéressant d'analyser si la culture d'entreprise a un impact sur l'effectiveness de l'audit interne. C'est-à-dire analyser quel est l'impact des croyances et comportements des travailleurs d'une même entreprise sur l'effectiveness de l'audit interne.

Est-ce qu'en fonction de la culture d'entreprise, le travail réalisé par l'audit interne va varier ? Répondra-t-il toujours aux attentes ?

Même s'il a déjà été démontré qu'une bonne et présente culture organisationnelle a un impact positif sur les employés et leur travail (Messmer, 2001), il me semble intéressant d'étudier le possible impact que cette culture organisationnelle peut avoir sur l'effectiveness de l'audit interne.

5.5.2 Choix du modèle

Pour étudier ce facteur, j'aurais pu m'aider du modèle de Denison et Mishra (1995) qui est une référence en termes de modèle de culture organisationnelle (voir Annexe n°1). Ce modèle met en avant plusieurs sortes de cultures d'entreprises, ainsi que les impacts que celles-ci peuvent avoir sur le rendement de l'entreprise.

Il est établi en fonction de deux variables qui sont le fait que le travailleur se concentre sur le monde interne ou externe et le fait que le travailleur soit flexible ou stable par rapport aux changements du monde extérieur.

4 styles apparaissent suite à ces facteurs : cohérence, adaptabilité, implication et mission. Cependant, selon moi, ce modèle ne met pas assez en avant les relations que les travailleurs peuvent créer entre eux : il met plutôt en avant des cultures axées sur le rendement de l'entreprise. C'est pour cela que je n'ai pas choisi ce modèle.

J'ai plutôt opté pour le modèle de culture d'entreprise de Goffee et Jones. Il a été créé en 1996 et reste toujours une référence en la matière.

Selon Goffee et Jones, une entreprise est une communauté (Martin, 2009), elle rassemble toute une série d'individus autour d'un intérêt commun. Selon eux, une culture, comme n'importe quelle autre culture, peut être étudiée selon une approche sociologique. Les deux facteurs qui influencent la culture d'entreprise, selon Goffee et Jones, sont la sociabilité et la solidarité, qu'ils définissent comme ceci :

1) La sociabilité : Celle-ci est mesurée par l'amitié sincère entre les membres de l'entreprise. Ce sont plutôt les émotions et les considérations sociales qui seront mises en avant pour ce facteur.

2) La solidarité : Celle-ci est mesurée par la capacité des membres de l'entreprise à poursuivre un ou plusieurs buts communs, rapidement et efficacement, sans se préoccuper des relations personnelles.

Ces deux facteurs peuvent être faibles ou élevés.

Cela nous donne une matrice composée de quatre sortes de cultures d'entreprise bien distinctes.

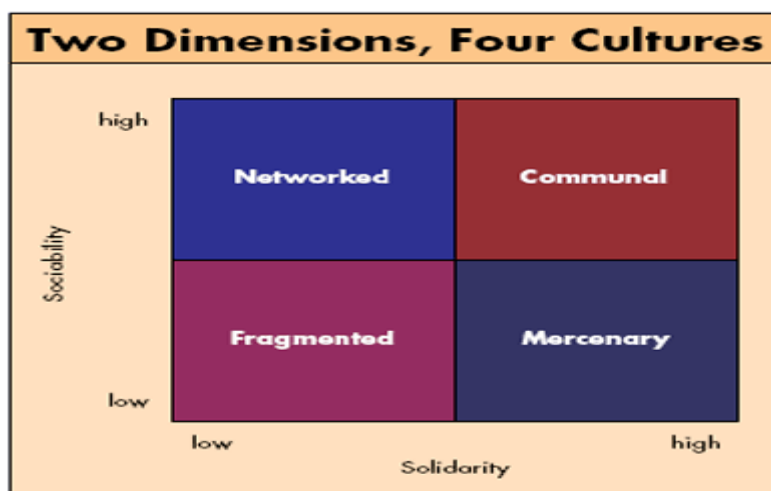


Figure 3 : Goffee et Jones, 1996. « What holds the modern company together ? »

1) La culture mercenaire : Elle est représentée par une sociabilité basse mais une solidarité haute.

C'est l'entreprise où les travailleurs s'alignent sur les objectifs et la performance de l'entreprise, sans tenir compte des aspects relationnels. Les questions personnelles et privées sont largement séparées. Les relations qu'ont les employés entre eux sont, la plupart du temps, essentiellement professionnelles.

Les travailleurs sont focalisés sur la performance. L'échec ne fait pas partie de leur vocabulaire. Ce qui compte, c'est de faire du chiffre.

- 2) La culture fragmentée : Elle est représentée par une faible sociabilité et une faible solidarité. Cela représente les entreprises dans lesquelles le sentiment d'appartenance est quasi inexistant. Les travailleurs ne créent pas de relations entre eux, il y a peu de consensus ou d'amitié entre les travailleurs.

Ceux-ci ne sont pas non plus motivés par le fait d'effectuer un travail en groupe, ensemble. On peut résumer ce genre d'entreprise comme ayant peu ou pas de culture d'entreprise.

- 3) La culture communautaire : Elle est représentée par une sociabilité forte et une solidarité forte.

C'est l'entreprise qui possède une identité forte, et partagée par ses employeurs. Ceux-ci ont créé des liens entre eux, tant privés que professionnels. Ils s'entendent bien et aiment travailler ensemble.

La culture d'entreprise est bien présente et importante au sein de ce genre d'entreprises.

- 4) La culture de réseau : Elle est représentée par une sociabilité forte et solidarité faible. C'est l'entreprise dans laquelle les employés s'entendent bien. Des relations se créent, les collègues deviennent des amis.

A côté de cela, la solidarité est faible. Ce qui signifie que les collègues, entre eux, ne collaborent pas facilement. Il y a peu d'engagement sur les projets communs de l'entreprise. Chacun pense à ses propres objectifs.

5.5.3 Hypothèses – Impact sur l'effectiveness de l'audit interne

Ces quatre différentes cultures d'entreprise peuvent avoir, selon moi, des impacts différents sur l'effectiveness de l'audit interne.

Selon moi, il n'est pas nécessaire que les deux facteurs soient élevés si on veut optimiser le travail effectué par le département d'audit.

En effet, pour que l'auditeur puisse convenablement faire ce qui lui est demandé, il doit travailler dans une entreprise où les travailleurs apprécient le fait de travailler ensemble : regarder dans la même direction et avoir les mêmes objectifs

Grâce à cela, l'auditeur interne travaillera dans un environnement propice à la réalisation de ses objectifs. Il aura plus facilement accès à l'information et les travailleurs coopéreront. Cela

facilitera le travail réalisé par l'auditeur interne. La solidarité présente dans l'entreprise est donc importante, selon moi, pour assurer l'effectiveness de l'audit interne.

Le côté 'sociabilité', selon moi, n'a pas réellement d'impact significatif sur l'effectiveness de l'audit interne. Toutefois, il est possible que celui-ci aide à renforcer l'effectiveness du travail réalisé par l'audit interne car de manière générale, avoir des bonnes relations avec ses collègues est toujours un plus.

J'espère, grâce aux interviews réalisées, pouvoir identifier si, en fonction de la culture d'entreprise, celle-ci a un impact différent sur l'effectiveness de l'audit interne.

5.6 Le Style de management :

5.6.1 Définition

Tout d'abord, il est intéressant d'expliquer ce que veut dire le terme 'style de management'. Le style de management est¹¹ « *la manière par laquelle le management met en place son leadership. Il peut dépendre de bons nombres de facteurs, comme les circonstances propres à l'entreprise, le contexte organisationnel de l'entreprise, etc.* »

5.6.2 Choix du modèle

De nombreux modèles ont été mis en place pour décrire le style de management mis en place dans différentes entreprises.

Taylor (1912) a été le premier à tenter d'établir une théorie du management lorsqu'il créa le groupe d'organisation scientifique du travail. Selon lui, la direction devait adopter l'attitude 'marche ou crève' auprès de ses employés, qu'il voyait comme n'étant qu'un facteur de production.

Depuis, plusieurs théoriciens ont étudié les styles de direction. Et ce, à partir d'études menées sur de nombreuses entreprises.

¹¹ http://fr.wikipedia.org/wiki/Styles_de_management

Citons, à titre d'exemples :

- Le modèle de Rensis Likert (1961), qui met en avant des managements de style consultatif, participatif, autoritaire ou paternaliste (Voir Annexe n°2).

A première vue, ce modèle me semblait attrayant. Mais en l'analysant, je me suis rendu compte que ces différents modèles ont été créés grâce aux facteurs 'besoin du personnel' et 'niveau technologique de l'entreprise'.

En effet, selon moi, il ne m'aiderait pas à analyser l'effet que le style de management peut avoir sur l'effectiveness de l'audit interne.

Je ne pense pas que classifier les styles de management en fonction du niveau technologique de l'entreprise peut être utile dans la recherche d'éléments du style de management pouvant influencer l'effectiveness de l'audit interne. Le niveau technologique de l'entreprise dépend, généralement, de l'entreprise dans sa globalité, du secteur de l'entité et non pas du style de management de celle-ci.

Je préfère donc analyser un modèle dont les variables sont en relation avec des choix effectués par le management.

- Le modèle de Tannenbaum et Schmitt (1958), qui analyse le style de management en fonction de la liberté laissée aux travailleurs par rapport à l'autorité exercée par les supérieurs.

Le style de management, selon Tannenbaum et Schmitt, peut être de 7 sortes, et est décliné sous forme de phrases et va de 'il prend des décisions et les annonce' à 'il laisse le groupe libre de choisir tant que certaines contraintes sont respectées' en passant par 'il présente une décision conditionnelle qu'il se déclare prêt à changer' (Annexe n°3).

Pour ce modèle, même si les deux variables me semblaient intéressantes, le fait de décrire les styles de management par des phrases n'est pas assez efficace selon moi. On retient plus facilement et c'est bien plus accrocheur lorsqu'une typologie est résumée grâce à un seul mot. C'est pour cela que j'ai décidé de ne pas utiliser ce modèle.

J'ai donc finalement décidé d'utiliser la grille managériale créée par Blake et Mouton (1964).

En effet, il propose une approche structurée des modalités d'action du manager. Il va nous être utile pour analyser la façon dont peut être gérée une entreprise. En identifiant des caractéristiques spécifiques de différentes sortes de leaders, de management. Le modèle est composé de deux axes, deux caractéristiques spécifiques du comportement managériale:

1° L'importance que le travail soit terminé, 'Concern Production' (en x). Il privilégie donc le résultat, il concentre donc son management sur les tâches à effectuer, les flux, l'organisation et surtout la rentabilité et la performance.

2° L'importance accordée aux personnes réalisant le travail, 'Concern People' (en y). En d'autres mots, il privilégie la relation, c'est-à-dire que le manager pense d'abord aux collaborateurs, à leurs compétences, leurs motivations mais également aux interactions que ceux-ci ont.

Ces axes sont donc en rapport avec la production et le bien-être de la main d'œuvre.

En combinant les deux, Blake et Mouton ont cartographié les différents grands styles de management.

Délaisser un des deux, voire les deux facteurs n'est pas une solution optimale pour l'entreprise. Pour Blake et Mouton, les leaders efficaces sont ceux qui sont orientés à la fois sur la tâche et sur la production.

En effet, si l'entreprise ne tient compte que de ses résultats, mais pas du tout de l'état de ses travailleurs, cela mènera à de la non-satisfaction et de l'insatisfaction du côté des travailleurs. A l'inverse, une trop importante prise en considération du bien-être des travailleurs en dépit de la production n'engendrera pas une situation optimale quant à la réalisation des différents buts et objectifs de l'entreprise.

La matrice comprend 5 positions spécifiques, représentant 5 différents modèles de management.

Chaque position étant classée sur les axes sur une échelle de 1 à 9, en fonction de l'importance portée par le management aux différents facteurs.

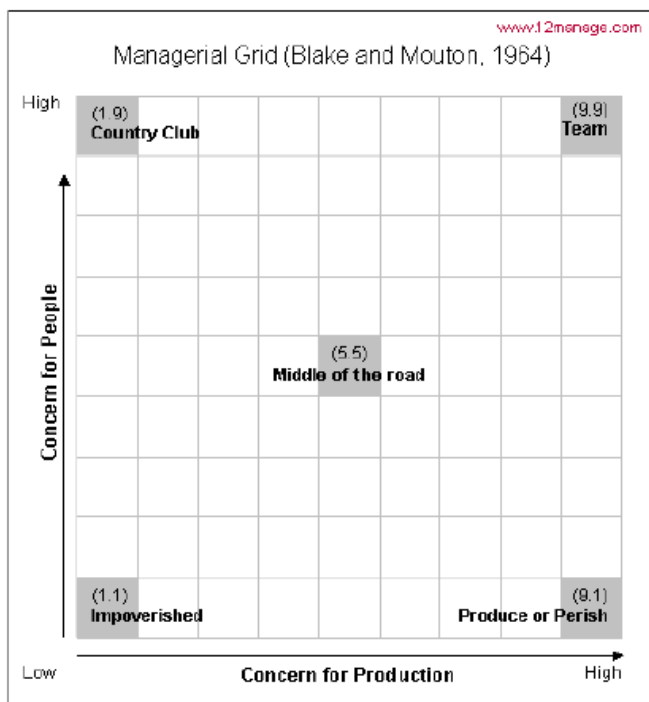


Figure 3 : Blake & Mouton (1964), Managerial Grid

1) Le style de management au point (1,1) : le laissez-faire ou laxiste

Ce style de management n'accorde aucune véritable importance que ce soit à la production ou aux travailleurs. Le manager évite les problèmes en ne s'investissant dans aucune des deux parties.

Ce qu'il veut absolument c'est de ne pas être tenu responsable de quoique ce soit. Le leader veut passer inaperçu. Ils agissent comme ça dans le but de protéger leur propre personne, leur propre job.

2) Le style de management au point (1,9) : Le Participatif, Social

Ce style de management concentre son attention sur les besoins des employés. Le manager a un côté relationnel bien plus développé que celui concentré sur la production. Il fait attention à la sécurité et au confort de ses employés. Bref, ce qui l'intéresse et le bien-être de ses travailleurs lorsqu'ils sont sur leur lieu de travail. Il espère que grâce à cela, la performance de l'entreprise va s'améliorer. Il est contre le fait d'utiliser la manière forte pour se faire entendre, de peur que cela n'affecte la performance de son entreprise. L'entreprise aura donc une bonne ambiance mais ne sera peut-être pas viable, en fin de compte. A côté du management humain, le management n'est pas très efficace.

3) Le style de management au point (9,1) : Produire à tout prix, Autoritaire

Le management se concentre sur la production, sans tenir compte du bien-être de ses collaborateurs. C'est un leader autoritaire. Il considère les employés comme des outils de production. Leur relation se résume à un salaire versé en contrepartie de performance pour la société. Il n'entretient pas de relation avec ses employés. Il veut juste que les objectifs soient remplis, peu importe s'il faut sévir ou mettre des règles strictes. Ils prévoient tout et ne laissent pas place à l'imprévu. L'inconvénient est que ce comportement du manager risque d'engendrer un important turnover du côté des travailleurs.

4) Le style de management au point (9,9) : Le style leader, Intégrateur

C'est le management ultime. Celui-ci est engagé tant dans le relationnel que dans le productif. Il est très motivant. C'est une sorte de management dans laquelle le travail d'équipe est encouragé, tout comme l'engagement de la part des employés. Les travailleurs se sentent concernés par ce qui se passe dans l'entreprise. A côté de cela, ils sont également impliqués dans les objectifs de production de l'entreprise. Cela engendre l'organisation d'une atmosphère d'équipe basée sur la confiance et le respect. Il produit un environnement de travail très motivant conduisant à des résultats optimaux.

5) Le style de management au point (5,5) : Le milieu du Gué, Intermédiaire

Ce style de management est le compromis entre une focalisation sur la production ou sur le relationnel. Il tente de remplir les objectifs d'une manière raisonnable, sans délaisser les besoins des travailleurs. Néanmoins, il peut également faire preuve d'un manque de composantes relationnelles et opérationnelles. Cela peut signifier un manque de stratégie managériale (Zeidan, 2009).

Bien que ce modèle ne soit pas des plus récents et peut paraître classique, il constitue néanmoins une bonne base lorsque l'on veut évaluer le style de management dominant.

5.6.3 Hypothèses – Impact sur l'effectiveness de l'audit interne

Analyser l'influence du style managérial par rapport au département d'audit interne me semble intéressant.

Voici mon point de vue, que je confronterai à l'avis de professionnels de métier, par rapport à l'impact de ce facteur sur l'effectiveness de l'audit interne

Grâce à son indépendance et son objectivité, l'audit interne peut se rendre compte du style managérial dans lequel l'entreprise se trouve.

Selon moi, les deux facteurs, production et people, peuvent influencer le travail réalisé par le département. Pour avoir un audit interne qui répond le plus possible aux attentes du management, il faut que le management combine le facteur production et le facteur relationnel.

Lorsque le management se concentre sur la production, ce penchant pourrait très bien avoir un impact positif sur l'audit interne, car le management, s'il se rend compte de l'impact que l'audit interne peut avoir sur la productivité l'entreprise en général, peut décider d'investir dans l'audit interne, de lui fixer de vrais objectifs, de le motiver et le pousser. Et ainsi avoir un impact positif sur l'effectiveness de ce département.

D'un autre côté, si l'entreprise se concentre sur ses travailleurs et le relationnel, la direction pourra également considérer leurs travailleurs du département audit interne comme importants.

Ceux-ci seraient donc satisfaits de leurs conditions de travail et ainsi feraient tout pour répondre aux attentes concernant l'audit interne.

Il va être intéressant d'analyser l'impact de ces deux facteurs, de ces styles de management sur l'effectiveness de l'audit interne.

PARTIE 2 : ANALYSE EMPIRIQUE

1. Une étude qualitative, Pourquoi - Comment ?

J'ai choisi de faire une étude qualitative pour la partie pratique de mon mémoire.

En effet, c'est celle qui correspondait le mieux au thème que j'ai choisi d'étudier.

En effectuant un mémoire-recherche, j'ai émis toutes sortes d'hypothèses quant à différents facteurs du contexte organisationnel pouvant avoir un impact sur l'effectiveness de l'audit interne. Les confronter à l'avis de professionnels me semblait bien plus pertinent que de faire de larges enquêtes quantitatives qui seraient analysées par la suite via des logiciels statistiques.

Interviewer des personnes en profondeur, et en face à face, me semble être la meilleure solution.

Grâce à cela, on peut bénéficier au mieux des informations dont on a besoin, ou demander des éclaircissements lorsque leurs réponses nous paraissent floues.

On peut également se rendre compte de la motivation qu'ils ont par rapport à ce qu'ils disent, grâce, notamment, aux termes utilisés ou à l'intonation mise dans la voix lors de notre discussion.

Mon choix était donc rapidement fait.

Pour pouvoir mener à bien mes enquêtes et avoir un panel assez important, j'ai décidé d'interviewer 10 personnes.

Vu que je ne connaissais personne dans le milieu de l'audit interne, j'ai dû faire jouer mes relations, passer différents coups de fils et surtout utiliser les réseaux sociaux.

J'ai demandé à rejoindre le groupe Linked'In des Auditeurs Internes Belges. J'y ai posté mon annonce, décrivant mon sujet de mémoire, ainsi que ma requête : j'avais besoin de l'avis de professionnels du métier par rapport aux facteurs analysés lors de ma partie théorique.

La responsable du groupe m'a également proposé de poster mon annonce dans la newsletter envoyée mensuellement à tous les membres du groupe (Voir Annexe n°4). Grâce à toutes ces démarches, j'ai pu fixer 10 rendez-vous avec des professionnels et ainsi avoir un échantillon assez large que pour pouvoir mener à bien la partie pratique de mon mémoire.

Après avoir retapé toutes les interviews, j'ai utilisé le logiciel d'analyse d'enquêtes qualitatives Dedoose¹² : j'ai ainsi pu coder et différencier les sujets abordés lors de chaque interview, en fonction de chaque thème/question abordée.

Après cela, il ne me restait plus qu'à exporter ces données provenant de Dedoose, et analyser les résultats obtenus.

2. Déroulement des interviews

Mes interviews étaient semi-directives, j'avais un guide d'entretien structuré [Annexe n°5], mais il me semblait aussi important de laisser les intervenants s'exprimer librement lors d'une étude qualitative.

Les interviews se déroulaient de cette manière :

1) L'introduction : Après avoir remercié l'intervenant de me consacrer une heure de son temps, je présentais mon mémoire et répondais aux questions que celui-ci pouvait se poser par rapport à mon travail. Grâce à cela, tout était clair dans l'esprit de mon interlocuteur, qui savait ce que j'attendais de cette interview et pouvait réfléchir de manière adéquate par rapport au sujet de mon mémoire.

2) Présentation de la personne interviewée : Ensuite, je demandais à mon interlocuteur de se présenter en m'expliquant son parcours professionnel, son expérience dans l'audit interne, ainsi que sa place au sein de la société.

Je demandais également qu'il me présente le département d'audit interne dont il fait partie, ou alors l'entreprise prestataire de services d'audit interne pour laquelle il travaille. Ainsi, je pouvais me faire une idée du contexte dans lequel la personne travaille et du point de vue que celle-ci peut avoir par rapport au département d'audit interne d'une entreprise. Mais également, au vu de son expérience, je pouvais me rendre compte de la légitimité des propos relatés par cette personne.

3) L'interview : Pour chaque facteur, je demandais d'abord l'avis général de mon interlocuteur quant à l'impact que celui-ci pouvait avoir, selon lui, sur l'effectiveness de l'audit interne.

¹² <http://www.dedoose.com/>

Ensuite, je lui demandais si, selon lui, les hypothèses que j'avais émises lors de ma revue de littérature lui semblaient crédibles ou pas.

Ensuite, après avoir discuté de tous les facteurs de ma partie théorique, je demandais à la personne interviewée si, selon elle, il y avait d'autres facteurs pouvant influencer l'effectiveness de l'audit interne.

De nouveaux facteurs pouvant influencer l'effectiveness ont donc été discutés suite à cette question.

A côté de cela, bien que mon interview soit semi-structurée, je devais tout de même faire attention à ce que mon interlocuteur ne parte pas trop en digression.

La plupart d'entre eux m'ont parlé avec passion de leur métier. Ce qui engendrait de temps en temps des réponses pas totalement en ligne avec mes attentes. Dans ce cas, je les laissais parler puis réajustais ma question afin de bien rester concentrés sur la problématique de mon mémoire.

3. Présentation des interviewés

Avant d'analyser les différents avis et opinions que j'ai pu récolter lors de mes interviews, il me semble intéressant de présenter chacun de mes interlocuteurs. Bien entendu, je leur avais assuré que tout ce qui serait dit resterait confidentiel. Je ne vais pas spécifier quelconque information qui permettrait de les identifier.

Interview n°1 :

La première personne interviewée est une audit manager d'un groupe belge coté, présent partout dans le monde. Elle y travaille depuis 10 ans et a donc pu ainsi acquérir une certaine expérience du métier d'auditeur interne. Ce groupe est actif dans la grande distribution alimentaire. En Belgique, le département d'audit interne a été créé il y a 10 ans et compte actuellement 15 employés et se veut pro-actif. Pour la suite de ce travail, cette personne interviewée sera appelée 'N°1'. Son interview se trouve en Annexe N°6.

Interview n°2 :

La deuxième personne interviewée est audit director du même groupe que la première personne interviewée. Cependant, il ne travaille dans l'entreprise que depuis 6 mois. Avant cela, il a acquis une expérience de 14 ans dans différents secteurs et aux quatre coins du monde. Grâce à cela, il a acquis une large expérience du métier de l'audit interne, tant du point de vue des approches, que des équipes. Pour la suite de ce travail, cette personne interviewée sera appelée 'N°2'. Son interview se trouve en Annexe N°7.

Interview n°3 :

La troisième personne interviewée est audit director d'une grande entreprise de télécommunication belge. Cette entreprise est semi privée-publique Il y travaille depuis 30 ans et fait partie du département d'audit interne depuis une quinzaine d'années. Il y travaillait auparavant en tant qu'ingénieur.

Le département d'audit interne a été créé il y a plus de 30 ans et est composé, à l'heure actuelle, d'une quinzaine de personnes, réparties en deux équipes d'audit indépendantes l'une de l'autre. Pour la suite de ce travail, cette personne interviewée sera appelée 'N°3'. Son interview se trouve en Annexe n°8.

Interview n°4 :

La quatrième personne interviewée est audit director d'une grande banque belge. L'entreprise est semi privée-publique. Il est en place depuis 2011 et a déjà accumulé une dizaine d'années dans ce département d'audit interne qui est déjà assez vieux. Il est également certifié audit interne et chief risk manager. Il suit également pas mal de formations en rapport avec son métier. Il s'intéresse également à la fonction de comité d'audit. Il lit pas mal d'ouvrages scientifiques à ce propos. Il va pouvoir m'apporter une perception venant tant du haut que du bas par rapport au département d'audit interne. Pour la suite de ce travail, cette personne interviewée sera appelée 'N°4'. Son interview se trouve en Annexe N°9.

Interview n°5 :

La cinquième personne interviewée est audit director d'une des plus grosses entreprises distributrice de gaz et d'électricité au monde.

Il travaille dans le secteur de l'audit interne depuis 15 ans, il a voyagé partout dans le monde pour son travail. Il dirige actuellement le département d'audit interne de la branche « Marketing & Sales » au niveau de l'Europe. Son équipe compte 8 personnes. Au niveau du groupe, il y a environ 150 auditeurs internes. Le département existe depuis longtemps car l'entreprise est assez ancienne. Pour la suite de ce travail, cette personne interviewée sera appelée 'N°5'. Son interview se trouve en Annexe N°10.

Interview n°6 :

La sixième personne interviewée est audit director d'une multinationale, leader mondial du marché de la production de verre/vitres. Il gère la partie Europe/Brésil/Moyen-Orient/Russie en ce qui concerne l'audit interne du groupe. Il y travaille depuis plus de 12 ans. Son équipe est composée de 8 auditeurs, dont 5 situés en République Tchèque, pour une question de coûts. Ils dépendent de l'aile asiatique du groupe, afin que leur indépendance soit préservée, bien qu'ils soient situés en Belgique. Le département existe depuis des années, en tous cas pour l'aile Européenne du groupe, qui fut rachetée pour la maison-mère japonaise en 1981. Pour la suite de ce travail, cette personne interviewée sera appelée 'N°6'. Son interview se trouve en Annexe N°11.

Interview n°7 :

La septième personne interviewée ne fait pas partie d'un département d'audit interne. C'est un prestataire de services d'audit interne. Après avoir accumulé de l'expérience comme auditeur prestataire de services dans un BigFour, il décida de se lancer comme indépendant et créa sa propre société de prestataire de services d'audit interne. A coté de cela, il a également été président de l'Institut des Auditeurs Internes Belges, mais il est aussi professeur

d'université. Pour la suite de ce travail, cette personne interviewée sera appelée 'N°7'. Son interview se trouve en Annexe N°12.

Interview n°8 :

La huitième personne interviewée est audit manager d'un groupe belge présent partout dans le monde et est leader dans le domaine de la production et de la vente de chaux. Le groupe n'est pas coté. Ce qui veut dire qu'ils n'ont pas d'obligations d'avoir un département d'auditeur. Ils en ont mis un en place car ils le voulaient réellement. Ils veulent donc que celui-ci soit pro-actif. Cette dame s'occupe de la partie 'Western Europe' de l'audit interne du groupe. Elle y travaille comme auditrice interne depuis presque 10 ans. Le département a été créé il y a 11ans. Bien que l'équipe d'audit ne soit composée que de 4 auditeurs, ils veulent couvrir le plus de risques possibles. Pour la suite de ce travail, cette personne interviewée sera appelée 'N°8'. Son interview se trouve en Annexe N°13.

Interview n°9 :

La neuvième personne interviewée travaille pour un Big Four. C'est donc un prestataire de services d'audit interne. Il y est Senior Manager. Il s'occupe de l'audit interne d'organisations du secteur public. Ils créent donc des départements d'audit dans ces organisations, ou alors ils prestent entièrement ce service. Ils travaillent soit en collaboration avec le département d'audit interne de l'entreprise ou en outsourcing à 100%. Pour la suite de ce travail, cette personne interviewée sera appelée 'N°9'. Son interview se trouve en Annexe N°14.

Interview n°10 :

La dixième personne interviewée ne fait pas partie d'un département d'audit interne. Elle s'occupe du contrôle de gestion d'une société distributrice d'aliments pour animaux. Cette société fait partie d'un groupe qui a un comité d'audit et un département d'audit interne. Elle a donc une 'vue d'en bas' par rapport au travail de l'audit interne. De plus, elle effectue une

sorte d'audit interne dans le cadre de sa fonction de contrôleuse de gestion. Il me semblait pertinent d'avoir, sur un panel de 10 interviewés, l'avis d'une personne un peu extérieure à la fonction d'audit interne. Tout en y étant assez proche. Pour la suite de ce travail, cette personne interviewée sera appelée 'N°10'. Son interview se trouve en Annexe N°15.

Ces 10 personnes interviewées représentent un large panel d'avis quant à la fonction d'auditeur interne au sein d'une société. Grâce à cela, j'ai pu rassembler l'avis de 7 auditeurs internes de grandes entreprises. Ces auditeurs internes ont tous une grande expérience de la profession.

A côté de cela, les 2 auditeurs internes prestataires de service vont pouvoir m'apporter un avis différent quant à l'impact du contexte organisationnel sur l'effectiveness de l'audit interne. Bien que ce soient des prestataires de service, ils ont tous deux un avis légitime sur la fonction d'audit interne, au vu de leur expérience. Cependant, au vu de ce statut de prestataire de services d'audit interne, je devrai cependant, de temps en temps, nuancer leurs propos. Car ils ne sont pas employés, à proprement parler, par l'entreprise auditée. Ils risquent moins de se faire influencer par des éléments du contexte organisationnel propre à l'entreprise.

J'ai donc également interviewé une dixième personne ne faisant pas partie d'un département d'audit mais qui collabore régulièrement eux. Pour diversifier mon panel, j'ai trouvé intéressant d'avoir un avis 'venant du bas' par rapport à l'auditeur interne.

4. Analyse des interviews

Lors de cette partie, je vais analyser les différentes interviews, en fonction de chaque facteur présenté dans la partie théorique. Grâce au logiciel Dedoose et au codage que je réalisais sur chaque interview, je pouvais extraire les données du logiciel par facteur, ce qui simplifiait pour mon analyse. (Voir en annexe une capture d'écran du logiciel Dedoose (Annexe N°16).) L'analyse de ces facteurs va se dérouler de la même manière que les interviews.

Je vais d'abord analyser l'avis des intervenants par rapport à l'impact que chaque facteur peut avoir, de façon générale. Ensuite, vis-à-vis des hypothèses émises lors de ma revue de

littérature.

4.1 Support du Top Management :

Tant pour le support du top management d'un point de vue général, que d'un point de vue des hypothèses émises lors de la partie théorique, il y a eu un consensus autour de la question de l'impact du support du top management sur l'effectiveness de l'audit interne. Ce facteur influencer l'effectiveness de l'audit interne.

4.1.1 Général :

Les 10 personnes interviewées ont eu le même avis par rapport à l'impact que celui-ci pouvait avoir sur l'effectiveness de l'audit.

Selon eux, le support du top management est primordial pour assurer l'effectiveness de l'audit interne.

Comme le dit bien N°2, le Tone at the Top¹³ est très important pour l'audit interne. Le 'Tone at the Top' est le climat général mis en place au sein de l'entreprise par le management. C'est la manière avec laquelle ce dernier décide de voir son organisation, le climat que celui-ci décide d'installer. Si celui-ci ne supporte pas l'audit interne, ce dernier aura du mal à remplir les objectifs qui lui ont été confiés.

Par exemple, si les recommandations effectuées par l'audit interne ne sont pas mises en place, ou pas prises en considération, celui-ci n'a pas lieu d'être : il n'apporte pas de valeur ajoutée (N°5). Il faut que le top management suive le travail de l'audit interne, l'accompagne dans son déploiement et dans la mise en place des plans d'actions proposés. Ainsi, si le management comprend que les recommandations sont importantes pour mieux gérer les risques, il va se focaliser sur leur implémentation, et assurer l'effectiveness de l'audit interne (n°9).

Cependant, pour cela, il faut également que le département d'audit interne attire l'attention du top management et lui montre ce qu'il peut lui apporter comme valeur ajoutée, et ainsi lui prouver qu'il peut être un partenaire de qualité pour le business (N°4).

¹³ http://en.wikipedia.org/wiki/Tone_at_the_top

Si c'est le cas, le top management aidera le département d'audit interne à réaliser les objectifs fixés. Celui-ci pourra donc donner une certaine attention et visibilité au travail de l'audit interne au sein de l'entreprise (N°5), lui montrer des signes de confiance (N°3), le suivre dans son travail et ses recommandations et asseoir, entre autres, la position de celui-ci dans l'entreprise (N°8). Cela permettra à l'audit interne d'effectuer sa mission dans de bonnes conditions.

Dans l'autre sens, si le management ne croit pas en l'audit interne, le message et l'accès à l'information dans le reste de l'entreprise risquent d'être plus difficile, car l'audit interne n'aura aucun écho. Si la direction ne légitime et ne supporte pas le département d'audit interne, celui-ci aura beaucoup de mal à répondre aux objectifs qu'il doit remplir (N°10).

4.1.2 Hypothèses

1) Budget alloué :

Qu'il soit alloué par le top management ou par le comité d'audit, tous les interviewés sont d'accord pour dire que le budget que le département d'audit interne va recevoir est important.

En effet, même si le département d'audit interne n'a pas besoin d'énormes moyens (comparé à un département production, par exemple (N°10)), le budget est facteur un important pour assurer l'effectiveness de l'audit interne, et va avoir un impact sur le travail réalisé par les auditeurs internes.

Tant en quantité qu'en qualité (N°6).

Pour fonctionner convenablement, le département a besoin d'un nombre suffisant d'auditeurs, mais également de fonds pour pouvoir se déplacer aux différents sièges de l'entreprise afin d'y effectuer leurs audits (N°8). Si l'équipe d'audit a décelé un risque significatif de fraude dans une filiale de production à l'autre bout du monde, il lui sera primordial, s'il veut atteindre ses objectifs, d'avoir certains supports (assez de budget pour assurer le voyage, l'hébergement, et tous les autres aspects logistiques du voyage).

En plus, pour mener à bien cette mission, il doit y avoir un staff d'audit assez nombreux et pouvant avoir accès l'information nécessaire. Il faut que les travailleurs sur place coopèrent, qu'ils aient reçu certaines instructions de collaborer avec l'audit interne, de la part de leur

hiérarchie. Car, comme dit au point précédent, si le top management supporte l'audit interne en insistant auprès du middle-management présent sur place que le travail de l'audit interne est important, mais également qu'il est important de coopérer, cela facilitera le travail de l'audit interne.

Ces éléments réunis permettront à l'audit interne de travailler dans de bonnes conditions, pour et ainsi d'assurer son effectiveness.

L'équipe d'audit doit également être capable de faire appel à des consultants/experts externes, lorsqu'ils font face à des matières plus sensibles (N°5). Ou ne serait-ce que d'offrir des formations à ses auditeurs afin que leurs connaissances soient à jour.

Tous ces éléments dépendent du budget, qui influence donc l'effectiveness de l'audit interne.

2) Communication du top management :

Les intervenants sont également d'accord pour dire que le fait que le top management communique avec l'audit interne a un impact positif sur l'effectiveness de l'audit interne. Ainsi, l'audit interne est au courant de ce qui se passe dans l'entreprise, des stratégies adoptées, ou toute autre information qui pourrait servir à l'audit interne (N°2). Ce qui engendrera une certaine transparence de la part du management (N°1).

La bonne communication facilitera également l'accès à l'information, qui est un des éléments essentiels pour que le département d'audit interne puisse faire le travail qui lui a été demandé (N°7).

Par contre, il n'y a pas réellement de fréquence requise à ces communications/rencontres entre le top management et l'audit interne, tant que le département d'audit interne est mis au courant des décisions qui ont été prises au sein de l'entreprise, et de toute information qui pourrait lui être utile (N°10).

3) Focus sur les risques :

Comme l'a spécifié N°6, le 'risk awareness' (le fait d'être sensible aux risques de son organisation) du top management est un élément important pour le département d'audit interne. Si le top management ne se tracasse pas des risques, le reste l'entreprise ne va pas s'en préoccuper non plus. Cela sera donc difficile pour l'audit interne d'apporter de la valeur

ajoutée (N°2).

Si le management a un intérêt pour les risques et le contrôle interne, il sera par définition attentif au département d'audit interne, et au fait qu'il remplisse bien ses objectifs (N°5). Pour un département d'audit interne, avoir un top management qui est concerné par la gestion des risques et le contrôle interne est positif, cela signifie que le top management supporte le département d'audit.

S'il prend les risques de son organisation en compte, le top management mettra en place les recommandations de l'audit interne, ce qui motivera ce dernier, et pourra améliorer son effectiveness (N°9).

Plus l'entreprise prendra les risques en considération dans sa stratégie, plus ce sera plus facile pour l'audit interne de travailler (N°6).

4.1.3 Conclusion

Le support du top management, que ce soit de manière globale ou plus spécifique via les hypothèses posées lors de la revue de littérature, a un impact primordial sur l'effectiveness de l'audit interne. Sans ce 'Tone at the top', le département d'audit interne aura du mal à réaliser les missions qui lui ont été confiées.

4.2 Comité d'audit :

Pour ce point, tous les intervenants avaient le même avis général. Le comité d'audit est important, et peut avoir un impact sur l'effectiveness de l'audit interne.

Cependant, selon les intervenants, il y a certaines conditions nécessaires pour que ce comité d'audit ait véritablement un impact positif sur l'effectiveness de l'audit interne. A défaut de respecter ces conditions, le comité d'audit pourrait même avoir une influence négative sur l'effectiveness de l'audit interne.

4.2.1 Général :

En effet, après analyse des 10 personnes interviewées, pour que le comité d'audit impacte

l'effectiveness de l'audit interne, quelques conditions doivent être cumulées. Si ces conditions sont remplies, le comité d'audit interne peut avoir un impact positif sur l'effectiveness de l'audit interne.

Ces conditions sont au nombre de trois :

1° Tout d'abord, il faut que les membres du comité d'audit soient concernés par les risques en général, et pas seulement par les risques financiers (N°4). En effet, si les membres ne considèrent leur rôle au sein de l'entreprise que comme un rôle de supervision de la mise en place des états financiers, le contrôle interne sera hors de leur vision et cela impactera donc l'effectiveness de l'audit interne. Le département d'audit interne fera du surplace et rien ne changera. Cela vivotera et le département d'audit interne ne sera pas effectif comme il doit l'être (N°3).

2° Ensuite, pour pouvoir donner le support nécessaire au département d'audit interne, il faut que ce comité d'audit soit composé de membres indépendants et neutres, vis-à-vis du top management (N°6). Avoir un comité d'audit indépendant composé d'administrateurs réellement indépendants et avec lequel il y a un lien réel fort, est une garantie importante qui permet au département d'audit interne d'avoir une liberté d'actions, et ainsi choisir les sujets d'audit les plus pertinents, grâce au fait qu'il n'y ait plus aucune barrière et plus aucune pollution provenant de facteurs de politique interne. Grâce à cela, l'audit se révélera plus performant, et il pourra répondre aux attentes dont il fait l'objet. Le fait que le comité d'audit soit composé de membres indépendants empêche également les risques de collusion au sein de l'entreprise (N°6).

3° De plus, il faut évidemment que le comité d'audit mis en place ne soit pas un comité d'audit proforma, passif, mais qu'il se sente impliqué par sa mission au sein de l'entreprise. Il ne doit pas être là juste dans le but d'aligner l'entreprise avec les exigences de la corporate governance (N°9).

Si ces conditions sont remplies, le comité d'audit va donc aider, impacter l'effectiveness de l'audit interne.

Il sera même un partenaire essentiel de l'auditeur interne, s'il prend en considération le plan d'audit, les missions et les résultats rendus par le département d'audit interne. C'est un support important car il amène une vision différente, plus aérienne (N°2). Il pourra donc

conseiller et challenger le département d'audit interne, en lui fixant des objectifs nouveaux. Cette attention portée par le comité d'audit motive le département d'audit interne et engendre donc une amélioration de l'effectiveness de celui-ci (N°8).

Une autre manière de motiver le département d'audit interne et d'ainsi améliorer son effectiveness, est de lui donner de la visibilité. Si le comité d'audit a la volonté de faire bouger les process qui ne sont pas efficaces au sein de l'entreprise, cela va motiver le département d'audit interne et ainsi décupler son action (N°5). Pour cela, avoir un comité d'audit d'audit qui soutient les rapports réalisés par l'audit interne, qui les défend auprès du top management, est très important (N°1, 2, 3, 5, 8). Si le top management, à la base, ne prenait pas en considération les travaux de l'audit interne, cette pression que le comité d'audit peut lui mettre, peut faire changer les choses. Il peut pousser ce dernier à prendre en considération les recommandations émises par l'audit interne (N°1). Grâce à cela, le comité d'audit peut influencer et faire bouger les choses. Le comité d'audit est une bonne dynamique au niveau du management d'une société. Il permet d'être une ligne de défense supplémentaire, qui va alerter le top management lorsqu'il faut un suivi supplémentaire (N°8).

Via ces arguments, et les avis convergents des 10 intervenants, il paraît donc indéniable que le comité d'audit peut avoir un impact sur l'effectiveness de l'audit interne.

A cela, comme l'a spécifié N°7, on peut rajouter que le comité d'audit, qui peut également être l'organisme qui décide des budgets et du scope de l'audit interne, peut également influencer l'effectiveness de l'audit interne de plusieurs manières. En effet, via les ressources qu'il octroie au département d'audit interne et donc via le budget. Mais également au niveau du scope de l'audit interne, et ainsi décider ce qui va être audité, sur base de l'analyse des risques faite par l'audit interne.

4.2.2 Hypothèses

Par rapport aux hypothèses émises dans ma partie théorique, mis à part l'indépendance des membres du comité d'audit expliquée ci-avant, les autres ne semblent pas réellement impacter l'effectiveness de l'audit interne.

Lorsque je leur demandais si, selon eux, la fréquence de rencontre que le comité d'audit pouvait avoir tant avec l'audit interne qu'avec le top management, influençait l'effectiveness

de l'audit interne, ils me répondaient que non.

En effet, selon eux, ce n'est pas une question de fréquence.

Mais, comme le disent N°1 et 2, il est important que le comité d'audit rencontre le département d'audit interne afin de le tenir au courant de ses attentes, de le challenger et ainsi d'assurer l'effectiveness du département d'audit interne. C'est la même chose par rapport à la fréquence de rencontres avec le top management.

A cela, N°8 rajoute que ce n'est pas la fréquence de communication ou de rencontre qui prime. Mais bien la qualité de leurs rencontres et le poids que le comité d'audit donne au département d'audit interne, ainsi que les attentes et la confiance qu'il lui octroie.

4.2.3 Conclusion

On peut donc conclure, grâce aux avis convergents des 10 intervenants, que le comité d'audit peut impacter positivement l'effectiveness de l'audit interne.

4.3 Secteur Privé/Public :

De manière générale, deux points de vue ressortent de ces 10 interviews.

Le premier est que la dissociation privée/publique n'est pas un facteur qui peut influencer l'effectiveness de l'audit interne, tout dépend du 'Tone at the Top'.

Le second, à l'inverse, est convaincu que le fait que l'entreprise soit publique plutôt que privée a un impact sur l'effectiveness de l'audit interne. Du fait de sa politisation.

Pour les hypothèses que j'ai émises lors de ma partie théorique, les avis sont également assez différents suivant les différents intervenants. Mais la plupart des personnes interviewées ne furent pas convaincues par la pertinence de ces hypothèses.

4.3.1 Général

L'analyse générale des interviews va donc se dérouler en deux parties.

Tout d'abord, en expliquant le point de vue de ceux pour qui l'effectiveness de l'audit interne ne varie pas du fait que l'entreprise soit privée ou publique. Et ensuite l'avis de ceux qui pensent le contraire.

1) Tone at the top :

Ce premier versant d'analyse est donc relatif au point de vue par lequel ce n'est que le Tone donné par le top management qui va influencer l'effectiveness de l'audit interne. Et non pas son caractère privé ou public.

Pour cette opinion, comme l'a très bien formulé N°2, ce qui importe c'est bel et bien le Tone at the top, plutôt que le caractère privé ou public de l'entreprise. Cet avis est supporté par N°8, 4, 6, 7, 9 et 10.

N°8 mentionnait le fait que l'élément important provenait de la façon dont le département d'audit interne est vu au sein de l'entreprise.

En effet, un élément qui joue par rapport à l'effectiveness de l'audit interne est la motivation insufflée par le top management, et surtout le fait que le département d'audit ait été implémenté par choix ou par obligations, selon N°4, 6 et 9.

Les entreprises publiques sont souvent obligées de mettre en place un département d'audit interne alors que l'envie n'est pas réellement présente. Ce qui engendre un manque d'ambitions du top management, car celui-ci ne croit pas en son département d'audit interne (N°10). Les recommandations et les rapports émis ne sont donc pas pris en compte et les objectifs alloués au département d'audit interne ne sont pas clairs. Ce qui peut être également dû au fait que le département d'audit interne est mis en place sur papier mais pas réellement dans les faits (N°7), ce pourrait être donc un département d'audit interne proforma (N°9).

A l'inverse, les départements d'audit interne qui ont été implémentés par choix du top management recevront beaucoup plus de soutien de sa part (A part si celui-ci n'est mis en place que pour être en ligne avec les principes de corporate de governance). Celui-ci écouterait son département d'audit interne, et sera un pion majeur dans l'accomplissement de ses

objectifs.

Le fait que l'entreprise soit du secteur privé ou public ne serait donc pas un facteur qui influence l'effectiveness de l'audit interne, selon ces intervenants.

Tout cela est supporté par N°9, prestataire de services d'audit interne, qui travaille essentiellement pour des entreprises du secteur public et dont l'avis est légitime et basé sur des expériences vécues tout au long de sa carrière.

2) La politisation des entreprises publiques :

Plusieurs personnes interviewées ont cependant soulevé le fait qu'un des éléments qui pouvait influencer l'effectiveness de l'audit interne est que celui-ci pouvait être influencé par le caractère politique de certaines entités publiques (N°8, 3, 5 et 6).

Selon N°8, il y a plus d'interférences pour l'auditeur interne d'une organisation publique, ce qui peut lui fermer quelques portes et en quelques sortes, lui couper les ailes.

Selon lui, le politique peut bloquer certains process et donc influencer négativement l'effectiveness de l'audit interne.

Ces propos sont entièrement soutenus par n°6, qui fit également part d'un exemple ; celui d'un ancien collègue parti travailler dans le secteur public : comme il le soulignait, comparé au privé, le public, ce sont de gros bateaux, difficiles à faire bouger. D'après cet ancien collègue, il n'y a pas assez de collaborations dans le public car les personnes avec qui l'audit interne est censé coopérer ne prêtent pas attention aux auditeurs internes. De plus, la personne racontait également que dans son organisation, l'indépendance et l'objectivité de l'audit interne étaient complètement baffouées et que les rapports d'audit étaient redirigés et même re-rédigés !

N°5 ajoutait également le fait que les entreprises publiques, en général, ne sont pas réputées pour leur performance ou leur efficacité. Ce qui est, entre autres, dû à la politisation de celles-ci. Donc il n'y a aucune raison, selon lui, que le département d'audit interne soit également performant.

A côté de ces éléments, N°3 nuance en disant que l'effectiveness sera influencé par la stratégie globale mise en place par le top management et les objectifs que celui-ci alloue à l'audit

interne.

Si les objectifs sont bas, c'est le choix du top management et non pas du département d'audit interne. Mais cela ne doit en aucun cas affecter l'effectiveness de l'audit interne (N°1).

Néanmoins, il est important de noter que pour ce point, N°8 a soulevé le fait qu'il y avait une grande différence entre entreprises publiques (STIB, BPost,...) et les institutions publiques (la Commission Européenne, les intercommunales,...). Ces dernières ont peut-être plus tendance à négliger leur département d'audit, car elles sont également plus politisées, par rapport aux entreprises publiques. Tandis que les entreprises publiques précitées peuvent voir tout l'intérêt d'avoir un département d'audit interne et donc y investissent, et le supportent.

Les départements d'audit interne des entreprises publiques, agissant sur des marchés concurrentiels, selon les interviewés, sont influencés par les mêmes facteurs que les entreprises privées. Tandis que les départements d'audit interne des institutions publiques, auront tendance à être influencés par le caractère politique de leur organisation. Ce qui a un impact sur l'effectiveness de l'audit interne.

4.3.2 Hypothèses de base – Conclusion :

Les intervenants n'ont pas vraiment été convaincus par les hypothèses posées lors de la revue de littérature. J'y émettais des hypothèses quant à l'intérêt de chaque secteur de mettre en place un département d'audit interne performant, et répondant aux attentes dont il fait l'objet.

Même si N°5 a mentionné le fait que dans le secteur public, l'audit interne devait trouver sa motivation dans l'amélioration des services, tous les intervenants étaient d'accord pour dire que le fait qu'une entreprise soit du secteur privé ou public n'est pas un élément majeur pouvant influencer l'effectiveness de l'audit interne. Même si la politisation de certaines organisations publiques peut parfois influencer.

C'est plutôt la motivation et l'ambition que le top management peut avoir envers ce département d'audit interne, qui peut avoir un impact sur l'effectiveness de l'audit interne.

4.4 Performance :

Pour le facteur performance, cette analyse va se diviser en deux. Comme les interviews que j'ai effectuées.

En effet, à chaque fois je leur demandais si, de façon générale, selon eux, la performance de l'entreprise peut avoir un impact sur l'effectiveness de l'entreprise. Pour cette question globale, je ne leur demandais que de dissocier une entreprise en bonne santé financière. Et une autre pouvant connaître certains soucis de rentabilité

Ensuite, nous discutons du modèle proposé dans ma partie théorique, à savoir le cycle de vie de l'entreprise. Je leur demandais ainsi si, selon eux, le fait de se trouver dans l'une ou l'autre étape de ce cycle de vie pouvait avoir un impact sur l'effectiveness de l'audit interne.

4.4.1 Général :

L'impact de la performance de l'entreprise sur l'effectiveness de l'audit interne a rencontré 3 différents avis.

1° Selon certains, le fait que l'entreprise se porte mal va avoir un impact sur l'effectiveness de l'audit interne, même si la responsabilité, en définitive, de cet impact, en revient au top management.

2° Pour d'autres, cela n'aura pas d'impact sur l'effectiveness de l'audit interne, mais plutôt sur son efficacité.

3° Et enfin, selon un intervenant, la performance de l'entreprise n'influencera que le scope de l'audit interne.

1^{er} avis : N°2, 4, 5 et 10, pensent que la performance de l'entreprise peut influencer l'effectiveness de l'audit interne.

Comme le dit N°2, c'est moins facile et moins motivant de travailler dans une entreprise qui va mal et est en difficulté. C'est une constatation générale. Les personnes que l'auditeur interne va interviewer seront peut-être moins coopérantes, l'accès à l'information sera peut-être moins facile, ce qui impactera l'effectiveness de l'audit interne (N°5), car cela pourrait empêcher l'audit interne d'atteindre les objectifs qui lui ont été fixés.

De plus, lorsqu'une entreprise va mal, celle-ci aura peut-être d'autres priorités que l'audit interne (N°2). En temps de crise, les priorités peuvent changer. Et il se peut que le top management ait d'autres préoccupations que la gestion des risques, le contrôle interne et le l'audit interne (N°10).

Ce manque de ressources et d'attention du top management envers l'audit interne n'engendrent pas un cadre de travail optimal au travail de l'auditeur, ce qui peut affecter son effectiveness.

Néanmoins, il est à noter que cette attention portée à l'audit interne et la motivation des employés sont deux éléments qui dépendent du top management. Si le top management est concerné par la gestion des risques et la pérennité de l'entreprise, il pourra faire en sorte que ses employés restent motivés pour assurer la collaboration entre eux, et portera attention au travail de l'audit interne ainsi qu'aux recommandations que celui-ci pourra effectuer(N°4).

2^{ème} avis: Pour N°1, 6 et 8, la performance de l'entreprise ne peut pas influencer l'effectiveness de l'audit interne. La performance ne peut pas empêcher le département d'audit interne de faire une analyse de processus, d'interroger les personnes requises et de faire son rapport. En d'autres termes, la faible performance d'une entreprise ne peut pas empêcher l'audit interne de faire correctement son travail (N°8).

Et ce, même si le fait que l'entreprise soit en difficulté engendrera peut-être moins d'outils pour effectuer l'audit. En effet, il se peut que la mauvaise performance de l'entreprise engendre moins de moyens, de ressources, et un accès moins facile à l'information pour le département d'audit interne. Mais en tous cas, cela ne doit pas l'empêcher d'effectuer sa mission d'audit interne, et donc de répondre aux objectifs qui lui ont été fixés (N°8). En d'autres mots, de ce point de vue, quel que soit l'état de la société, le département d'audit interne doit s'y adapter.

Son effectiveness doit être préservée en toutes circonstances (N°6).

La performance de l'entreprise pourra, certes, avoir un impact sur la productivité, l'efficacité de l'audit interne, mais pas sur son effectiveness (N°1).

3^{ème} avis : Pour N°7, la performance de l'entreprise ne va impacter que le scope de l'audit interne, et sûrement pas son effectiveness. En fonction de l'état de la société, le top management ajustera ses attentes envers l'auditeur interne prestataire de service.

Il est sûrement plus facile pour un auditeur interne prestataire de service de rester indépendant en toutes circonstances, car ce n'est pas un employé de l'entreprise. Il n'en dépend pas et n'y travaille pas à temps plein. Il ajustera sa façon de travailler, au scope dont le top management lui aura fait part.

Tandis qu'un département d'audit interne, selon moi, vit vraiment l'entreprise. Et bien qu'elle fasse tout son possible pour rester indépendante des éléments internes à l'entreprise, elle doit vivre avec. Et parfois s'y adapter, ou en tous cas, tout mettre en œuvre pour tout de même répondre aux objectifs alloués.

L'avis de N°7, prestataire de service, diverge de celui des autres. C'est dû, selon moi, à son statut de prestataire de service, d'auditeur interne 'externe'.

4.4.2 Hypothèses

Selon les intervenants, le cycle de vie peut influencer l'effectiveness de l'audit interne. Ceux-ci ont, globalement, le même avis.

L'étape dans laquelle l'entreprise se trouve, peut jouer un rôle dans le travail de l'audit interne et son effectiveness. Même si, en définitive, comme le soulignait n°1, peu importe là où se trouve l'entreprise dans son cycle de vie, elle devra toujours atteindre les objectifs qui lui ont été fixés. Le cycle de vie de l'entreprise ne doit pas influencer l'effectiveness de l'audit interne.

Je vais tout de même analyser les différents avis, étape par étape.

Pour l'introduction, phase qui représente la PME qui vient de se créer, ils étaient tous d'accord pour dire que dans cette phase, il n'y a pas encore de département d'audit interne. La question de l'effectiveness de l'audit interne ne s'y pose pas.

Pour la croissance, c'est la même chose. La PME est une société qui s'agrandit, engage de plus en plus de personnes, a un chiffre d'affaires croissant, mais n'est pas encore à maturité. A ce stade-là, le management met en place un système de contrôle interne informel. Mais il n'y aura pas encore de fonction propre à l'audit interne (N°1, 4, 5). La question ne se pose pas

non plus.

La maturité, représente la grande entreprise, qui peut avoir un département d'audit interne. Comme le dit N°5, ce genre de fonction est propre aux grandes entreprises. C'est un luxe qu'elles peuvent s'offrir. A partir du moment où l'entreprise se stabilise et où les process sont mis en place depuis un certain temps, il sera plus facile d'avoir un département d'audit interne répondant aux attentes et aux objectifs fixés (N°5, 9). C'est réellement pendant cette phase que le département d'audit interne va pouvoir exprimer tout son potentiel et que le top management va pouvoir exploiter cet outil de gestion de manière optimale. C'est à cette phase que l'audit interne aura le plus facile à atteindre son effectiveness.

Le renouveau, qui représente l'entreprise en relance, peut avoir un impact sur l'effectiveness de l'audit interne. En effet, N°5 pointait le fait que ce n'est pas des plus évidents d'auditer des organisations mouvantes. Dans une société qui croît, qui se relance, lorsque l'on finit l'audit, il est possible que celui-ci ne soit plus d'actualité. Car les process au sein de l'entreprise changent, car l'entreprise est en transformation. Il est donc probable que les constatations faites en début d'audit ne soient plus valables à la fin de celui-ci. De plus, dans une entreprise en mouvance, le top management ne sera peut-être pas concentré sur les risques comme il devrait l'être. Il y a des chances qu'il soit plus concerné par sa nouvelle croissance, par les facteurs externes à l'entreprise. Et qu'il délaisse ainsi l'audit interne. Ce qui pourrait influencer l'effectiveness de celui-ci.

Cette étape du cycle de vie peut donc avoir un impact sur l'effectiveness de l'audit interne. Pour le déclin, qui représente l'entreprise en difficulté, l'analyse a été faite au point précédent.

L'étape du cycle de vie dans laquelle se trouve l'entreprise n'est pas un facteur à prendre en compte tout seul. Une nouvelle fois, les décisions prises par le management, et les ambitions que celui-ci a pour l'audit interne, vont influencer la manière avec laquelle le département sera vu, ainsi que la façon dont les risques seront perçus et les objectifs de l'audit interne assignés (N°4).

4.4.3 Conclusion

Pour ce facteur, ressortir une opinion générale commune des interviews effectuées est difficile. Même si tous sont d'accord pour dire que travailler dans une société en difficulté peut

compliquer l'accès à l'information, tout comme le fait de réaliser les tâches allouées à l'auditeur interne.

Cela pourrait affecter l'effectiveness de l'audit interne, selon une partie des personnes interviewées. Pour les autres, ces éléments ne peuvent en aucun cas altérer l'effectiveness de l'audit interne. Que l'entreprise se trouve dans l'une ou l'autre étape peut influencer le rendement de l'audit interne mais l'effectiveness, selon eux, ne peut jamais être mise en péril. C'est l'avis que je retiens et soutiens. Quel que soit l'état dans lequel se trouve l'entreprise, cet état ne peut pas affecter l'effectiveness de l'audit interne (N°1).

Par rapport aux phases du cycle de vie, ils sont tous d'accord pour dire que c'est en phase de maturité que l'auditeur se retrouvera le mieux. La relance peut influencer son effectiveness au vu des changements rencontrés au sein de l'entreprise pendant cette période. L'introduction et la croissance n'ont pas encore de département d'audit interne. Et le déclin, représentant l'entreprise en difficulté, vient d'être explicité ci-dessus.

4.5 Culture organisationnelle :

Une nouvelle fois, les avis ont été fort divergents. Que ce soit pour l'impact de la culture organisationnelle, d'un point de vue général, sur l'effectiveness de l'audit, mais également par rapport au modèle présenté lors de ma partie théorique.

4.5.1 Général :

Lorsque je demandais si, de manière générale, selon eux, la culture organisationnelle de l'entreprise pouvait impacter l'effectiveness de l'audit interne, les avis étaient assez divergents :

1° Pour certains, la culture organisationnelle ne doit pas impacter l'effectiveness de l'audit interne.

2° Pour d'autres, une certaine culture organisationnelle peut impacter l'effectiveness de l'audit interne.

1^{er} avis : Pour N°5 et N°9, c'est au département d'audit interne de s'adapter à la culture

organisationnelle de l'entreprise. Peu importe la culture organisationnelle mise en place au sein de l'entreprise, le département d'audit interne doit toujours ajuster sa manière de travailler, son approche d'audit et son évaluation des risques. La qualité de son travail ne peut être influencée par de tels facteurs 'émotionnels'.

Ce facteur ne peut pas empêcher le département d'audit interne de rencontrer les objectifs qui lui ont été alloués.

2^{ème} avis: A côté de cela, N°8 et N°4 ont tous les deux mis en avant une culture organisationnelle qui pourrait avoir un impact sur l'effectiveness de l'audit interne.

- Pour le premier, une culture en matière de communication au sein de l'entreprise est un élément important pour assurer l'effectiveness de l'audit interne.

Selon elle, la culture d'entreprise déteint sur les individus qui la composent. Donc, à partir du moment où l'entreprise, via son top management, va créer une culture de communication, de transparence et de discussion, cela va engendrer une atmosphère propice à la solidarité et la sociabilité au sein de l'entreprise. Cette culture de communication rassure et incite les travailleurs à parler, car les employés sentent une certaine transparence du management. Les employés, en confiance, auront également envie de prolonger cette culture à leur niveau, ce qui aidera l'audit interne. Cette culture organisationnelle est également liée au style de management.

Car si, inversement, on se sent trop menacé dans sa position, si le style de management est trop concentré sur les résultats, les audités vont garder l'information pour eux et ne communiqueront pas. Focalisés sur leurs objectifs à réaliser, ils auront peur de perdre leur zone de responsabilité, ou tout élément leur permettant de faire valoir leur travail. De manière générale, selon N°8, tout ce qui peut créer de la frustration ou du stress, engendre un manque de solidarité ou de sociabilité au sein de l'organisation. Ce qui va indirectement influencer le travail de l'audit interne.

- Selon N°4, c'est plutôt la culture du risque qui peut avoir un impact sur l'effectiveness de l'audit interne. Selon lui, celle-ci n'est pas suffisamment ancrée dans les sociétés actuelles. C'est un élément qui doit être renforcé.

Avec une culture du risque, on va diminuer le risque d'audit. Si le top management met en place une culture du risque dans l'entreprise, tout le monde se sentira concerné par la gestion des risques, le contrôle interne et l'audit interne. Ce qui est une bonne chose pour l'auditeur interne. Car travailler dans un environnement où tout le monde est au courant de l'importance du contrôle et de l'audit interne lui facilitera le travail.

Une fois de plus, pour ces deux cultures organisationnelles, la tendance doit venir de l'accent mis par le top management pour développer cette culture. Et la mettre en place au sein de l'entreprise afin que l'audit interne puisse répondre aux attentes qui ont été placées en lui.

4.5.2 Modèle

Quelle que soit la culture organisationnelle mise en place au sein de l'entreprise, et les relations que les employés ont pu créer entre eux, le département d'audit se doit de rester objectif et indépendant (N°5 et 6). Ces facteurs ne doivent pas influencer l'effectiveness de l'audit interne.

Par rapport au facteur de sociabilité, N°2, 3, 5, 6, 9 et 10 sont d'accord pour dire que le fait que les collègues, au sein de l'entreprise, s'entendent bien, est important. Ce qui vaut aussi pour leur relation avec l'auditeur interne. Néanmoins, dans le cadre de son travail et de l'esprit d'objectivité et d'indépendance qu'il doit assurer, il ne doit pas y avoir trop de sociabilité de son côté. En effet, l'auditeur interne ne peut pas se permettre de faire du sentimentalisme. Il doit se mettre des barrières par rapport aux liens extraprofessionnels qu'il crée avec ses collègues (N°10). N°6 proposait l'exemple de l'auditeur interne qui doit faire un test sur les dépenses d'un de ses collègues avec qui il est fort proche. Si il découvre une fraude, il risquerait de ne pas être juste, au vu de ses liens avec l'audit.

Une trop bonne entente pourrait également avoir des risques de collusions entre un audité et l'auditeur. Cependant, pour éviter cela, des diligences sont mises en place, comme le fait de ne pas pouvoir auditer le département duquel on vient, mais également le fait de procéder à une rotation des départements audités par chaque auditeur (N°9).

Toutefois, un manque de sociabilité ne permettra pas non plus au département d'audit interne de fonctionner correctement (N°2, 5). Car Le côté politique, relationnel et de réseau est important pour un auditeur interne.

Si l'auditeur ne s'entend pas avec les audités, si il joue trop à la 'police' avec eux, son travail risque de s'en faire ressentir. Il aura sûrement les informations qu'il souhaite la première fois, mais la deuxième fois... Rien n'est moins sûr ! Comme le racontait N°2.

A côté de ces différents avis, N°7, auditeur interne indépendant, a un avis différent. Pour lui, s'il y a beaucoup de sociabilité entre les employés de l'entreprise, ceux-ci ne vont pas se mettre à parler facilement à l'auditeur et encore moins à dénoncer les risques de fraudes. Pour avoir un bon effectiveness de l'audit interne, selon lui, il faut que la sociabilité entre les audités soit faible.

Pour la solidarité entre les collègues, celui-ci semble plus important que la sociabilité aux yeux de N°1, 3, 5 et 10.

Que ce soit, au sein de l'entreprise en général (N°1) ou que ce soit entre l'auditeur interne et ses collègues (N°3, 5 et 10), ce caractère 'solidaire' est important pour assurer l'effectiveness de l'audit interne. En effet, si les employés de l'entreprise collaborent facilement et ne restent pas uniquement concentrés sur leur fonction, et s'ils ont une vue globale de l'entreprise grâce aux collaborations effectuées avec leurs collègues, ils seront plus enclin à répondre aux questions de l'auditeur interne. Ce qui impactera directement le travail de l'auditeur interne (N°1).

Il est également important que les différents audités auxquels le département d'audit interne va être confronté, collaborent avec lui. Car cette entraide va faciliter l'accès à l'information et ainsi le travail que l'auditeur interne doit faire (N°3, 5 et 10).

Une fois de plus, N°7, audit interne prestataire de service, a un avis différent. Pour lui, il faut un faible niveau de solidarité au sein de l'entreprise. Pour les mêmes raisons qu'il faut selon lui une faible sociabilité. Grâce à une sociabilité ou solidarité faible, les audités parleront plus facilement, et il aura plus vite accès à l'information qu'il souhaite.

Cet avis venant d'un prestataire de service n'est pas à prendre en considération pour un département d'audit interne d'une entreprise.

En effet, aucun des intervenants, faisant partie d'un département d'audit à proprement parler, n'a émis une telle idée, un tel avis.

Mais, comme l'a bien spécifié N°9, c'est également à l'audit interne à s'adapter à la culture

organisationnelle, aux niveaux de sociabilité et solidarité présents dans l'entreprise. Cette culture organisationnelle est habituellement choisie et mise en place dans l'entreprise par le top management. C'est donc une nouvelle fois le Tone at the Top qui va influencer le travail de l'auditeur interne.

4.5.3 Conclusion:

D'une manière générale, pour les interviewés, la culture organisationnelle ne doit (ou en tous cas ne devrait pas) avoir d'impact sur l'effectiveness de leurs travaux. Celle-ci peut simplifier l'exécution de leurs travaux. Mais elle ne peut, en aucun cas, les empêcher d'atteindre leurs objectifs.

La culture organisationnelle d'une entreprise dépend une nouvelle fois du top management, et de l'accent, de l'atmosphère que ce dernier veut mettre en place au sein de son entreprise. C'est une nouvelle fois le top management, via sa stratégie générale, qui va influencer le travail réalisé par l'audit interne.

Cependant, son effectiveness ne peut pas être atteinte, affectée par ce facteur organisationnel. Ils doivent, dans tous les cas, répondre aux objectifs qui leur ont été alloués.

4.6 Style de Management :

Lors de mes entretiens, dans les avis quant à l'impact du style de management sur l'effectiveness de l'audit interne, une nette tendance se dégageait.

1° En effet, 7 interviewés sur 10 trouvaient que le style de management ne devait pas avoir d'impact sur l'effectiveness de l'audit interne. Selon eux, c'est au département d'audit interne de s'adapter au style de management. Celui-ci ne doit pas impacter l'effectiveness de l'audit interne.

2° Contrairement aux 3 autres personnes interviewées, pour qui le style de management a manifestement un impact sur l'effectiveness de l'audit interne. Cependant, ils ont tous les trois des avis différents par rapport à l'impact des variables Production et People.

4.6.1 Analyse

1^{er} avis : Pour N°1, 3, 5, 6, 7, 9, et 10, le style de management ne peut pas affecter l'effectiveness de l'audit interne. Justement, l'audit interne va devoir adapter sa stratégie d'audit et ainsi s'aligner par rapport à la stratégie générale mise en place par le top management (N°1, 3, 10). En effet, que le style de management soit plutôt concerné par la production ou les people, l'audit interne va devoir adapter son style d'audit et les thèmes à auditer. Le style de management ne doit pas avoir d'impact sur l'effectiveness de l'audit interne (N°9).

L'audit interne doit avoir une approche cohérente par rapport aux risques et savoir comment les contrer, et ce, en fonction du style de management, de la politique de l'entreprise (N°6). Comme l'a dit N°5, un service d'audit interne peut très bien trouver sa place dans les deux styles de management, mais il doit s'adapter au contexte. Car le département d'audit interne est une équipe qui doit se mouvoir dans l'organisation.

Pour N°7, le prestataire de service indépendant, a un avis différent. En tant que prestataire, il ne dépend aucunement de l'entreprise. Selon lui, l'audit interne ne doit pas s'adapter au style de management, mais doit garder sa méthodologie de travail. Il doit rester indépendant au style de management.

Néanmoins, entre vivre non-stop dans une entreprise et venir y prester un service de manière récurrente, il est normal que cela change certaines conceptions de la mission d'audit et l'impact de l'un ou l'autre facteur.

Dans ce cas précis, il est normal que le prestataire de service, venant de temps en temps dans l'entreprise ne doive pas s'adapter au style de management, comparé à un département d'audit interne à proprement parler, qui y vit tous les jours, et y est employé.

Il est lui-même impacté par ce style de management, en tant qu'employé de l'entreprise.

2^{ème} avis : Pour N°2, 4 et 8, le style de management peut avoir un impact sur l'effectiveness de l'audit interne.

Cependant, ils ont tous les trois des avis différents.

Selon N°2, l'aspect 'People' est le plus important, car l'audit interne est fait d'hommes et de

femmes, et si ceux-ci ne sont pas considérés, ils ne travailleront pas longtemps dans l'entreprise. De nos jours, l'accent est de plus en plus mis sur le bien-être et la motivation de ses travailleurs. Surtout dans une entreprise comme la sienne, pour qui l'image de marque et la philosophie de travail est un de leur cheval de bataille pour recruter. Pour lui, si les gens sont motivés, et bien dans leurs têtes, cela impactera nécessairement la qualité des travaux réalisés. Ce qui serait donc susceptible d'influencer l'effectiveness de leurs travaux, et donc de l'audit interne.

N°8 prône plutôt pour un mix des deux facteurs. Il est d'avis qu'être exclusivement focalisé sur la performance de l'entreprise ne facilitera pas le travail de l'audit interne. Car par exemple, si un travailleur subit une grosse pression de la part du management, il ne sera peut-être pas disponible pour le département d'audit interne. Ou en tous cas peut-être pas disponible de manière optimale. Il sera surtout occupé à faire ce pourquoi il a été engagé. L'audit interne ne sera pas sa priorité.

L'entreprise doit limiter le facteur production et prendre en compte le facteur people, pour que le travailleur ne soit trop surchargé de travail, et reste motivé. Il peut ainsi aider le département d'audit interne, afin que celui-ci puisse faire le travail qui lui a été demandé.

N°4, par contre, trouve que c'est le facteur Production qui va impacter l'effectiveness de l'audit interne. Mais il y a une raison.

En effet, cette banque, omniprésente en Belgique, a été touchée de plein fouet par la crise de 2008. Elle a failli être déclarée en faillite, ce qui aurait été une catastrophe pour l'économie belge.

Après cet évènement majeur, ils se sont remis en question, afin qu'une telle frayeur ne se produise plus.

A l'époque, leur style de management était plutôt concentré sur les people. Suite à des analyses, ils ont remarqué qu'à cause de cela (entre autres, évidemment), toute une série de process n'étaient pas efficaces. L'audit interne ne dérogeait pas à la règle.

Depuis, le style de management est focalisé sur la production. Les objectifs sont la rentabilité

et la performance. Si une personne ne se sent plus bien dans l'entreprise, elle peut quitter le navire. Elle sera remplacée sans soucis.

Depuis ce changement de style de management, leur audit interne est beaucoup plus performant qu'avant et répond beaucoup mieux aux attentes.

Selon N°4, il vaut donc mieux avoir un concern for production pour assurer l'effectiveness de l'audit interne.

Cependant, il a modéré ces propos en nuancant par le fait que ce style de management leur convenait actuellement à cause de leurs antécédents, de leur passé, de la crise. Ils ont appris de leurs erreurs et ont changé de stratégie.

Ce qu'il veut dire par là est que l'historique de l'entreprise peut avoir une influence sur le style de management, mais également sur ce qui est demandé à l'audit interne, et son effectiveness.

4.6.2 Conclusion :

De manière générale, ils sont, en général, d'accord pour dire que le style de management n'est pas censé influencer l'effectiveness de l'audit interne.

Ce genre d'éléments contextuels ne doit pas influencer la qualité de leurs travaux. Ils doivent rester indépendants par rapport à cela.

Le style de management fait tout de même partie intégrante du contexte de l'entreprise, dont le département d'audit interne fait partie. Il est donc nécessaire qu'ils le prennent en compte lors de leurs travaux.

Les variables 'production' et 'people', ainsi que les 5 grands styles de management relevés lors de la revue de littérature, ne sont pas des facteurs qui vont influencer l'effectiveness de l'audit interne.

Ils pourraient influencer l'efficacité de l'audit interne, mais pas son effectiveness.

5. Tableau récapitulatif

Afin d'avoir une vue globale de l'avis des différentes personnes interviewées, j'ai décidé de compacter ces idées dans un tableau récapitulatif.

Ce tableau à double entrée reprend l'avis de chaque intervenant, très brièvement. Grâce à cela, on pourra se faire un avis, en un coup d'œil de l'avis de chaque personne, par rapport à chaque facteur. Et ainsi avoir une vision globale de l'avis de mon panel par rapport à l'impact de chaque facteur sur l'effectiveness de l'audit interne.

Il est à noter que ce tableau ne reprend les hypothèses que j'ai émises lors de ma revue de littérature mais bien l'avis de chaque intervenant, par rapport à chaque facteur de manière générale.

Tableau récapitulatif

Facteur Analysé : Personnes interviewées :	Le support du top management	Comité d'audit	Secteur Privé/Public	Performance	Culture Organisationnelle	Style de management
Interview n°1	Impacte	Impacte	N'impacte pas	N'impacte pas, il faut s'y adapter	N'impacte pas l'effectiveness, mais l'efficacité	N'impacte pas, il faut s'adapter
Interview n°2	Impacte	Impacte	N'impacte pas	Impacte	Impacte	Impacte
Interview n°3	Impacte	Impacte	N'impacte pas La politisation peut influencer	N'impacte pas, il faut s'adapter	/	N'impacte pas, il faut s'adapter
Interview n°4	Impacte	Impacte	N'impacte pas	Impacte	La culture du risque	Impacte, mais cela dépend de l'historique
Interview n°5	Impacte	Impacte	N'impacte pas, la politisation peut influencer	Impacte	N'impacte pas, il faut s'adapter	N'impacte pas, il faut s'adapter
Interview n°6	Impacte	Impacte	Impacte	Impacte	N'impacte pas	N'impacte pas, il faut s'adapter
Interview n°7	Impacte	Impacte	Impacte	N'impacte pas	N'impacte pas	N'impacte pas
Interview n°8	Impacte	Impacte	N'impacte pas La politisation peut influencer	N'impacte pas	Culture de communication	Impacte
Interview n°9	Impacte	Impacte	N'impacte pas	N'impacte pas	N'impacte pas, il faut s'adapter	N'impacte pas, il faut s'adapter
Interview n°10	Impacte	Impacte	N'impacte pas La politisation peut influencer	Impacte	N'impacte pas	N'impacte pas, il faut s'adapter

6. Autres éléments pouvant influencer l'effectiveness de l'audit interne

Après avoir discuté des différents facteurs pour lesquels j'avais émis des hypothèses, je demandais à chaque intervenant s'il pensait à des facteurs qui pourraient influencer l'effectiveness de l'audit interne.

Comme cela a déjà été expliqué précédemment, l'historique de l'entreprise pourrait influencer l'effectiveness de l'audit interne (N°4). En effet, il est important de prendre en compte l'historique de l'entreprise car celui-ci peut engendrer un renforcement de l'effectiveness pour une raison ou une autre. En fonction de l'historique de l'entreprise, on peut apprendre de ses erreurs et cela peut avoir un impact sur l'effectiveness de l'audit interne. Car on peut avoir de nouveaux objectifs pour l'audit interne, parfois plus difficile à assurer.

N°10 émettait l'hypothèse que la place que l'entreprise a sur le marché peut avoir un impact sur l'effectiveness de l'audit interne. En effet, une entreprise se trouvant dans un marché très concurrentiel aura plus d'objectifs d'effectiveness pour son département d'audit interne par rapport à une entreprise en situation de quasi-monopole. Celle-ci pourrait avoir moins d'ambitions pour son département d'audit interne au vu de sa confortable position sur le marché. Mais, une fois de plus, tout cela dépend du top management et de la vision que celui-ci a du département d'audit interne.

Sinon, bien sûr, ils proposaient des facteurs comme la formation suivie par les auditeurs, qu'ils soient certifiés, qu'ils aient de l'expérience, des connaissances en informatique, qu'ils fassent preuve de polyvalence,...

A côté de ça, le régulateur présent dans des secteurs comme celui des banques peut également influencer l'effectiveness de l'audit interne (N°4).

L'environnement de contrôle, comme le spécifiait N°9, qui est une des bases du Cube Coso 2, véritable base du contrôle interne, est également un élément qui pourrait influencer l'effectiveness de l'audit interne. Si l'environnement de contrôle est élevé au sein de la société, cela pourra engendrer un département d'audit interne omniprésent et relevant de réels défis pour l'entreprise.

7. Limites de mon étude qualitative

Mon étude qualitative comporte plusieurs limites.

La première est que je n'aie pas réussi à interviewer d'auditeurs provenant d'entreprises du secteur public. J'ai interviewé deux personnes d'entreprises belges semi-publiques. Mais je n'ai pas réussi à trouver une personne travaillant dans une entreprise 100% publique, ni même dans une institution publique. Avoir un tel avis aurait pu me permettre de confronter l'avis d'une personne vivant dans le département d'audit interne d'une organisation publique. Car les personnes interviewées se laissaient parfois aller à quelques facilités, stéréotypes vis-à-vis des entreprises du secteur public. J'aurais ainsi pu confronter son opinion aux avis émis par les autres personnes interviewées, et ainsi avoir un avis encore plus légitime sur la question.

Le deuxième est relatif au terme d'effectiveness. Sur plusieurs aspects. En effet, je n'expliquais pas à chaque fois en début d'interview ce que voulait dire ce terme 'effectiveness'. Je pensais que mes interlocuteurs savaient de quoi il s'agissait. Ce qui n'était pas toujours le cas. Nous nous retrouvions donc de temps en temps en situation de quiproquo suite à cette mauvaise compréhension. En effet, ce terme effectiveness était souvent compris par les différents interlocuteurs comme signifiant 'efficacité'. Je devais donc leur expliquer la façon dont je comprenais la signification de ce terme effectiveness. Mais ils ne prenaient pas à chaque fois mon interprétation en compte. Qui suis-je pour remettre en doute leurs connaissances acquises pendant toutes ces années d'expérience ? J'ai donc parfois dû adapter l'interprétation de ces interviews en fonction de leur point de vue.

Enfin, lors de mon interprétation de l'effectiveness de l'audit interne, je partais du principe que les entreprises avaient de 'vrais' audit internes, et non pas des départements d'audit interne que l'on pourrait qualifier de 'proforma', juste présents pour répondre aux exigences de la corporate gouvernance, ou de leur secteur,... Lorsque je pensais à l'effectiveness, c'était par rapport à un département d'audit interne à qui l'on a confié de réelles missions au sein de la société, à qui l'on demande de relever de vrais défis. Et non pas un audit interne qui fait de la compliance, sans réels besoins, attentes, ni attention de la part du management. En effet, de ce point de vue-là, l'effectiveness perd de sa valeur selon moi. Avoir un 'audit faible' (N°5), engendre une effectiveness d'un faible niveau. Certes leur effectiveness sera assurée car ils rempliront les objectifs fixés. Mais ce n'est pas avec cette vision de l'audit que j'aie effectué

ce mémoire. Tout au long de mon mémoire, lorsque je faisais référence à l'effectiveness de l'audit interne, c'était par rapport à un audit interne avec de vrais objectifs, qui n'est pas là juste pour de la compliance. Atteindre des objectifs sérieux, non-fictifs et pour lesquels les auditeurs doivent se déployer, utiliser leurs connaissances et leur expérience. J'ai donc oublié de spécifier que le scope auquel je faisais référence tout au long de ce mémoire était un scope ambitieux pour le département d'audit interne.

CONCLUSION GÉNÉRALE

L'étude effectuée dans le cadre de mon mémoire a permis de mettre en évidence plusieurs éléments.

Tout d'abord, le top management et le comité d'audit sont deux parties prenantes qui peuvent influencer, indéniablement, l'effectiveness de l'audit interne. Ces facteurs avaient déjà été étudiés auparavant et les avis récoltés lors de mon étude qualitative ont confirmé ces points de vue : ces deux parties prenantes, à qui le département doit rendre des comptes, peuvent influencer l'effectiveness de l'audit interne via leur position préférentielle au sein de la société. Ce sont eux qui insufflent la raison d'être de l'audit interne. Les décisions qu'ils prennent sont hors de portée de l'audit interne. La reconnaissance par l'organisation est donc un facteur pour que l'audit interne rencontre les objectifs qui lui ont été fixés (N°5).

Pour les autres facteurs, peu ou pas d'études avaient été menées auparavant.

Le fait que l'entreprise soit du secteur privé ou public n'impacte pas l'effectiveness, selon intervenants. Mis à part que celles-ci puissent de temps en temps être parasitées par le facteur politique qui engendre certaines anomalies au sein de l'entreprise, c'est plutôt l'accent mis par le top management qui va influencer l'effectiveness de l'audit interne.

Toutefois, ce qui peut influencer, c'est le fait de savoir si le département d'audit interne a été mis en place par choix ou pas obligation, et donc les motivations que le top management peut avoir par rapport à ce département. Dans le public, d'après les intervenants, les départements d'audit interne seraient plus nombreux, proportionnellement, à être mis en place par obligation.

Pour les trois autres facteurs, qui sont plus intangibles, contextuels, ceux-ci d'une manière générale, selon les intervenants, ne doivent pas influencer l'effectiveness de l'audit interne.

Lors de nos échanges, certains émettaient l'hypothèse que ces facteurs pouvaient influencer l'effectiveness de l'audit interne. Mais en définitive, le travail effectué par l'audit interne ne doit pas être affecté par ces facteurs. L'audit doit plutôt prendre en compte ces éléments dans le développement de son approche de l'audit, adapter son audit à ces éléments du

contexte organisationnel, plutôt que de les subir ces éléments contextuels, l'audit doit s'adapter.

Ces facteurs peuvent avoir une influence sur l'efficacité de l'audit interne. Car, en fonction de l'un ou l'autre facteur, celui-ci peut faciliter ou compliquer le travail de l'audit interne. Mais, en définitive, ces éléments ne doivent pas influencer l'effectiveness de l'audit interne, qui doit toujours être préservé.

En effet, peu importe que la culture organisationnelle soit focalisée sur la sociabilité ou la solidarité, que le style de management soit plutôt concentré sur le 'People' ou la 'Production', que l'entreprise se porte bien ou pas, l'audit interne doit toujours adapter sa stratégie d'audit à ces éléments du contexte organisationnel. Ces éléments du contexte organisationnel ne peuvent pas influencer le fait que le département d'audit interne remplisse les objectifs qui lui ont été fixés.

L'effectiveness de ses travaux ne peut en aucun cas être influencée par ces éléments contextuels intangibles. Tandis que les éléments contextuels tangibles, et fonctionnels, comme le support du top management et le comité d'audit, peuvent influencer l'effectiveness de l'audit interne (N°7).

BIBLIOGRAPHIE

- Arena, M., & Azzone, G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 43-60.
- Baromètre de Gestion Stratégique, *Définition: Contexte organisationnel*. En ligne: <https://sites.google.com/site/barometredegestionstrategique/Accueil/definitions/contexte-externe>. Consulté le 17 novembre à 17:12
- Bertin, E., & Godowski, C. (2010). Interactions entre les acteurs du processus global d'audit et gouvernance d'entreprise: une étude exploratoire. *Crises et nouvelles problématiques de la Valeur*, 10-32.
- Blake, R., & Mouton, J. (1964). *The Managerial Grid*. Gulf Publishing.
- Boh, D., & Martinov-Bennie, N. (2011). The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial Auditing Journal*, 605-622.
- Boubaker, A., & Maissa, T. (2013). Interaction between Audit Committee and Internal Audit: Evidence from Tunisia. *The IUP Journal of Corporate Governance*, pp. 59-79.
- Burlot, E. (2013, Sept/Oct). Comment répondre aux attentes des parties prenantes. *Revue des Professionnels de l'audit, du contrôle et des risques*, , pp. 17-34.
- Business Dictionary, *Effectiveness*. En ligne: <http://www.businessdictionary.com/definition/effectiveness.html>. Consulté le 14 novembre à 09:11
- Business Dictionary, *Top Management*. En ligne: <http://www.businessdictionary.com/definition/top-management.html>. Consulté le 14 novembre à 09:35
- Cohen, A., & Sayag, G. (2010). The effectiveness of internal auditing: an empirical examination of its determinants in Israeli organisations. *Australian Accounting Review*, 296-307.
- Cohen, J., Krishnamoorthy, G., & Wright, A. (2004). The corporate governance mosaic and financial reporting quality. *Journal of Accounting Literature*, 87-152.
- Commission Bancaire et Financière (2002). Contrôle interne au Audit Interne - Annexe 1 à la circulaire D/EB/2002/6.
- De Rongé, Y. (2011). Notes de cours: Analyse des Etats Financiers
- Denison, D., & Mishra, A. (1995). Toward a theory of organizational culture and effectiveness. *Organization Science*, 204-224.
- Dittenhofer, M. (2001). Internal auditing effectiveness: an expansion of present methods. *Managerial auditing journal*, 443-450.

- Financial Dictionary, *Audit Committee*. En ligne: <http://financial-dictionary.thefreedictionary.com/Audit+Committee>. Consulté le 17 novembre 2014 à 18:12
- Goffee, R., & Jones, G. (2006). What holds the modern company together? *Harvard Business Review*, 133-149.
- Goodwin, J. (2003). The relationship between the audit committee and internal audit function: Evidence from Australia and New Zealand. *International Journal of Auditing*, 263-278.
- Goodwin, J. (2004). A comparison of internal audit in the private and public sectors. *Managerial Auditing Journal*, 640-650.
- Goodwin, J., & Yeo, T. Y. (2001, July). Two factors affecting internal audit independence and objectivity: Evidence from Singapore. *International Journal of Auditing*, pp. 107-125.
- Hermanson, D., & Rittenberg, L. (2003). Internal Audit and Organizational governance. *The Institute of Internal Auditor Research Foundation*, 25-71.
- IFACI (Institut français de l'audit et du contrôle interne), *Définition du contrôle interne*. En ligne: <http://www.ifaci.com/ifaci/connaitre-l-audit-et-le-controle-interne/definitions-de-l-audit-et-du-controle-internes-78.html>. Consulté le 11 novembre 2014 à 10:34
- IFACI (Institut français de l'audit et du contrôle interne), *L'audit interne, une profession créatrice de valeur ajoutée*. En ligne: <http://www.ifaci.com/ifaci/connaitre-l-audit-et-le-controle-interne/l-audit-interne-une-profession-creatrice-de-valeur-ajoutee-80.html>. Consulté le 11 novembre 2014 à 11:01
- Jiang, L., André, P., & Richard, C. (2014). *Determinants of internal audit function quality*. Essec Business School.
- Lagayette, P. (2013, Sept/Oct). Ce qu'attend de l'audit interne un président de comité d'audit. *Audit et contrôle interne*, pp. 18-22.
- Lenz, R., & Sarens, G. (2012). Reflections on the auditing profession: what might have gone wrong? *Managérial auditing journal*, 532-549.
- Lenz, R., Sarens, G., & Kenneth, D. (2014). Probing the discriminatory power of characteristics of internal audit functions: Sorting the wheat from the chaff. *International Journal of Auditing*, 126-138.
- Lester, D., Parnell, J., & Carraher, S. (2003). Organizational cycle life: A five-stage empirical model. *International Journal of Organizational Analysis*, 339-354.
- Martin, G. (2009, Décembre 15). *Sociabilité et solidarité : quels modèles culturels ?* Récupéré sur Zone Franche - Autre regard sur le management et la performance: http://gillesmartin.blogs.com/zone_franche/2009/04/sociabilit%C3%A9-et-solidarit%C3%A9-quels-mod%C3%A8les-culturels.html. Consulté le 1^{er} mai 2015 à 15:16
- Messmer, M. (2001). Capitalizing on corporate culture. *Internal Auditor*, 28-44.
- Mihret, G., & Yismaw, A. (2007). Internal audit effectiveness: an Ethiopian public case study. *Managerial Auditing Journal*, 470-484.

- Miller, D., & Friesen, P. (1984). A longitudinal study of the corporate life cycle. *Management Science*, 1161-1183.
- Raghunandan, K., & McHugh, J. (1993). Internal auditor independence and interaction with the audit committee. *Advances in Accounting*, 313-333.
- Rensis, L. (1961). *New Patterns of Management*. New York: McGraw-Hill.
- Sarens, G. (2009). Internal auditing research: Where are we going? Editorial. *International Journal of Auditing*, 1-7.
- Sarens, G., & De Beelde, I. (2006). The relationship between internal audit and senior management: a qualitative analysis of expectations and perceptions. *International Journal of Auditing*, 219-241.
- Sarens, G., De Beelde, I., & Everaert, P. (2009). Internal Audit: A comfort provider to the audit committee. *British Accounting Review*, 90-106.
- Stocks, K., Albrecht, S., Howe, K., & Schueler, D. (1988). What makes an effective internal audit department? *Internal auditor*, 45-49.
- Tannenbaum, A., & Schmitt, W. (1958, Mars-Avril). How to choose a leadership pattern. *Harvard Business Review*, pp. 95-101.
- Taylor, F. W. (1912). The principles of scientific management. *Addresses and discussions at the conference on scientific management*, (pp. 22-55). Hanover.
- The Institute of Internal Auditors (IIA). (2013). *Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne*
- Vas, A. (2011). Notes de cours: stratégie d'entreprise
- Vessié, B. (2013). Notes de cours: Contrôle interne et gestion des risques
- Wikipedia, *Efficacité*. En ligne: <http://fr.wikipedia.org/wiki/Efficacit%C3%A9>. Consulté le 13 novembre 2014 à 12:34
- Wikipedia, *Tone at the top*. En ligne: http://en.wikipedia.org/wiki/Tone_at_the_top. Consulté le 15 mai 2015 à 20:20
- Zeidan, H. (2009, 3rd Quarter). The Blakde Mouton Managerial Grid: Identifying five different leadership styles. *The certified Accountant*, pp. 82-85.
- Ziegenfuss, D. (2000). Measuring Performance. *Internal Auditor*, 36-40.