

Indépendance de l'Auditeur Interne : un Construit Social ou un Mythe

SOUROURHAZAMIEPAMMAR

Maître Assistant

IHEC Sfax (Tunisie)

CEREGE

Abstract:

This paper proposes a framework for analyzing the independence of AI proposing and comparing the thesis of independence as a social construct and its antithesis as myth. A thorough review of empirical research allows us to assess the main levers of audit committees, as well as conditions of effectiveness of these bodies. In outline, although the independence of the internal auditor is described as essential to sit the assessments. His position as an employee, a subordination agreement with an employer, may make its own judgment. Such a conflict situation threatens the independence of the auditor independence through its programming, surveys and / or reports. Level "optimal" builds independence. It appears that independent audit committee, accessible and / or competent often contributes to the preservation of the independence of the internal auditor. The ambiguity of roles between the control and the council is not recognized as such by the internal auditors, risk impairing independence. Limitations and possible extensions of this line of research are discussed.

Keywords:

Internal Auditor Independence, Built, myth, Audit committee, Management.

Résumé:

Cet article propose un cadre d'analyse de l'indépendance de l'AI en proposant et confrontant la thèse de l'indépendance en tant que construit social et son antithèse en tant que mythe. Une revue approfondie de la recherche empirique nous permet alors d'évaluer les principaux leviers d'action des comités d'audit, ainsi que les conditions d'efficacité de ces organes. Dans les grandes lignes, bien que l'indépendance de l'auditeur interne soit décrite comme essentielle pour asseoir ces appréciations. Sa position de salarié, avec un contrat de subordination à un employeur, peut subordonner son propre jugement. Une telle situation conflictuelle menace l'indépendance de l'auditeur via son indépendance de programmations, d'enquêtes et/ou de rapports. Un niveau « optimale » d'indépendance se construit. Il ressort qu'un comité d'audit indépendant, accessible et/ou compétent contribue souvent à la préservation de l'indépendance de l'auditeur interne. L'ambiguïté des rôles entre le contrôle et le conseil, non reconnu en tant que telle par les auditeurs interne, risque d'altérer l'indépendance. Les limites et prolongements possibles de ce courant de recherche sont discutés.

Mots clés:

Auditeur interne, Indépendance, Construit, Mythe, Comité d'audit, Direction.

INTRODUCTION

L'audit interne est un domaine de recherche qui attire moins les chercheurs francophones. Pourtant plusieurs problématiques sont de nature à donner lieu à la poursuite d'une étude. C'est justement le cas de l'indépendance de l'Auditeur Interne (AI, dorénavant). Dans cet article, nous passons en revue la littérature sur l'indépendance de l'audit interne afin d'évaluer la mesure dans laquelle, l'AI parvient à concilier sa dépendance hiérarchique et son indépendance d'esprit. Nous ne prétendons pas l'exhaustivité. Nous poursuivons une approche sélective. Notre travail est bâti sur l'hypothèse d'une fonction interne à l'organisation. L'idée de base était le nombre de normes de l'IIA qui traitent de l'indépendance. En effet, les normes d'audit traduisent une démarche très standardisée (Pigé, 2011). En France, et contrairement aux pays anglo-saxons, il est encore peu commun que la fonction de l'audit interne soit externalisée. Notre intérêt manifesté au profit de l'audit interne s'aligne avec la mouvance actuelle des études anglo-saxonnes s'intéressant à ses multiples facettes. On peut le comprendre, puisque, sur le plan international, lors de la crise financière et les séries de faillite, l'audit interne n'a pas fait échec. Chez Worldcom, c'est précisément l'audit interne qui a révélé les fraudes au grand jour. Chez Enron, son rôle n'a pas pu être rempli puisque Arthur Andersen était en même temps l'AI externalisé et le commissaire aux comptes. Dans l'esprit des dirigeants, l'AI fonctionne pour leurs comptes et les rapports au comité d'audit (dorénavant CA) n'est qu'une formalité pour satisfaire aux exigences du gouvernement d'entreprise (Drent, 2002). En même temps, l'audit interne doit apporter une valeur ajoutée au management et ne pas devenir son serviteur. D'où, l'indépendance de l'AI se construit en réaction à un contexte organisationnel donné. A la suite de certains travaux dans le contexte américain (Gramling et al, 2004 ; Christopher et al, 2009), l'objectif de cet article est de proposer une synthèse internationale des recherches qui s'intéressent à l'indépendance de l'AI. Notre travail prolonge celui de Stewart et Subramaniam (2010). En se focalisant sur les problématiques avales, il développe une analyse plus approfondie des entraves liées à l'indépendance d'audit. A ce titre, notre investigation répond partiellement au besoin, formulé par ces auteurs, de mieux considérer le contexte institutionnel dans lequel l'AI opère. Ce volet empirique favorise une confrontation des

théories avec les réalités de terrain. Notre synthèse de ce corpus documentaire s'articule en deux temps, qui dessinent les deux sections de l'article. Dans un premier temps est abordé le contexte de construction de l'indépendance d'audit. A ce stade, nous apprécions la capacité de l'AI appuyé par le CA à construire son indépendance. Dans un deuxième temps, sont étudiées les relations entre l'indépendance d'audit et les attributs de la fonction d'audit. A ce stade, nous nous interrogeons sur les entraves de l'indépendance d'audit et les conditions d'un niveau acceptable d'indépendance d'audit.

1. L'indépendance de l'AI comme un construit social

1.1. L'indépendance : un compromis construit socialement

Pourquoi est-il si nécessaire de renforcer l'indépendance de l'AI ? L'indépendance constitue le cœur de métier des AI (Sarens et De Beelde, 2006). L'indépendance constitue surtout la principale garantie de leur objectivité d'opinion. Sans indépendance, l'audit interne ne peut pas assurer son rôle en tant que mécanisme institutionnel mis en place pour réguler le comportement des parties prenantes (Charreaux, 2002 ; Godowski, 2007). L'audit interne, émanation de la direction générale, n'a pas été considéré comme un mécanisme de gouvernance au sein de la relation d'agence mais les développements récents de la gouvernance d'entreprise (Charreaux, 1997 ; 2000) l'intègrent comme mécanisme de régulation des relations entre le dirigeant et les différentes parties prenantes (Gramling, Maletta, Schneider et Church, 2004). Etant un coût de dédouanement à la charge de l'agent, l'AI signale aux mandantx (différents stakeholders) que le dirigeant agit conformément à leurs intérêts. (Si l'indépendance, cœur du métier de l'AI, constitue une garantie pour les actionnaires (en théorie, du moins), que recouvre ce concept ? Très classiquement, une grande partie de la littérature sur l'indépendance des auditeurs (auditeurs externes spécifiquement) distingue entre l'apparence d'indépendance et l'indépendance de fait « *souvent appelé l'indépendance d'esprit* » (Prat Dit Hauret, (2002). L'indépendance psychologique ou de fait se réfère au processus mental de l'auditeur, en tant que praticien

professionnel, analysant de manière objective et non biaisée les différentes preuves d'audit. L'indépendance d'esprit, étant inobservable, se rapproche à partir des perceptions des actionnaires, investisseurs, marché financier, etc. (Bédard, Gonthier-Besacier et Richard, 2001). L'audit interne doit être indépendant et les AI doivent effectuer leurs travaux avec objectivité (norme 1100). On en comprend que l'indépendance se rapporte à l'état de l'environnement d'audit. L'objectivité, ayant trait à la qualité des évaluations, est un état d'esprit dans lequel les préjugés n'affectent pas indûment les jugements et décisions. Elle se réfère au statut organisationnel de l'AI et les politiques organisationnelles qui affectent son indépendance (PCAOB, 2007). L'indépendance est le fondement et peut être le facteur le plus important établissant la stature de l'audit interne (IIA, 2010). Desai et al (2010) développent un modèle construit sur la base de trois attributs de la solidité de la fonction d'audit interne, à savoir la compétence, la performance et l'objectivité. Les résultats montrent que l'objectivité de l'AI est le facteur le plus dominant et conduit les auditeurs externes à percevoir une qualité supérieure de la fonction. Dans le cadre de l'audit, Mautz et Sharaf soutiennent l'idée que le professionnel doit maintenir un désintéressement sincère de promouvoir des jugements impartiaux et l'examen des faits déterminants d'une opinion définitive. Ils suggèrent la reconnaissance de l'indépendance de programmation, l'indépendance des enquêtes, et l'indépendance des rapports. En raison du manque d'indépendance de l'AI, certaines recherches suggèrent que l'audit interne est intrinsèquement inférieur à l'audit externe menant vers une profession à réputation problématique (Merhout, 2008). En principe, l'AI devrait être indépendant et objectif. Toutefois, en pratique, il ne peut être totalement indépendant. On parle alors d'un niveau d'indépendance « optimale ». D'ailleurs, la recherche indique que ce niveau d'indépendance se matérialise par certaines limites ou frontières que l'AI doit gérer. Ainsi l'implication de la direction générale dans la planification de l'audit interne pourrait avoir un impact négatif sur l'indépendance (Christopher et al, 2009). La signification de ce que recouvre l'indépendance de l'AI serait alors un construit social inscrit dans le temps et dans l'espace, mais aussi un compromis (par rapport à une situation idéale).

1.2. Le comité d'audit : pour renforcer l'indépendance de l'AI

Le CA valorise grandement l'indépendance de l'AI (Drent, 2002). En plus de ses fonctions liées à l'audit externe, le CA exerce la direction de l'audit interne (Fama et Jensen, 1983). A partir d'une étude de cas d'une société financière britannique, Turley et Zaman (2007) montrent que le responsable de l'audit interne a saisi le CA en vue d'éviter une réduction de ses moyens par la direction. Le concevoir ainsi, exige que le CA assure un minimum d'indépendance et de compétence, dans le cas où il existe au sein de l'organisation. Nous nous intéressons spécifiquement aux relations entre les AI et les membres du CA, car il s'agit des principaux acteurs de la fonction d'audit interne (De Beelde et Everaert, 2009 ; Gramling et al, 2004). Nous n'effectuons pas, ici, de revue exhaustive de la littérature sur le CA et l'audit interne. Nous nous attardons plutôt à quelques constats importants établis grâce à des travaux de recherche sur les relations entre ces deux mécanismes de la gouvernance. La présence d'un CA agit positivement sur la perception des utilisateurs en ce qui concerne l'indépendance de l'audit interne et la fiabilité des rapports financiers (Gwilliam et Kilcommins, 1998). Krishnan (2005) soutient ce point de vue en affirmant que le statut du CA est renforcé parce qu'il peut compter sur les travaux de l'audit interne. Ce renforcement se ressent à partir du moment où le CA agit comme une instance indépendante permettant à l'audit interne de soulever des questions touchant à la gestion (Goodwin et Yeo, 2001 ; Turley et Zaman, 2004). *L'indépendance de rapports* améliore l'environnement de contrôle et réduit le risque d'erreurs (Schneider et Wilner, 1990 ; Hansen, 1997). Goodwin (2003) est allé plus loin pour indiquer que l'indépendance est encore améliorée si les membres du CA, en plus d'être indépendants, disposent de l'expertise technique pour comprendre le travail de l'AI. L'importance d'un audit interne à statut indépendant à travers une position hiérarchique appropriée a été renforcée par l'IIA (2004), qui a significativement insisté que l'AI doit dépendre fonctionnellement au CA. Néanmoins, de nombreux observateurs de gouvernement d'entreprise pointent une relation *symbiotique* entre l'audit interne et le CA. En revanche un CA efficace permet de rehausser le statut de l'audit interne, en contre partie, ce dernier peut aider à éviter les anomalies financières (McHugh et Raghunandan, 1994).

Même si les études réalisées jusque là n'ont pas encore exploré la façon dont un AI peut y arriver, certaines études récentes suggèrent que l'amélioration de la qualité du contrôle interne est de nature à réduire l'incidence d'anomalies financières (Krishnan, 2005 et Verschoor, 2002). Seulement la capacité de l'audit interne à répondre aux préoccupations du CA peut être limitée par les restrictions budgétaires et la concurrence avec la direction dans la gestion des ressources rares (Anderson 2003). Selon Goodwin (2003), l'expertise technique du CA à comprendre le travail de l'AI renforce son indépendance. Cela découle d'une étude antérieure, celle de Raghunan et al (2001) qui ont trouvé qu'un CA composé exclusivement de directeurs indépendants, et avec au moins un membre ayant l'expertise comptable et financière, est plus exposé à avoir des réunions longues avec l'audit interne, de lui fournir un accès et de revoir les programmes et les résultats d'audit interne. L'expertise financière du CA apparaît comme un facteur déterminant de fiabilité du contrôle interne, et de qualité des relations entre le responsable de l'audit interne et la direction (Piot et kermiche, 2009). L'indépendance s'identifie par une position hiérarchique appropriée au sein de l'organisation. D'ailleurs, la fonction d'audit interne peut ne pas être rattachée au CA. Dans un tel cas, la non-implication du CA dans les décisions de nomination, d'évaluation et de licenciement ne peut que menacer l'indépendance de l'audit interne (Christopher et al, 2009). En résumé, un AI perçu indépendant améliore le statut du CA. Aussi la présence d'un CA agit positivement sur la perception des utilisateurs en ce qui concerne l'indépendance de l'AI. Ces effets mutuels sont toutefois à nuancer, au vu notamment des éclairages fournis par les études et l'inévitable influence de la direction. L'impact de la qualité du contrôle interne apparaît assez probant en agissant directement sur les anomalies financières et indirectement sur l'indépendance de l'AI et la nature de la relation qui lie ce dernier à un CA compétent et indépendant.

1.3. L'indépendance de l'AI construite au cœur des conflits d'intérêt

L'AI se trouve dans une situation telle qu'il doit gérer en permanence des conflits d'intérêt qui se manifestent à lui tout au long du processus d'audit. Ces conflits d'intérêt influencent

directement son indépendance. Les conflits d'intérêts peuvent résulter de la personne ou de l'environnement personnel des équipes ou de l'environnement général dans lequel se déroule l'activité (Muttchler, 2003). S'agissant des conflits d'intérêts résultant de la personne, l'indépendance de l'AI s'affirme pour lutter contre la pratique d'AI surchargés par des tâches qui ne devraient pas leur incomber. Le conflit d'intérêts est réputé pouvoir compromettre les aptitudes d'une personne à exercer en toute indépendance ses activités. Il n'en va pas autrement pour l'AI. Il doit éviter toute situation qui pourrait entamer la confiance en lui et par extension celle placée à ses collègues. Ce dernier est souvent chargé de définir et rédiger des règles et procédures de travail et d'apprécier leur fonctionnement en aval. D'ailleurs, Sarens et De Beelde(2006), démontrent, à partir d'une étude de cinq compagnies belges, que l'audit interne opérant principalement dans un rôle de soutien à la gestion, son objectivité perçue est affectée et sa relation avec le CA est altérée. Ceci explique pourquoi la norme prévoit que l'audit interne doit être rattaché au plus haut niveau, il doit être indépendant par rapport aux responsables de la fonction auditée. Dans les normes de l'IIA traduites par l'IFACI, le mot « *valeur ajoutée* » a été reproduit deux fois. De quelle valeur parle-t-on ? Aux termes de la norme 2000, « *le responsable de l'audit interne doit gérer cette activité de façon à garantir qu'elle apporte une valeur ajoutée à l'organisation* ». Aussi, selon la norme 2010.C1, « *Lorsqu'on lui propose une mission de conseil, le responsable de l'audit interne, avant de l'accepter, doit considérer dans quelle mesure elle est susceptible de créer de la valeur ajoutée* ». D'une part, à la lecture de ces normes, on peut penser que l'IIA-IFACI fait allusion à deux catégories de valeur : une valeur immatérielle et une valeur financières. Au-delà de l'approche financière traditionnelle de la performance de l'entreprise (Charreaux, 1998), la valeur créée s'étend à l'ensemble des parties prenantes (Clarkson, 1995; Parrat, 1999). L'organisation, perçue sous le prisme d'un répertoire de compétences, comportement et agilité intellectuelle, est développée par ses différents stakeholders, dont l'AI. S'agit-il de la valeur financière, celle-ci une fois créée ne devrait-elle pas être partagée ? Etant oui, (dans l'affirmative) l'indépendance de l'AI ne risque-t-elle pas d'être mise à l'épreuve ? Ça pourrait être le cas si l'AI reçoit une rémunération incitative ou même des actions dans les sociétés dans lesquelles il est employé. Devant un tel conflit d'intérêt, l'AI a tendance à négliger les mesures de gestion qui surestiment la rémunération, compromettant ainsi son objectivité. En

principe, l'étendue des procédures de vérification doivent être directement liés à l'évaluation par l'AI de la probabilité de risque (Rittenberg et Schwieger, 2005). « *Toutes choses étant égales par ailleurs, si les risques augmentent, les procédés de corroboration doivent être étendus* » (POB, 2000). Les travaux de recherche liés à l'étendu des procédures de vérification ont été examinés dans différents contextes d'évaluation des risques tels que : le risque de fraude, le risque de non continuité d'exploitation, le risque de manipulation des bénéfices et le risque lié au gouvernement d'entreprise. Certaines de ces études ont trouvé des relations positives entre l'évaluation du risque et l'effort d'audit (Beaulieu, 2001 ; Kiziriajn et al, 2005). Néanmoins, d'autres études n'ont pas trouvé de preuves relatives à une association entre le risque et l'étendue des travaux d'audit (Johnstone et Bedard, 2001, Blay et al, 2007). Ces résultats contradictoires suggèrent la poursuite de recherches sur les jugements des AI concernant la prolongation potentielle des procédures d'audit. Mais, de toute manière, lorsque son objectivité est compromise par des mesures incitatives, l'AI a tendance à négliger les lignes directrices relatives à l'étendue des procédures d'audit. Ainsi, un AI, étant dans une situation de conflit d'intérêt à la source de mesures incitatives, devrait arbitrer pour préserver son indépendance. Donc, on peut dire que l'indépendance de l'AI se construit en fonction de l'intensité des conflits d'intérêts auxquels il est confronté au cours du processus d'audit, elle se construit également en fonction de sa capacité à gérer ces conflits. Les conflits d'intérêts qui pèsent sur l'AI se concrétisent lors des discussions entre lui et la direction d'une part et le CA d'autre part (Christopher, 2009). Le CA, communiquant avec la direction financière et les AI, peut avoir une influence sur l'indépendance de ces derniers et participe ainsi à sa construction. D'ailleurs, le fait que les AI dépendent fonctionnellement du CFO ou CEO (Bariff, 2003 ; Paape et al, 2003 ; Leung et al, 2004) ne peut s'expliquer que par la recherche d'un niveau approprié d'indépendance surtout après l'échec de l'audit externe. Ces concertations seraient pour l'AI des moments saillants de construction de son indépendance. Le résultat étant une indépendance construite socialement par des acteurs ayant une divergence au niveau de leurs intérêts.

2. L'Indépendance de l'AI demeure encore un mythe

2.1. Rôles de l'AI : complémentarité ou ambiguïté

L'audit interne, étant à la fois, une activité d'assurance et de conseil, permet d'améliorer la performance d'une organisation, si on considère que les deux activités se complètent. La notion de conseil, en voie de développement rapide, distingue l'AI de toute action de « police », mais prête à confusion. En principe, l'objectivité d'un AI est présumée être altérée lorsqu'il réalise une mission de contrôle pour une activité dont il a eu la responsabilité au cours de l'année précédente (norme 1130). Une transparence prétendue s'observe puisque les missions, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne doivent être formellement définis dans une charte, être cohérents avec les normes et dûment approuvés par le conseil (norme 1000). Mais ce chevauchement nourrit notre soupçon par rapport à la préservation de l'indépendance de l'AI. Les études empiriques trouvées, pointant le doigt sur cette confusion, se limitent à un recueil de perceptions des AI concernant leurs rôles. Allegrini et *al.* (2006), dans leur revue de la littérature européenne sur l'AI, constatent que le conseil forme généralement une part relativement faible des activités d'AI en Europe. Toutefois, les activités de conseil semblent être en augmentation, par exemple, Allegrini et Bandettini (2006) indiquent une augmentation de 7 à 26 pour cent du temps consacré aux activités de conseil dans des entreprises italiennes. Sarens et de Beelde (2006) signalent également que, dans les six sociétés qui composaient leur étude de cas, les activités d'assistance variaient entre 15% à un maximum de 69%. Paape, Scheffe et Snoep (2003) constatent que 64% des répondants à leur enquête, parmi les responsables de l'AI, appartenant à quinze pays européens, ont déclaré que leur fonction s'engage dans le conseil en management. En outre, 61% des répondants étaient en désaccord avec la suggestion qu'il est mieux pour l'AI de ne pas accepter des missions de conseil dans le but de protéger et de maintenir l'indépendance. Van Peursem (2004), interrogeant des AI de la Nouvelle-Zélande, cherche à identifier les fonctions que les AI perçoivent comme essentielles pour remplir leurs rôles. L'enquête a également cherché à comprendre la nature du « dilemme du rôle de l'AI » qui provient de l'attente que les

AI aident la direction et évaluent de façon indépendante la gestion de l'organisation. Les commentaires reçus des répondants ont indiqué que le rôle de l'AI a changé ces dernières années pour être un consultant plutôt que un «Policier». La plupart de ceux qui ont commenté ce changement ne le perçoivent pas comme un problème. Van Peurseem (2005) a suivi son étude avec multiples études de cas impliquant six AI. L'étude a été conçue pour expliquer comment les AI peuvent résoudre le conflit entre leurs responsabilités de surveillance et de vérification et la fourniture d'un appui à la gestion. Van Peurseem constate que la tension impliquée dans le maintien de ce double rôle conduit à la confusion des rôles et que ce manque de précision n'est pas nécessairement souhaitable. Les quelques études, ici présentées, loin d'un souci de généralisation, présentent des résultats qui divergent. Vouloir distinguer entre les activités d'assurance et de conseil confiées à l'AI et limiter les deuxièmes à une liste bien insérée dans la charte d'audit, peut ne pas être l'unique solution pour garantir l'indépendance de l'AI. En plus, les AI sont livrés à une grande quantité d'activités de conseil. Il semble qu'ils soutiennent cette initiative comme celle qui ajoute de la valeur à l'organisation. Cependant, il y a des problèmes de conflit de rôles qui peuvent créer des problèmes d'objectivité. Il est possible que l'engagement à la fois dans l'assurance et les activités de conseil donne lieu à un risque d'auto-examen et/ou une menace de pression sociale. En outre, si l'implication dans le conseil en découle la participation à des systèmes d'incitation, il y a aussi une menace d'intérêt économique. Il y a clairement des lacunes dans la littérature qui offrent la perspective à des recherches futures. Nous savons que les AI s'engagent généralement dans des activités de conseil. En plus, ils ont l'impression que l'occasion d'ajouter de la valeur à l'organisation s'offre à eux. La littérature ne nous informe pas sur la fréquence et la nature des régimes de rémunération incitatifs au profit des AI. La rémunération incitative peut être fondée sur la performance globale, celle de la fonction d'audit interne ou même la performance individuelle. L'impact de ces différents types de régimes sur l'objectivité de l'audit interne est clairement un moyen important de poursuivre des recherches. Quant en est-il de l'autorité ? Pour remplir objectivement ses deux rôles, l'AI a-t-il besoin de la puissance et de l'influence. La littérature relative à l'autorité de l'AI révèle que la gestion est plus susceptible de se conformer aux recommandations de l'audit interne si l'autorité presse l'action. A ce niveau, la posture adoptée par l'AI dictera son comportement.

C'est-à-dire, certains AI sont plus consultatifs sur les opérations et les questions liées au contrôle tandis que d'autres préservent leur indépendance et objectivité afin de renforcer leurs rôles de surveillance. Selon Jackson et Schuler (1985), l'imprécision des rôles a une relation négative sur l'autonomie, la durée de l'emploi et le rendement au travail.

2.2. Rattachement de l'AI: fonctionnel ou hiérarchique

La fonction d'AI peut adopter plusieurs structures possibles. D'un rattachement au chef comptable, pendant les années 60 et 70, l'AI s'exerce dans un champ d'application restreint au domaine financier. Puis, on assiste vers les années 2004-2005, à un cas de figure vers lequel tend l'AI, qui se rattache désormais à la direction générale. En France, 70% des services d'AI bénéficient de ce positionnement. Et plus récemment, l'AI est rattaché au conseil d'administration et/ou au CA. Cette structure, largement pratiquée dans les groupes anglo-saxons, est supposée garantir l'indépendance de la fonction. Ce Rattachement n'est pas évitable dans la mesure où les dirigeants portent la responsabilité de la qualité du contrôle interne (Piot et Kermiche, 2009). Il est logique que l'AI d'une PME n'est pas organisé de la même manière que celui d'une multinationale. En outre, les activités d'audit interne varient d'une organisation à une autre en fonction de la taille de l'organisation, le type d'opérations, la structure du capital, l'environnement juridique et réglementaire, etc. Les recherches s'intéressant aux caractéristiques de cette fonction et leurs impact sur l'indépendance de l'AI n'existent pas à notre connaissance. Les perceptions des AI concernant leurs contributions à l'audit externe ont été repensées comme étant influencées par l'indépendance et la compétence du CA, l'engagement de ce dernier vis-à-vis de l'AI ainsi que la taille de la fonction (Zain et al, 2006). Les CA entreprennent, récemment, un rôle de gouvernance important dans la coordination et la supervision des communications entre la direction, les AI et les auditeurs externes. Gramling et al (2004) soulignent qu'une relation de qualité entre la fonction d'audit interne (FAI) et le CA travaille aussi pour fournir à la FAI un environnement approprié et un système de soutien à la réalisation de ses activités de gouvernance connexes (évaluation des risques, contrôle d'assurance, respect du travail). L'AI est censé porter un jugement objectif et indépendant sur les processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement

d'entreprise. Il est aussi employé par elle. Cette situation ouvre la porte à d'éventuelles tensions non négligeables. Ainsi, son indépendance par rapport à la direction est nécessaire pour pouvoir évaluer les actions de cette dernière en toute objectivité. La majorité des études antérieures portent principalement sur la relation de l'audit interne avec le CA. La plupart de ces études portent sur des enquêtes ou des entretiens avec les auditeurs. Une exception est celle de Carcello et *al* (2002) qui examine les chartes d'audit et rapports de CA de 150 entreprises américaines. Les auteurs ont constatés que les informations relatives à l'audit externe sont beaucoup plus fréquentes que celles relatives à l'audit interne. Parmi les résultats, seulement 50% des entreprises de l'échantillon comprennent un CA qui tient des réunions privés avec l'audit interne. D'un autre côté, O'Leary et Stexart (2007), dans une étude effectuée au près d'AI australien, a constaté que l'existence d'un CA efficace a eu peu d'impact sur la perception des AI et leur volonté d'agir de façon objective. Un CA absent ou défaillant vis-à-vis de l'audit interne ne peut qu'inhiber l'indépendance de ce dernier. Diagnostiquer à propos de l'impact du positionnement organisationnelle sur l'indépendance de l'AI revient à étudier la nature de la relation entre l'audit interne et la direction. Néanmoins, les recherches sur l'impact de cette relation sur l'objectivité de l'AI sont très limitées. Une étude des attentes et perceptions de la direction et des AI en ce qui concerne la relation entre les deux parties fournit un approfondissement approprié. L'audit interne subit l'influence de la direction et cette dernière participe à son acceptation et appréciation. James (2003) a examiné les perceptions des responsables américains de prêts bancaires à l'égard de la capacité de l'audit interne à prévenir des fraudes au niveau des états financiers. L'étude a révélé que les fonctions d'audit interne qui relèvent de la haute direction sont perçues comme étant moins à même à prévenir les déclarations frauduleuses par rapport à celles qui relèvent exclusivement au CA. Les recherche antérieures ont fournit quelques indications sur l'impact du statut d'organisation sur l'objectivité de l'audit interne. L'impact du CA, à travers sa relation avec l'audit interne, a attiré l'attention des chercheurs. Cependant, nous ne savons pas si les CA jouent un rôle clef dans l'indépendance de l'audit interne. En outre très peu est connu sur les attitudes de la direction à l'égard de l'objectivité de l'audit interne et si leur capacité d'agir de manière impartiale est renforcée lorsqu'ils font rapport au CA. En outre, la relation entre l'indépendance fonctionnelle de l'audit interne (situation qui autorise une

attitude objective) et l'objectivité (état d'esprit de l'AI individuel) est relativement inexplorée. S'il est admis que la déclaration du directeur financier est de nature à compromettre l'indépendance et l'objectivité de l'audit interne, il y a peu de recherches qui ont examiné l'impact de rapports directes avec la direction par le biais du directeur général. Aussi, les études, ici citées, les seules trouvées, sont relatives à des contextes et cultures spécifiques (USA et Belgique).

2.3. Repenser l'indépendance à travers la gestion des menaces

Un niveau acceptable d'indépendance fait l'objet d'une concertation. Loin d'être un acquis, l'AI gère en permanence les différentes menaces dans le cadre d'un processus d'autoévaluation (IIA, 2001). Nous proposons dans ce qui suit un bref aperçu de ce cadre et nous discutons ensuite, avec l'appui des études qualitatives qui corroborent les enfreintes de l'indépendance de l'AI. Sur le plan individuel, sept menaces influencent l'objectivité d'un AI. Ce sont (i) *l'auto-évaluation*, où l'AI examine son propre travail, (ii) *la pression sociale*, où l'AI est exposé à la pression qui s'exerce sur lui par la société auditée ou même les membres de l'équipe, (iii) *l'intérêt économique*, résultant par exemple, d'une prime ou de la vérification du travail par celui qui a le pouvoir d'influencer l'emploi de l'AI ou son salaire, (iv) la relation personnelle, où l'AI est un parent ou un ami de l'entité auditée, (v) *la connaissance*, résultant d'une relation à long terme avec l'audité, y compris avoir travaillé dans l'entité auditée, (vi) *les préjugés culturels, raciaux et sexistes*, qui se posent dans les organisations multinationales lorsque l'AI est biaisé par un manque de compréhension de la culture locale et des coutumes et (viii) *les biais cognitifs* résultant de notions préconçues ou l'adoption d'un point de vue psychologique particulier lors de l'exécution de l'audit. Lié à l'entreprise par un lien de subordination, l'AI a tendance à commencer son travail avec la volonté de parvenir à une conclusion positive sur la régularité et la sincérité de son employeur. Ce lien ouvre la porte à plusieurs conflits d'intérêt dont la lutte constitue en principe une question de conscience et de choix délibéré. Burnaby et al/(2007) rapportent que 67% des répondants à l'enquête CBOK croyaient qu'ils satisfont à la norme 1100. Tandis que 88% sont d'accord que la norme fournit des lignes directrices adéquates en ce qui concerne l'indépendance et l'objectivité. Cependant

Paape (2007) fait valoir que les deux concepts ne sont pas bien définis et sont de nature relative, étant donné que les AI sont des employés de l'entité. Christopher et al (2009), en s'entretenant avec 34 CAE (Chief Audit Executive), relèvent les entraves à l'indépendance d'AI. Il s'agit d'abord de l'implication du CEO ou CFO à l'approbation préalable du budget d'audit ou même le plan d'audit. Parmi les menaces, ces auteurs reportent aussi l'absence de *reporting* au CA et le non engagement de ce dernier dans les décisions de nomination et de révocation du CAE ainsi que le manque d'expertise du CA. Les résultats de cette étude s'expliquent partiellement par les obligations qui incombent au management concernant le reporting réglementaire sur les insuffisances du contrôle interne. L'AI n'est pas déconnecté de ce mécanisme de divulgation prévu par la SOX (2002) et la loi française sur la sécurité financière (2003). La relation de subordination ne devrait pas nous laisser perplexes lorsque les AI sont prédisposés à prendre la position qui est au mieux des intérêts de leurs employeurs (Brody et Lowe, 2000). Schneider (2003) a examiné l'impact sur l'objectivité de l'audit interne d'une menace d'intérêt économique sous la forme de paiements incitatifs et d'actionnariat (*stock ownership*). Il suggère que la participation de l'AI dans ces systèmes de récompense est un résultat direct de leur participation dans le conseil en entreprise, en leur permettant de participer à la création de valeur et à la performance globale de l'entreprise. Schneider a utilisé un modèle expérimental pour examiner si ce type de compensation pourrait influencer la volonté des AI américains à signaler une violation des GAAP par la reconnaissance d'une insuffisance de stocks. Cependant, il est difficile de comprendre pourquoi un paiement incitatif lié au cours de l'action a eu un impact alors que celui lié au bénéfice n'en a pas. En outre, il n'y avait aucune preuve qu'une insuffisance de stocks puisse influencer la volonté des AI à signaler une violation dans les GAAP. En effet, les AI ont besoin que le management les soutienne et pour obtenir ce soutien, ils doivent répondre à leurs besoins (Sarens & De Beelde, 2006 ; Brody & Lowe, 2000). Cette situation peut alors nuire à leur indépendance ou leur objectivité. Ce qui fait que l'auditeur externe peut ne pas accorder d'attention à l'objectivité de jugement de l'AI (Schneider, 1985). Pourtant, les AI sont enclins à reconnaître l'existence de fraudes perpétrées par le management de l'entreprise qui les emploie (Church, McMillan et Schneider, 2001).

CONCLUSION

Cette recension de la recherche empirique permet de dresser un premier bilan sur l'indépendance de l'AI. Dans un climat de suspicion sur l'efficacité de l'audit externe et un contexte de réglementation accrue depuis le début des années 2000 conduisant à un renforcement de la fonction d'AI, cette contribution est analysée en présentant la thèse : l'indépendance est un construit social, et l'anti – thèse : l'indépendance est un mythe. L'indépendance de l'AI se construit en fonction d'un contexte donné. Il s'agit de l'existence ou non d'un CA, son indépendance et sa compétence. Il s'agit aussi de la nature de la relation qui lie le CA et l'AI et la position hiérarchique de la fonction. En plus, l'AI, pour être indépendant, doit pouvoir gérer plusieurs conflits d'intérêt. Les liens existant entre l'indépendance de l'AI et les paramètres du contexte ont été empiriquement validés par les études citées dans ce recensement. L'indépendance de l'AI est un mythe dans le sens où l'AI est dans une position de dépendance vis-à-vis du management. La conception qui prévaut, d'après les études recensées, est que l'AI aide à améliorer la maîtrise des activités. Le rôle de conseil, s'imbriquant par rapport à celui d'assurance, n'est pas pensé être un facteur limitant l'indépendance. Il répond plutôt à l'attente des AI. Par ailleurs, l'indépendance demeure un mythe à cause du manque de recherche sur le possible lien entre la structure de la fonction d'audit et l'indépendance. Un éventuel lien, s'il est empiriquement validé, ne peut qu'améliorer le processus de sa préservation. L'indépendance, loin d'être un acquis, suscite de la part de l'AI une gestion permanente des menaces dans le cadre d'un processus d'auto-évaluation. La perspective psychologique suggère que ce processus est inconscient et involontaire.

RÉFÉRENCES

Bertin, E. & Godowski, C. 2010. « Interactions entre les acteurs du processus global d'audit et gouvernance de l'entreprise : une étude exploratoire », in *Crise et nouvelles problématiques de la valeur*, AFC, Nice.

Christopher, J., Sarens, G. & Leung, P. 2009, « A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 22 n°2.

Desai, V., Roberts, R. W. & Srivastava. R. 2010. « An Analytical Model for External Auditor Evaluation of the Internal Audit Function Using Belief Functions », *Contemporary Accounting Research*, Vol. 27 No. 2

Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider A. & Church, B. K. 2004. « Role of the internal audit function in Corporate Governance: A Synthesis of the Extant Internal Auditing Literature and Directions for Future Research », *The journal of Accounting Literature*.

Pigé, B. 2011. *Qualité de l'audit – Enjeux de l'audit interne et externe*, DeBoeck.

Piot, C. & Kermiche, L. 2009. « A quoi servent les comités d'audit ? Un regard sur la recherche empirique », *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 15, numéro spécial, décembre.

Prat Dit Hauret, C. 2002. « L'indépendance du commissaire aux comptes, une analyse empirique basée sur les composantes psychologiques du comportement ». AFC.

Sarens, G., De Beelde, I. & Everaert, P. 2009. « Internal audit, the expert in providing confort to the audit committee – the case of risk and internal control », *British Accounting Review*, Vol. 41, n° 2, 90 – 106.

Schneider, A. 2010. « Determining whether there are any effects on Incentive Compensation and Stock Ownership on Internal Audit Procedures », *International Journal of Auditing*, 14, p. 101-110.



HAMMAR, S. H., 2016, Indépendance de l'Auditeur Interne : un Construit Social ou un Mythe, Revue de Management et de Stratégie, (2:2), pp.30-47, www.revue-rms.fr, VA Press.

Stewart, J. & Subramaniam, N. 2010, « Internal audit independence and objectivity : emerging research opportunities », *Managerial Auditing Journal*, 25(4) : 328-360.

Wright, M. K. & Charles, J. 2012, « Auditor independence and internal information systems audit quality », *Business Studies Journal*, Volume 4, Special Issue, Number 2, p. 63-83.