

## **INDEPENDANCE DE L'AUDITEUR INTERNE : OBSTACLES ET LEVIERS**

## **INDEPENDENCE OF THE INTERNAL AUDITORS : OBSTACLES AND LEVERS**

**Loubna BARHON**

Doctorante à la faculté des sciences juridiques, économiques et sociales-Casablanca

Université Hassan II-Ain Chock

Laboratoire de Recherche : Audit-Fiscalité-Comptabilité

**Mohamed ABOUELJAOUAD**

Professeur de l'Enseignement Supérieur à la faculté des sciences juridiques, économiques et  
sociales-Casablanca

Université Hassan II-Ain Chock

Laboratoire de Recherche : Audit-Fiscalité-Comptabilité

**Date de soumission** : 07/01/2019

**Date d'acceptation** : 20/02/2019

**Pour citer cet article** :

BARHON L. & ABOUELJAOUAD M. (2019) « INDEPENDANCE DE L'AUDITEUR INTERNE :  
OBSTACLES ET LEVIERS », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Numéro 8 : Mars 2019 /  
Volume 3 : numéro 4 » p : 16-28

**Résumé :**

L'activité d'audit interne repose sur un principe fondamental de l'indépendance qui vise à garantir la crédibilité des travaux de l'auditeur et la fiabilité de ses jugements. Toutefois, la mise en œuvre de cette indépendance se heurte à certains obstacles organisationnels découlant de la position hiérarchique de l'auditeur au sein de l'entité auditée, qui tout en étant employé de celle-ci, il doit aussi évaluer son fonctionnement et sa gestion en toute objectivité. Ce double rôle n'est pas sans incidence sur son propre jugement lors l'exécution de sa mission. Le présent article propose d'analyser le principe d'indépendance et d'identifier les facteurs de risques liés aux conflits de rôles et d'intérêts ainsi que les mesures mises en place pour préserver cette indépendance et la maintenir à un niveau «optimal», à travers notamment la collaboration entre l'audit interne et le comité d'audit.

**Mots clés :**

Auditeur interne, indépendance, gestion de rôles conflictuels, comité d'audit, direction.

**Abstract:**

The Internal Audit (IA) rests on the basic principle of the independence which aims for the credibility of the auditor's deliverables and the reliability of his opinion. However, the implementation of the independence runs into organizational difficulties related to the hierarchical dependence of the internal auditor resulting from his status as an employee of the organization where he carries out his audit mission and he is requested to evaluate objectively its functioning and management. These dual roles are likely to affect his own judgment when executing his mission. This article aims to analyze the independence principle of the internal audit function, and to identify initially the risk factors resulting from the conflicts of roles and interests and secondly the actions to undertake in order to preserve this independence and to achieve an "optimal" level through the development of a close relationship between the internal audit and the audit committee.

**Key words:**

Internal Auditor, independence, coping with role conflicts, audit committee, management.

## **Introduction :**

Premier principe traité par les normes internationales de l'audit interne, l'indépendance constitue la principale garantie de l'impartialité de l'audit et de l'objectivité du jugement de l'auditeur.

C'est l'une des conditions essentielles de la réussite d'une mission d'audit, visant à renforcer la crédibilité des travaux de l'auditeur à travers des constats et conclusions fondés sur les preuves d'audit et susciter la confiance des utilisateurs de ces travaux d'audit.

La question de l'indépendance de l'auditeur est d'importance cruciale, dans le cas de l'audit interne, dans la mesure où l'auditeur interne est un employé de l'entité, objet de l'audit, contrairement à l'auditeur externe qui demeure indépendant de la cible de par son statut et sa position juridique, ce qui lui permet ainsi d'accomplir sa mission en toute objectivité.

En audit interne, elle se définit comme étant la capacité de l'auditeur à s'acquitter de manière impartiale et objective de ses responsabilités (The Institute of Internal Auditors, 2009 : par. 1100); tandis qu'en audit externe, l'indépendance signifie la capacité de l'auditeur externe à divulguer des fraudes ou des irrégularités liés à la manipulation de l'information financière (De Angelo 1981a; 1981b).

La nouvelle définition de l'audit interne donnée par l'Institut de l'Audit Interne <sup>1</sup> repose sur l'idée d'indépendance et d'objectivité de l'audit interne.

L'auditeur interne doit accomplir ses missions avec impartialité et honnêteté, c'est pourquoi il doit être indépendant de toute activité auditée afin de renforcer la crédibilité de son rapport d'audit (Rittenberg & Purdy, 2011).

En produisant des évaluations impartiales et objectives de l'ensemble des processus et des procédures de l'organisation, l'auditeur interne aide celle-ci à atteindre ses objectifs et à améliorer son fonctionnement et son efficacité.

Cependant, dans un contexte empêchant d'atteindre un niveau parfait d'indépendance, l'auditeur interne doit préserver un minimum d'indépendance dans l'exercice de ses fonctions au sein de l'organisation, afin de pouvoir porter un jugement objectif et indépendant sur l'évaluation de ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise.

En effet, les auditeurs internes se trouvent en position de dépendance vis-à-vis du management, dans la mesure où ils doivent répondre aux besoins de celui-ci pour obtenir son soutien et assurer ainsi leur acceptation dans l'organisation. (Sarens & De Beelde, 2006). Cette position de dépendance est de nature à affecter les propres jugements des auditeurs internes et altérer leur indépendance.

En outre, de par sa double fonction (activité d'assurance et de conseil), l'audit interne permet d'améliorer la performance d'une organisation. Cependant, ce chevauchement n'est pas sans impact sur l'indépendance de l'auditeur.

Les auditeurs internes ont tendance à privilégier le rôle de conseiller auprès de la direction, considérant que les activités de conseil sont destinées à ajouter de la valeur à l'organisation. Ces activités créent par contre une relation de partenariat entre l'audit interne et la direction susceptible de nuire à l'objectivité de l'auditeur interne dans l'accomplissement de ses missions.

De ce fait, l'indépendance de l'audit interne se construit en fonction de l'état de l'environnement d'audit et de la structure organisationnelle de celui-ci (Hazami, 2016). Il semble que le rattachement de l'audit interne à la direction générale, combiné à une relation étroite avec le comité d'audit contribue à renforcer son indépendance.

A cet effet, la question qui se pose est de savoir si l'environnement dans lequel l'audit interne exerce ses activités permet une autonomie et une objectivité suffisantes de l'auditeur interne de telle sorte que son travail peut être exploité par différents utilisateurs. Ainsi, le double rôle de conseiller de la direction et d'auditeur constitue-t-il une menace à l'indépendance de l'auditeur interne ? Ce dernier dispose-t-il des moyens de résister aux pressions des dirigeants et d'exercer en toute indépendance sa mission ?

Pour répondre à ces questions, il s'avère opportun de revenir aux fondements du débat. Nous allons ainsi présenter la notion de l'indépendance de l'auditeur dans ses deux dimensions : indépendance réelle et indépendance perçue, afin d'apprécier la capacité de l'audit interne à construire son indépendance, pour identifier ensuite les facteurs qui influencent sur le statut de l'audit interne dans ses rapports avec les organes de gouvernance et déterminer les conditions d'un niveau optimal d'indépendance d'audit.

## **1. Revue de littérature de l'indépendance de l'audit interne : Esprit critique et qualité d'audit**

L'indépendance est le fondement le plus important établissant la stature de l'audit interne. C'est l'élément essentiel pour garantir la crédibilité des travaux d'audit et susciter la confiance des utilisateurs en ceux-ci.

A cet effet, l'auditeur interne doit faire suffisamment preuve d'esprit critique dans la réalisation de ses missions. L'esprit critique implique d'être disposé à remettre en question la fiabilité des documents des données informationnelles devant servir d'éléments probants; d'être attentif aux situations relevant des indices de fraude. Il constitue un facteur important pour la qualité de l'audit.

L'indépendance d'esprit se définit alors comme la capacité de l'auditeur à détecter les anomalies et à exprimer son opinion librement (Prat Dit Hauret, 2003). Cet état d'esprit permet à l'auditeur d'exprimer une conclusion sans être affecté par des influences et des pressions d'intérêts conflictuels et d'agir ainsi avec intégrité en faisant preuve d'objectivité et d'esprit critique.

Le respect des règles éthiques par l'auditeur constitue un moyen de faire face à toutes ces pressions susceptibles de compromettre son jugement professionnel (Page & Spira, 2005)

Cependant, étant inobservable et difficilement mesurée, l'indépendance d'esprit ne peut à elle seule, maintenir la confiance. Elle doit être renforcée par une indépendance d'apparence ou perçue (Mautz & Sharaf, 1961), qui correspond aux signes apparents et accessibles que l'auditeur est censé donner au grand public, pour démontrer qu'il agit de manière indépendante et que sa mission est exécutée conformément aux principes du métier. C'est donc une démonstration de l'objectivité<sup>2</sup> au grand public pour préserver la confiance de celui-ci en l'auditeur et renforcer l'image publique de ce dernier.

Qu'elle soit de fait ou d'apparence, l'indépendance impacte l'esprit critique de l'auditeur et donc la qualité de l'audit. Elle n'est qu'un moyen pour atteindre l'objectivité permettant à l'auditeur de préserver son jugement professionnel de tout parti pris et de tout conflit d'intérêts.

## **2. Indépendance au cœur des conflits d'intérêt**

L'auditeur interne se voit confronté à des conflits d'intérêt qu'il doit gérer en permanence, découlant d'une part des rôles joués par l'auditeur interne et d'autre part de sa position hiérarchique au sein de la structure.

### **2.1. Confusion de rôles**

L'audit interne est appelé à remplir deux fonctions difficilement conciliables : Tantôt de conseiller de la direction de l'organisation et tantôt d'auditeur devant évaluer de façon indépendante la gestion de l'organisation.

Il y a présence de rôles conflictuels si « au moins deux rôles à jouer surviennent simultanément de telle sorte que l'accomplissement de l'un de ces rôles ne permet pas d'assurer l'autre rôle» (Katz & Kahn, 1978).

L'engagement de l'auditeur interne à la fois dans les activités d'assurance et de conseil pourrait affecter son indépendance dans la mesure où l'auditeur interne est appelé à définir et rédiger des procédures de travail, dont il doit apprécier le fonctionnement en aval. Il se voit alors réviser et examiner son propre travail, d'où une menace d'auto révision ou d'autoévaluation.

Dans le but de surmonter ce conflit, il y a lieu de déterminer de façon autonome les rôles joués par l'auditeur interne en distinguant les activités d'assurance de celles de conseil. Celles-ci doivent être listées dans la charte d'audit.

En effet, les auditeurs internes tendent à renforcer leurs rôles de surveillance afin de préserver leur indépendance et objectivité, étant donné que les missions de type «assurance» renforcent la qualité de l'audit et ajoutent de la valeur à l'organisation, tandis que les activités de conseil sont de nature à favoriser les relations de partenariat entre l'audit interne et la direction, susceptibles de compromettre leur indépendance et de nuire à leur objectivité.

Aussi, compte tenu des rôles confiés à l'auditeur interne, l'activité d'audit interne ne constitue pas toujours un outil au service de la gouvernance. En agissant en tant que gardien de secrets de la direction, l'auditeur interne cesse de répondre aux impératifs de transparence dans la gestion et de remplir ses devoirs d'indépendance et d'objectivité.

Ceci étant, la présence de conflits de rôles se voit influencée notamment par la structure organisationnelle et le positionnement hiérarchique de l'activité d'audit interne.

## 2.2. Rattachement hiérarchique

L'indépendance de l'auditeur interne est indispensable pour pouvoir évaluer les actions de l'organisation en toute objectivité. Elle est associée à la position de l'audit interne dans l'organisation et à ses liens avec les organes de gouvernance (Stewart et Subramaniam, 2010). En effet, l'audit interne doit être rattaché au niveau hiérarchique le plus élevé et être indépendant par rapport aux responsables de l'activité auditée pour réaliser son travail de façon objective et sans crainte de représailles. Il doit être suffisamment éloignée de toute pression lors de l'exécution de ses missions pour réaliser des audits, dégager des constatations, formuler des opinions et conclusions.

A cet effet, un double rattachement, hiérarchique à la direction générale et fonctionnel au comité d'audit, semble être la solution adéquate pour atteindre ce degré d'indépendance et assurer l'autonomie de l'auditeur interne à l'égard de l'activité auditée.

En outre, pour préserver cette indépendance, l'audit interne doit également avoir un accès direct et sans restriction aux organes de gouvernance (direction générale, conseil d'administration, comité d'audit...). Ceux-ci aide les auditeurs internes à l'accomplissement de leurs missions dans des meilleures conditions en obtenant la coopération des audités ainsi que les ressources nécessaires à la mise en place de leurs recommandations.

Dans ce sens, les chartes d'Audit Interne, définissant d'une manière claire et formelle, les responsabilités et les autorités au niveau de l'audit interne, obligent les audités et le management à collaborer avec l'audit interne et à lui communiquer les informations et documents dont il a besoin pour mener à bien ses travaux de vérification.

Alors que l'indépendance de l'audit interne se construit en fonction de l'intensité des conflits d'intérêts que l'auditeur interne doit être à même de gérer au cours du processus d'audit, elle se voit renforcée par le positionnement hiérarchique de l'audit interne.

## 3. Comité d'audit : outil de renforcement de l'indépendance de l'audit interne

L'indépendance de l'audit interne prévue par la norme d'audit n°1110 est garantie par un rattachement au plus haut niveau de la hiérarchie permettant aux auditeurs internes d'exercer leurs responsabilités<sup>3</sup>.

Ce rattachement constitue un facteur déterminant pour le succès de la mission de l'audit interne et permet à celui-ci d'atteindre un degré d'indépendance nécessaire et suffisant à l'exercice de ses responsabilités.

Le rattachement de l'audit interne à la direction générale permet de développer une relation étroite entre la l'audit interne et la direction générale facilitant l'échange avec celle-ci et tous les échelons hiérarchiques. Ainsi, l'audit interne est conduit à apporter de l'assistance au management et partant répondre à la plupart des attentes de la haute direction.

Cependant, ce rattachement présente l'inconvénient que l'auditeur interne se sent moins libre de relever les anomalies constatées et les faiblesses significatives de la direction générale au risque de devenir complaisant à l'égard des travaux de la direction dans la mesure où il est prédisposé à prendre la position qui est au service du management et répond au mieux aux intérêts de celui-ci.

Ce rattachement est alors susceptible de compromettre son indépendance et, à terme, sa capacité de faire preuve d'un esprit critique approprié. L'indépendance est davantage menacée lorsque la direction s'implique dans la planification annuelle des travaux d'audit et l'approbation du budget de celle-ci, alors que cette tâche devrait être assignée au comité d'audit.

C'est pourquoi, la doctrine ainsi que la pratique préconisent que l'audit interne soit étroitement lié au comité d'audit par un rattachement fonctionnel à celui-ci qui valorise amplement l'indépendance de l'auditeur interne et influence considérablement sa présence et son fonctionnement.

D'ailleurs, l'importance d'un audit interne indépendant à travers une position hiérarchique appropriée a été confirmée par l'IIA, qui a significativement insisté que l'auditeur interne doit dépendre fonctionnellement du comité d'audit.

Au regard des utilisateurs des travaux d'audit, l'audit interne est perçu comme étant indépendant lorsqu'il relève d'un comité d'audit indépendant et compétent (Archambeault et al., 2008; Christopher et al., 2009; Gramling et al., 2004; Holt & DeZoort, 2009; Prawitt, et al., 2009), car ce rattachement lui permet d'éviter la censure de ses conclusions et les ingérences dans ses travaux.

Il limite également les pressions exercées par la haute direction sur l'auditeur interne qui se trouve contraint de répondre aux besoins de celle-ci pour obtenir son soutien.

De même, l'appui du comité d'audit facilite à l'auditeur la coopération des audités ainsi que l'obtention des ressources nécessaires à l'accomplissement de ses missions, en cas de restriction ou de limitation injustifiées.

En outre, le recours de l'audit interne au comité d'audit (en tant qu'instance indépendante) s'avère nécessaire notamment en cas de dysfonctionnements graves liés à la gestion. Les auditeurs internes peuvent donc aborder avec liberté les risques significatifs, les anomalies détectées et les dysfonctionnements relevés pouvant entraver l'atteinte des objectifs.

Le comité d'audit aide ainsi l'audit interne à améliorer sa position et sa performance afin de fournir des constats et des recommandations solides et orientés risques, permettant au comité d'audit se forger sa propre appréciation de l'efficacité du système de contrôle interne et de management des risques (Chaker & Youssef, 2018).

Un comité d'audit indépendant et compétent requiert aussi que ses membres disposent d'une expertise technique permettant d'assurer la fiabilité du contrôle interne et la qualité des travaux d'audit (Goodwin, 2004).

Toutefois, le statut de l'audit interne se fragilise en raison des liens hiérarchiques qui unissent celui-ci au comité d'audit et à la direction de l'organisation.

C'est le cas lorsque le comité d'audit ne discute pas les plans annuels d'audit avec le responsable de l'audit interne ni la sélection des missions programmées avant leur approbation. Le responsable de l'audit interne se retrouve seul à défendre les programmes face aux dirigeants et peut subir beaucoup de pression pour ne pas programmer certaines missions ou pour en limiter l'étendue et le champ.

De même, la non implication du comité d'audit dans les décisions de nomination, d'évaluation et de révocation du responsable d'audit interne, n'est pas sans impact sur l'indépendance de l'audit interne et l'objectivité de ses membres qui se trouvent altérées.

Somme toute, la présence du comité d'audit agit directement sur l'indépendance de l'audit interne et impacte positivement la qualité de l'audit interne (fiabilité des rapports d'audit et amélioration du contrôle interne).

### **Conclusion :**

L'audit interne étant dans une position de dépendance vis-à-vis du management, son indépendance s'avère plus délicate pourtant garantie par le rattachement à un haut niveau hiérarchique.

Les développements qui précèdent permettent de conclure que l'indépendance suscite de la part de l'auditeur interne une gestion permanente des conflits d'intérêts qui doivent être appréhendés à différents niveaux (auditeur individuel, conduite de la mission, aspect fonctionnel et organisationnel) et dont la lutte constitue une question de conscience et de choix délibéré. En outre, le chevauchement des rôles de conseil et d'assurance ne doit pas être un facteur limitant cette indépendance.

Nous avons également affirmé que d'une dépendance réelle vers une indépendance idéale, l'auditeur est appelé à chercher un compromis entre son indépendance, sa compétence, ses intérêts propres dans l'organisation et les pressions exercées par la hiérarchie pour répondre aux besoins de celle-ci. D'où le rattachement fonctionnel au comité d'audit qui semble être le moyen efficace pour une meilleure gestion par l'auditeur interne de son indépendance.

De même, un audit interne perçu indépendant contribue au renforcement du statut du comité d'audit dans la mesure où ce dernier peut compter sur les travaux de l'audit interne. Toutefois, ces effets mutuels sont limités par l'inévitable influence de la direction.

Ceci étant, il n'en demeure pas moins que l'élément important attendu de l'auditeur interne en tant que « gardien de la confiance » n'est pas l'indépendance mais l'objectivité d'opinion qui est le principe fondamental qui sous-tend son avis. Ainsi, une autre piste de recherche pourrait être envisagée permettant d'examiner en profondeur les facteurs clés d'un audit interne indépendant, conforme aux normes d'éthique et de la déontologie, dans le but d'émettre une opinion de contrôle objective.

### Notes:

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 son efficacité ».
2. Les Normes de l'IIA définissent l'objectivité comme étant « une attitude impartiale qui permet aux auditeurs internes d'accomplir leurs missions sans compromettre la qualité de leurs travaux».
3. « Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne », Florida 32701-4201, USA, 2004.

### Bibliographie:

- Archambeault, et al. (2008). « The Need for an Internal Auditor Report to External Stakeholders to Improve Governance Transparency », *Accounting Horizons*, vol. 22, n° 4, p. 375-389.
- Chaker, Sara & Youssef, Said. (2018). « La relation entre l'audit interne et le comité d'audit », *Revue du contrôle de la comptabilité et de l'audit (RCCA)*, n°6-Septembre 2018.
- Christopher, et al. (2009). « A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 22, n°2, p. 200-220.
- De Angelo, Linda Elizabeth. (1981a). « Auditor Independence, 'Low Balling', and Disclosure Regulation », *Journal of Accounting & Economics*, vol. 3, n° 2, p.113-27.
- De Angelo, Linda Elizabeth. (1981b). « Auditor Size and Audit Quality », *Journal of Accounting & Economics*, vol. 3, n°3, p. 183-199.
- Goodwin, J (2004). « A Comparison of IA in the Private and Public Sectors », *Managerial Auditing Journal*, vol. 19, n° 5, p. 640-650.
- Gramling, A. A. et al. (2004). « The Role of the Internal Audit Function in Corporate Governance: A Synthesis of the Extant Internal Auditing Literature and Directions for Future Research », *Journal of Accounting Literature*, vol. 23, p. 194-244.
- Hazami, Ammar Sourour. (2016). « Indépendance de l'auditeur interne: Un construit social ou un mythe », *Revue de management et de stratégie*, p. 30.

- Holt, T. P. & DeZoort, T. (2009). « The Effects of Internal Audit Report Disclosure on Investor Confidence and Investment Decisions », *International Journal of Auditing*, vol. 13, n° 1, p. 61-77.
- Institute of Internal Auditors, I.I.A. (2004). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, Florida 32701-4201, USA.
- Institute of Internal Auditors, I.I.A. (2009). *Definition of internal auditing, The IIA*. Récupéré le 19 juin 2009 de <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/definition-of-internal-auditing/>
- Katz, D. & Kahn, R.L. (1978). « *The Social Psychology of Organizations* », 2e éd., New York, John Wiley and Sons, p. 204.
- Mautz, R.K. & Sharaf, H.A. (1961). « The philosophy of auditing ». Sarasota, Fla.: *American Accounting Association*.
- Rittenberg, Larry.E. & Purdy, Charles.R, (2011). « The Internal Auditor's Role in MIS Developments», *Management Information Systems Research Center*, University of Minnesota, p. 1.
- Page, M. & Spira, L. (2005). « Ethical codes, independence and the conservation of ambiguity ». *Business Ethics: A European Review*, vol.14, n°3, p. 301-316.
- Prat Dit Hauret, C. (2003). « L'indépendance perçue de l'auditeur ». *Revue Française de Gestion* 29 (147), p. 105-117.
- Prawitt, et al. (2009). « Internal Audit Quality and Earnings Management». *The Accounting Review*, vol. 84, n° 4, p. 1255-1280.
- 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*, vol. 10, p. 219- 241.
- Stewart, J. & Subramaniam, N. (2010). « Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities », *Managerial Auditing Journal*, vol. 25, n°4, p. 328-360.