

Recensions

QUALITÉ DE L'AUDIT : ENJEUX DE L'AUDIT INTERNE ET EXTERNE POUR LA GOUVERNANCE DES ORGANISATIONS

Sous la direction de **Benoît Pigé**, Bruxelles, De Boeck, 2011, 290 p.

L'audit est un processus complexe. Au cœur des mécanismes de gouvernance, l'audit est perçu comme l'un des moyens pour améliorer la diffusion des informations financières et sécuriser le fonctionnement des marchés financiers. Dans son approche actuelle, l'étude du rôle et de la qualité de l'audit au sein du processus de gouvernance corporative repose donc, en grande partie, sur l'analyse de sa capacité à réduire l'asymétrie d'information entre l'organisation et les utilisateurs des états financiers. Cette perspective est louable, mais elle n'est pas la seule. En replaçant l'audit dans une analyse plus large et en considérant les attentes de différentes parties prenantes, il est alors possible d'appréhender la qualité de l'audit sous des angles différents. C'est ce que propose l'ouvrage *Qualité de l'audit : enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations* sous la direction de Benoît Pigé. Dans une perspective largement européenne, ce collectif s'intéresse à différentes facettes de la qualité de l'audit, et particulièrement de l'audit externe¹. Les principaux thèmes abordés en regard de la qualité de l'audit externe sont sommairement présentés dans la première partie de ce compte rendu, alors que les chapitres consacrés à l'audit interne sont détaillés en seconde partie.

La qualité de l'audit externe

Traditionnellement, la qualité de l'audit externe est évaluée à l'aide de deux variables : la compétence – celle de l'auditeur lui-même, mais également celle de la firme comptable qui l'emploie – et l'indépendance. Au fil des ans, les chercheurs ont également examiné le processus de l'audit comme facteur clé de la qualité du produit fini. Ils ont constaté que l'accroissement de la normalisation dans les domaines de la comptabilité, du contrôle interne et de l'audit a progressivement transformé la notion de compétence en notion de conformité aux normes applicables et entraîné une formalisation significative du processus d'audit. Deux chapitres de l'ouvrage abordent plus directement ces notions de normalisation et de formalisation².

¹ Sur les 17 chapitres composant le volume, seulement 3 traitent d'audit interne.

² Le chapitre 2 insiste sur la normalisation du contrôle interne comme base du processus d'audit et le chapitre 5 présente la démarche de contrôle de la qualité adoptée par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C).

Un besoin de réintroduire une certaine souplesse dans le processus d'audit se fait toutefois sentir. Bien que l'audit soit un processus bien défini, il doit pouvoir prendre en compte les singularités de l'organisation auditée. L'approche par les risques d'affaires discutée au chapitre 3 en est un exemple, puisqu'elle permet de réintroduire un certain jugement professionnel dans le processus en exigeant de l'auditeur qu'il comprenne bien la stratégie de gestion de l'entreprise ainsi que les risques auxquels elle fait face. Quoique cette méthodologie entraîne certaines inquiétudes en matière d'indépendance de l'auditeur, elle a le mérite de permettre une adaptabilité aux conditions réelles vécues par l'entreprise. Au chapitre 4, Chemangui et ses collègues proposent un modèle d'évaluation de la qualité de l'audit axé sur l'adaptabilité du processus aux caractéristiques de l'organisation. Ils suggèrent de s'appuyer sur la théorie d'agence afin de déterminer les relations qui présentent les plus hauts risques pour l'entreprise.

Le besoin de souplesse dans l'établissement du processus d'audit et dans l'évaluation de sa qualité peut provenir de différentes sources, notamment de la complexité des phénomènes à auditer³, du contexte culturel particulier dans lequel s'inscrit l'audit⁴ ou des intérêts envisagés⁵. Ce besoin de s'écarter d'un formalisme excessif ramène à l'avant-scène la notion de jugement professionnel. Miledi et Pigé s'appuient, dans le chapitre 14, sur l'approche cognitive pour attirer l'attention sur les dangers des outils standardisés d'aide à la décision dans le processus d'audit. Ils estiment que leur utilisation systématique par les cabinets, si elle augmente la standardisation, facilite le contrôle de la qualité et réduit les coûts, pourrait également sérieusement compromettre le développement du jugement professionnel.

Finalement, Noël et Chemangui (chapitre 15) s'intéressent au rôle du genre dans la perception des questions éthiques⁶. Utilisant le modèle des cartes conceptuelles, l'étude ne démontre pas que les hommes ont une sensibilité plus ou moins grande que les femmes à l'égard des questions éthiques. Elle tend toutefois à montrer qu'ils définissent l'éthique et son importance de manière différente. Alors que les femmes semblent attacher une grande importance au développement et au maintien d'un climat de travail pacifique et collaboratif, les hommes insistent davantage sur le respect des règles et des procédures.

L'audit interne

Trois chapitres portent plus spécifiquement sur l'audit interne. Dans le chapitre 9, Thiéry-Dubuisson s'intéresse aux caractéristiques de la qualité de l'audit interne au sein des grands groupes. Selon elle, l'audit interne contribue à la qualité de l'audit externe par sa nature – il évalue le contrôle interne et lutte contre la

³ Par exemple, l'audit des actifs immatériels, traité au chapitre 6, ou les International Financial Reporting Standards discutés au chapitre 13.

⁴ Les chapitres 11 et 12 traitent du cas particulier des pays africains.

⁵ Dans une perspective nettement plus juridique, Tchotourian plaide pour une responsabilité accrue des auditeurs externes en matière de responsabilité sociale des entreprises (chapitre 7).

⁶ À noter que le chapitre 16 s'intéresse également à la place de l'éthique dans la formation du jugement professionnel de l'auditeur externe, mais sans égard au genre.

fraude – ainsi que par son positionnement – et notamment son accès aux plus hautes sphères de la gouvernance corporative. L'audit interne est maintenant vu comme un collaborateur actif de l'audit externe; ensemble, ils augmentent la couverture globale de l'audit, ce qui ne peut que contribuer à l'amélioration de la qualité de l'audit. L'auteure insiste toutefois sur la formalisation importante des travaux de l'auditeur interne. Cette formalisation est demandée par les parties impliquées dans le processus de gouvernance, et notamment par le comité d'audit, afin d'accentuer l'image d'une entreprise « sous contrôle ». Les administrateurs sont rassurés par le fait que les auditeurs internes suivent une procédure établie, sanctionnée par les instances de la profession. Les auditeurs internes eux-mêmes sont complices de cette formalisation, puisqu'elle les aide à asseoir leur nouvelle légitimité. Malgré cette formalisation du processus d'audit interne, qui pourrait nuire à l'usage du jugement professionnel pourtant essentiel au travail des auditeurs internes, l'auteure conclut que l'audit interne participe incontestablement à la qualité de l'audit des grands groupes.

Bon-Michel, quant à elle, attire l'attention sur le fait que même si la démarche d'audit interne tend vers une certaine uniformité, elle demeure nécessairement subordonnée à l'organisation auditée et à son secteur d'activité. Elle fournit l'exemple de l'audit bancaire en exposant sommairement les principaux risques auxquels sont exposées les banques (risques de crédit, risques de marchés et risques opérationnels) ainsi que l'encadrement législatif auquel elles doivent se soumettre. Le Comité de réglementation bancaire et financière réglemente le contrôle interne au sein des banques et sert donc de base de travail aux auditeurs internes. Il prévoit trois niveaux de gestion de contrôle : la gestion des opérations (auto-contrôle), le contrôle permanent (généralement assuré par des fonctions précises telles que la Direction de la gestion des risques ou la Direction de la conformité) et finalement le contrôle périodique (où se situe l'audit interne). L'auditeur interne, qui se trouve donc au troisième niveau de contrôle, devra s'assurer non seulement de la conformité réglementaire, mais également de l'efficacité des dispositifs de contrôle.

Finalement, dans le chapitre 17, Bon-Michel présente une très intéressante réflexion sur le rôle de l'audit interne dans le processus d'apprentissage organisationnel. Prenant appui sur l'approche comportementale, elle souligne que l'audit interne joue un rôle important de stimulus dans le processus de gestion et de contrôle des risques. En effet, il permet de mettre en lumière certains risques, notamment lors de la préparation du plan annuel d'audit ou lors de la présentation des constats. L'audit interne aide également à cerner les meilleurs moyens à mettre en place pour contrôler ces risques. Toutefois, l'apprentissage est miné par le déploiement de routines défensives comme les jeux de pouvoir, la protection de l'image ou le désengagement face à la perception de conflits d'objectifs. Pour faciliter l'apprentissage, il importe que l'auditeur interne prenne en compte ces mécanismes de défense dans son approche. L'auteure insiste aussi sur l'importance du dialogue et l'implication du management afin d'améliorer la coopération et l'intégration des apprentissages.

En résumé, cet ouvrage couvre un vaste éventail de préoccupations entourant la notion de qualité de l'audit. Si son côté éclectique séduit, il engendre également une certaine déception puisque les sujets sont souvent effleurés et le lecteur reste un peu sur son appétit. Relativement à l'audit interne, les textes présentés sont intéressants, quoique peu nombreux.

Par SYLVIE HARBOUR

Étudiante au doctorat, Faculté des sciences de l'administration, Université Laval

PERFORMANCE AUDITING: CONTRIBUTING TO ACCOUNTABILITY IN DEMOCRATIC GOVERNMENT

Sous la direction de **Jeremy Lonsdale, Peter Wilkins et Tom Ling**, Cheltenham, Edward Elgar Publishing Ltd, 2011, 351 p.

Cet ouvrage, préparé sous la direction de Jeremy Lonsdale, Peter Wilkins et Tom Ling, fait le point sur le développement de l'audit de performance, ou vérification d'optimisation, au cours des dernières décennies. Après des débuts hésitants, marqués par une réticence des vérificateurs publics à déborder le cadre habituel de leurs activités pour s'avancer dans un domaine inconnu, les préoccupations réitérées des parlementaires, des gouvernements et du public pour des informations plus directement utiles à la prise de décision et à l'amélioration de la gestion publique ont amené la réalisation d'un nombre grandissant d'exercices d'audit de performance. À telle enseigne qu'aujourd'hui, il n'y a pratiquement plus d'instance de vérification publique qui ne pratique l'audit de performance ou qui ne s'apprête à le faire.

Les contributions des différents auteurs, autant universitaires que praticiens, sont regroupées en deux parties. La première traite de la conduite de l'audit de performance et réunit des articles portant sur le choix des sujets soumis à la vérification, les outils et les méthodes utilisés, les informations permettant d'asseoir les jugements portés et les normes de qualité. La seconde fait le point sur l'apport de l'audit de performance et cherche à en évaluer les effets, à la fois du point de vue de la reddition de comptes démocratique et du développement des connaissances. L'ensemble forme l'appréciation factuelle et critique la plus complète de l'état d'avancement des travaux en matière d'audit de performance, des difficultés que les vérificateurs rencontrent et n'ont pas réussi complètement à surmonter.

Si l'on se fie à l'INTOSAI¹, la référence internationale en matière d'audit public, la vérification axée sur la performance se préoccupe essentiellement de l'économie, de l'efficacité et de l'efficacité de la gestion, c'est-à-dire de l'acquisition-conservation-disposition au meilleur coût et en temps opportun, de la transformation au

¹ INTOSAI (2004), *ISSAI 3000: Implementation Guidelines for Performance Auditing*.

meilleur rendement des ressources en biens et services et de l'atteinte des résultats au meilleur niveau. Cette définition, aussi consensuelle semble-t-elle être, n'est cependant pas mise en œuvre partout avec la même attention, comme les auteurs le montrent bien. Ces écarts peuvent être attribuables à plusieurs causes. D'abord, les mandats donnés par le législateur aux équipes d'audit varient beaucoup selon les pays, certains mettant par exemple l'accent sur l'évaluation des politiques et de leur implantation alors que d'autres excluent formellement cet aspect pour que l'accent porte essentiellement sur la gestion. Ensuite, les champs d'expertise des équipes d'audit sont variables et souvent assez concentrés (comptabilité, droit) de sorte qu'elles ne sont pas toutes en mesure de s'attaquer à des sujets complexes qui exigent des connaissances et des habiletés plus larges. Enfin, les méthodes de travail avec les organisations ou les programmes sous audit diffèrent grandement, certaines équipes cherchent à obtenir la meilleure compréhension possible de l'environnement opérationnel et de gestion alors que d'autres se méfient d'une trop grande proximité avec ceux qu'ils ont la charge d'apprécier, ce qui peut entraîner des biais ou des lacunes dans l'information dont elles disposent.

Il ressort globalement des analyses présentées que l'audit de performance est une activité hybride qui puise dans diverses sources pour parvenir à ses fins, tant du côté de l'analyse de politique que de l'évaluation pour n'en mentionner que quelques-unes. Ce qu'elle possède que celles-ci n'ont pas, c'est une plus grande facilité d'accès aux renseignements qu'elle juge utiles, un processus formel de transmission de ses constatations et de ses recommandations aux gouvernants et aux parlementaires et des mécanismes de suivi assez systématiques. Malgré tout, il demeure difficile d'apprécier l'impact réel des rapports produits sur l'amélioration de la gestion publique, le contexte dans lequel ils sont rendus publics pesant sur l'appropriation qui en sera faite par l'ensemble des parties concernées. Il est donc dans certains cas important et dans d'autres négligeable.

Qu'est-ce qu'une bonne performance? Cette question reste encore à débattre même si on commence à en avoir une meilleure compréhension qu'avant. Qu'est-ce qu'un bon audit de performance? La réponse est beaucoup plus claire après la lecture de ce livre bien que des zones d'ombre subsistent encore que les auteurs n'ont pas manqué de signaler.

Par PIERRE CLICHE

Professeur invité, École nationale d'administration publique et Directeur de L'Observatoire de l'administration publique

AUDIT INTERNE ET CONTRÔLE DE GESTION : POUR UNE MEILLEURE COLLABORATION

De **Jacques Renard** et **Sophie Nussbaumer**, Paris, Eyrolles Éditions d'Organisation, 2011, 232 p.

Audit interne et contrôle de gestion : pour une meilleure collaboration est l'occasion d'un regard croisé d'un auditeur interne, Jacques Renard, et d'un contrôleur de gestion, Sophie Nussbaumer, sur les interactions entre ces deux fonctions au sein des organisations françaises. Les auteurs participent également, à des degrés différents, à la formation spécialisée en audit interne et en contrôle de gestion. Ils plaident pour un rapprochement des deux professions et pour une meilleure collaboration entre les deux fonctions dans le but d'améliorer la gouvernance des entreprises.

Le livre est divisé en trois parties principales. À la suite de l'introduction dans laquelle il est question de l'évolution historique des deux fonctions et de leurs définitions, la première partie note leurs convergences et précise leurs spécificités. L'audit interne et le contrôle de gestion sont ainsi deux fonctions essentielles qui contribuent, par des voies différentes, à la réalisation des objectifs de l'entreprise. Le contrôle de gestion assure le suivi des réalisations et l'élaboration de prévisions à long terme, tandis que l'audit interne détecte les risques et formule des propositions pour les éviter. Les auteurs indiquent que ces deux fonctions de conseil au management agissent dans des périmètres semblables en investissant toutes les activités d'une organisation. Deux types de convergences sont ensuite distingués : celles relevant de l'assistance mutuelle et celles liées au domaine des relations internes. L'assistance mutuelle se traduit par la mise au service de chaque technique et de chaque procédé de l'autre fonction. Ainsi, l'audit interne examine, selon une approche par les risques, la fonction du contrôle de gestion et détermine dans quelle mesure elle répond aux attentes de l'organisation. Inversement, le contrôle de gestion veille à ce que la conception fonction de l'audit interne soit conforme à la stratégie de l'organisation. Les deux fonctions présentent aussi des similitudes dans la nature des liens relationnels avec les différents organes de l'entreprise qui se traduisent par l'importance du responsable de la fonction dans son influence et son autorité, ainsi que par un dialogue renforcé avec les responsables opérationnels. Les auteurs soulignent que l'évolution des deux fonctions permet de présenter leurs particularités comme des occasions à saisir pour une collaboration étroite dans le but d'une meilleure efficacité. Dans ce cadre, les risques ciblés par l'auditeur interne constituent une information primordiale pour le contrôleur de gestion et l'information centralisée par ce dernier alimente les démarches de l'auditeur interne.

La section suivante propose une feuille de route pour une meilleure organisation du travail et la création d'une synergie relationnelle au sein des organisations. Les auteurs notent que les nombreuses tentatives pour redéployer le contrôle de gestion et l'audit interne n'ont pas apporté la cohérence voulue. Pour remédier

à cette situation, les auteurs préconisent une amélioration de la convergence des deux fonctions par l'entremise d'une concertation organisée qui résulte de plusieurs actions : amélioration dans la définition des périmètres, optimisation de la gestion, meilleure coordination des objectifs, harmonisation des finalités, adaptation des moyens et complémentarité organisée des méthodes et des outils. L'amélioration de la convergence doit être accompagnée par une totale adhésion des acteurs. Les auteurs appellent à une coordination des activités grâce à une participation concertée et organisée de tous les acteurs au contrôle interne. Ces derniers devraient aussi se limiter à leur propre champ d'expertise pour assurer une complémentarité de leurs actions. Il s'agit d'une démarche collective visant l'amélioration de la gouvernance. Selon Renard et Nussbaumer, la mise en place de ces nouvelles méthodes de travail doit être soutenue par une formation adéquate des différents acteurs.

Dans la troisième partie du livre, les auteurs proposent une autre organisation de travail qui favorise une meilleure concertation entre les deux fonctions. Ils recommandent de les regrouper, tout en conservant leurs spécificités, au sein d'une même structure rattachée à la direction générale et pilotée par une autorité commune maîtrisant les deux expertises. Le partage cohérent des tâches entre les deux activités devrait être garanti par une charte commune élaborée par le responsable de cette structure. Les auteurs estiment que ce type d'organisation permet à l'audit interne et au contrôle de gestion de devenir des acteurs efficaces de la gouvernance de l'entreprise. Cette organisation n'est pas nouvelle ; elle est déjà initiée dans le monde anglo-saxon. Les auteurs soutiennent qu'elle contribue à une meilleure gouvernance, et ce, de trois façons différentes. En premier lieu, le fait d'optimiser la relation entre la poursuite de la performance et la gestion des risques permet de limiter la volatilité des résultats, d'améliorer l'allocation des ressources, de renforcer la planification stratégique et d'accroître la valeur ajoutée. En second lieu, le type de structure proposée favorise la coordination de la déontologie et des normes professionnelles des deux fonctions, dans une perspective de cohérence ou de complémentarité. Enfin, la concertation entre les deux fonctions facilite une harmonisation de l'assistance du management qui se concrétise sur cinq plans : renforcer l'alerte, mieux gérer les imprévus, rendre plus crédible la vision stratégique, améliorer l'information et conforter le développement durable, pilier d'une meilleure gouvernance.

En guise de conclusion, les auteurs abordent les problèmes actuels auxquels font face les organisations. Il s'agit d'un monde de travail qui évolue dans un environnement de plus en plus complexe. La concertation est défailante en raison d'une organisation de travail trop segmentée, et elle est aggravée par des structures inadaptées qui nuisent à la bonne gouvernance. En plus des solutions proposées dans les chapitres du livre, à savoir des structures adaptées, un système d'information efficace pour les acteurs des deux fonctions et une direction générale bien informée, les auteurs avancent d'autres points qui s'articulent autour de la qualité de l'environnement de contrôle, la rationalité de l'organisation et le professionnalisme des acteurs.

Le livre s'adresse en priorité aux gestionnaires d'entreprise et au milieu professionnel des fonctions de l'audit interne et du contrôle de gestion. La bibliographie se limite essentiellement à des monographies publiées en français et traitant de façon générale des deux fonctions. La démarche des auteurs d'amorcer un rapprochement entre les deux professions s'inscrit dans le contexte français et ne peut être généralisée que dans des cadres de gestion similaires. Certes, ils présentent un plaidoyer pour la convergence des deux fonctions, mais il apparaît que leur grand souci est de préserver leurs spécificités et leur champ d'action respectif. Par ailleurs, les pistes d'amélioration proposées restent dans les généralités et sont vagues, sauf quelques exceptions, pour organiser les relations entre toutes les autres unités d'une organisation. Les auteurs auraient dû appuyer leur proposition par des données empiriques et citer des études qui mettent en évidence les avantages occasionnés par l'adoption d'une nouvelle structure regroupant l'audit interne et le contrôle de gestion.

Par YOUSSEF SLIMANI

Agent de recherche, Centre de recherche et d'expertise en évaluation (CREXE), École nationale d'administration publique