

## **Indépendance de l'auditeur interne : Enjeux et entraves**

## **Independence of the internal auditor: issues and obstacles**

**Hajar LAGHRISSI**

Doctorante à l'université Ibn Tofail Kénitra-Maroc  
La Faculté des Sciences Juridiques Économiques et Sociales de Kenitra  
Université Ibn Tofail-Maroc  
Laboratoire de l'Économie et Management des Organisations- LEMO  
**laghrissihajar1@gmail.com**

**Driss DAOUI**

Enseignant-chercheur, PES  
La Faculté des Sciences Juridiques Économiques et Sociales de Kenitra  
Université Ibn Tofail-Maroc  
Laboratoire de l'Économie et Management des Organisations- LEMO  
**didich\_d@yahoo.fr**

**Date de soumission** : 28/09/2020

**Date d'acceptation** : 15/11/2020

**Pour citer cet article** :

LAGHRISSI. H & DAOUI. D. (2020) « Indépendance de l'auditeur interne : Enjeux et entraves », Revue Française d'Économie et de Gestion « Volume 1 : Numéro 5 » pp : 273- 284.

Author(s) agree that this article remain permanently open access under the terms of the Creative Commons

Attribution License 4.0 International License



## Résumé

Cet article se propose d'étudier la fonction d'audit interne qui se base sur un principe capital de l'indépendance. Néanmoins, cette autonomie peut confronter quelques entraves dues au positionnement hiérarchique de l'auditeur, ce dernier doit apprécier la gestion de son entité auditée en toute neutralité. L'incertitude de ces deux rôles de contrôle et de conseil risque d'affecter l'indépendance. Le principe d'indépendance, les facteurs de risques liés aux conflits de rôles et d'intérêts et les mesures mises en place pour préserver cette indépendance sont discutés.

**Mots clés :** Audit interne; comité d'audit; indépendance; direction; objectivité

## Abstract

This article aims to study the internal audit function, which is based on a capital principle of independence. Nevertheless, it is possible that this autonomy faces some obstacles due to the hierarchical positioning of the auditor who must assess the management of his audited entity in all objectivity. The uncertainty of these two supervisory and advisory roles threatens to affect independence. The principle of independence, the risk factors linked to conflicts of roles and interests and the measures put in place to preserve this independence are discussed.

**Keywords:** Internal audit; audit committee; independence; management; objectivity

## Introduction

L'audit interne comprend toutes les missions qui ont pour but d'améliorer la performance de l'entreprise, à travers l'analyse critique de son système de contrôle interne, comme il disait plusieurs auteurs, «l'audit est le contrôle des contrôles». EL (BAHLOULI L.& al 2019).

Les normes internationales de l'audit interne ont traité l'indépendance comme premier principe qui défend l'objectivité du jugement de l'auditeur et l'équité de l'audit.

L'indépendance se considère comme un élément essentiel pour la réussite d'une mission d'audit dont l'objectif est de rendre les travaux de l'auditeur crédible moyennant des bilans et des décisions formés à travers des preuves d'audit, et créer la confiance des utilisateurs de ces travaux d'audit.

En audit interne l'indépendance de l'auditeur est une fonction essentielle là où l'auditeur interne joue le rôle d'un employé au sein de l'entité étant le but de l'audit, à l'opposé de l'auditeur externe qui demeure autonome de la cible compte tenu de sa position et son statut, ce qui lui aide d'achever sa mission en toute neutralité.

L'indépendance en audit interne se définit comme l'habilité de l'auditeur de s'acquitter d'une façon juste et neutre de ses devoirs (The Institute of Internal Auditors, 2009 : par. 1100); alors que l'indépendance en audit externe signifie l'aptitude de l'auditeur externe à révéler des écarts et des fraudes en rapport avec l'illusion de l'information financière (De Angelo 1981a; 1981b).

L'institut de l'audit interne a donné une définition récente de l'audit interne qui se base sur l'objectivité et l'indépendance de l'audit interne.

L'auditeur doit achever ses missions avec justesse et bonne foi, c'est pourquoi il doit être autonome de toute affaire auditée d'une façon à soutenir la fiabilité de son rapport d'audit (Rittenberg & Purdy, 2011).

En élaborant des appréciations neutres et juste de l'ensemble des enchaînements et des formalités de l'organisation, l'auditeur interne assiste celle-ci à accomplir ses objectifs et à développer son fonctionnement et sa performance.

Toutefois, dans un environnement qui bloque l'aboutissement d'un bon niveau d'autonomie, l'auditeur interne est invité à conserver un minimum d'autonomie dans l'exercice de ses activités au sein de l'organisation, dans le dessein de tenir un jugement impartial et autonome sur l'évaluation de ses avancements de management des risques, de gouvernement d'entreprise et de contrôle.

Assurément, en regard du management, les auditeurs interne sont de dépendance étant donné qu'ils sont censés satisfaire ses besoins pour qu'il leurs soutient et affirmer leur approbation dans l'organisation (Sarens & De Beelde, 2006).

L'objectif de cette dépendance est d'ajuster les propres jugements des auditeurs internes et affecter leur indépendance.

De surcroît, à cause de son double rôle d'assurance et de conseil, l'audit interne enrichit la production d'une organisation. Néanmoins, cet assemblage n'est pas sans influence sur l'autonomie de l'auditeur.

Les auditeurs internes favorisent le rôle de conseiller près de la direction, étant donné que les activités de conseil valorisent l'organisation.

Cependant, la relation nouer entre l'audit interne et la direction peut léser l'équité de l'auditeur interne dans l'achèvement de ses missions.

Ainsi, l'autonomie de l'audit interne se forme en prenant en considération la situation de l'environnement d'audit et de sa structure organisationnel (Hazami, 2016). De même, l'affiliation de l'audit interne à la direction générale, concerté à une relation adéquate avec le comité d'audit aide à accroître son indépendance.

Dans cette intention, la question qui se pose c'est de voir si l'entourage de l'audit interne lui permet d'accomplir ses tâches dans de bonnes conditions et accorde une indépendance et une neutralité pour l'auditeur interne de telle sorte que son travail soit adopté par différents utilisateurs, puis voir si son ambiguïté de rôle d'auditeur et de conseiller à la fois lui présente une entrave pour son indépendance et ainsi évaluer sa capacité à confronter les impulsions des dirigeants.

Dans ce travail on va répondre à la problématique suivante : **Est-ce que la bivalence du rôle de l'auditeur interne présentera un atout ou une entrave pour son indépendance ?**

Notre conclusion de ce corpus documentaire s'énonce en deux temps, qui dessinent les deux sections de l'article. Dans un premier temps il est abordé l'enjeu de l'indépendance de l'audit interne à savoir l'indépendance réelle et perçue. Dans un deuxième temps sont étudiées les relations entre l'indépendance d'audit et les attributs de la fonction d'audit, et sont déterminées les conditions d'un niveau optimal d'indépendance d'audit, et finalement le rôle du comité d'audit dans le renforcement de l'indépendance de l'audit interne.

## **1. L'enjeu de l'indépendance en audit interne**

Pourquoi est-il si nécessaire de renforcer l'indépendance de l'audit interne ?

Tout d'abord, on peut définir l'indépendance comme la capacité de l'audit interne à endosser sa responsabilité , il est considéré également comme un composant fondamental pour affirmer la cohérence des travaux d'audit et éveiller la confiance des utilisateurs en ceux-ci. Et donc l'indépendance constitue le cœur de métier des auditeurs interne (Sarens et De Beelde, 2006).

A cet effet, l'auditeur interne à son tour doit démontrer l'esprit critique dans l'accomplissement de ses missions. L'esprit critique présente un facteur essentiel pour la qualité de l'audit. Il implique également la mise en évidence de la fiabilité des documents des données informationnelles devant servir d'éléments probants, et l'attention aux situations relevant des indices de fraude.

L'indépendance d'esprit peut être défini comme étant la capacité de l'auditeur à déceler les anomalies et avancer son avis librement (Prat Dit Hauret, 2003). Cet état d'esprit aide l'auditeur à se comporter avec intégrité en démontrant l'esprit critique et l'objectivité et d'énoncer une conclusion sans qu'il ait des influences et des pressions d'intérêts conflictuels. En général, il est indispensable à ce que l'audit interne soit objectif et indépendant. Néanmoins , en pratique, il ne peut être indépendant dans sa totalité. On évoque dans ce cas un autre niveau d'indépendance c'est l'indépendance optimale.

En revanche, l'objectivité est définie, dans les Normes de l'IIA, comme:« un aspect impartial qui autorise les auditeurs internes la réalisation de leurs missions de telle sorte qu'ils soient sûr de la qualité de leurs travaux menés sans arrangement», elle se réfère au statut organisationnel de l'audit interne ainsi que sur les politiques organisationnelles qui simule son autonomie .

En somme, l'influence de l'indépendance sur l'esprit critique de l'auditeur influence également la qualité de l'audit.

L'indépendance représente pour l'auditeur interne un affranchissement pour toute condition représentant une menace sur la capacité de l'audit interne ou du directeur de l'audit interne à s'acquitter de ses responsabilités en matière d'audit interne de façon impartiale.

## **2. L'indépendance de l'audit interne construite au cœur des conflits d'intérêt**

L'auditeur interne doit collationner des conflits d'intérêt dont il est censé gérer provenant d'un côté des rôles joués par l'auditeur interne et d'un autre coté sa place hiérarchique au sein de la structure .

## 2.1. Confusion des rôles

Les conflits d'intérêts peuvent découler soit de la personne ou aussi de l'environnement personnel des équipes ou encore de l'environnement général dans lequel l'activité s'écoule (Mutchler 2003). Dans cet état l'audit interne devait joindre entre deux fonctions, d'abord un rôle d'auditeur chargé d'apprécier de façon indépendante la gestion de l'organisation, et entre- autre le rôle de conseiller de la direction de l'organisation .

Il est à mentionner qu'Il y aura 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).

Pour l'auditeur interne la combinaison entre les activités de conseil et d'assurance pouvaient aider à la performance de l'organisation si elles étaient complémentaires, en revanche cette combinaison serait une menace pour l'auditeur interne et présentera une objectivité altérée s'il est engagé à libeller des poursuites de travail pour une activité dont il a eu la responsabilité (norme 1130). La mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne doivent être absolument définis dans une charte d'audit interne (HILMI, 2013), être rationnels avec la définition de l'audit interne, du Code de Déontologie et avec les Normes. Le responsable de l'audit interne doit analyser d'une façon périodique la charte d'audit interne et l'assujettir à l'agrément de la Direction Générale et du Conseil (normes1000).

Pour faire face à ce conflit il est impérieux de disjoindre entre les activités d'assurance et celle de conseil. Celles-ci doivent être listées dans la charte d'audit.

Van Peursem a signalé que la tension impliquée dans le maintien de ce double rôle va engendrer une confusion des rôles et que ce manque de rigueur n'est pas certainement désirable. En plus l'engagement dans ces deux activités peut provoquer un risque d'auto-examen et/ou une menace de pression sociale.

En plus, et en prenant en considération les rôles donnés à l'auditeur interne on peut signaler que l'activité de l'audit interne n'est toujours un instrument au service de la gouvernance. En se comportant comme un affidé de la direction, l'auditeur interne est dans la voie de s'attarder au remplissage de ses devoirs d'indépendance et d'objectivité et de répondre ainsi aux impératifs de transparence dans la gestion.

D'après Jackson et Schuler (1985), ambiguïté des rôles a une relation négative sur l'indépendance, la durée de l'emploi et le rendement au travail.

## **2.2. Le rattachement hiérarchique de l'audit interne**

Pour apprécier les actes de l'organisation par objectivité il semble primordial de promouvoir l'indépendance de l'auditeur interne. Stewart et Subramaniam, 2010 ont mentionné que cette dernière est adjointe à l'emplacement de l'audit interne dans l'organisation et à ses liaisons avec les organes de gouvernance

Il est vital que l'audit interne soit attaché au niveau hiérarchique le plus élevé en plus d'être indépendant compte tenu de l'activité auditée pour mener à bien son travail et d'une façon objective. Il doit même se distendre de toute pression en accomplissant ses missions d'audit, déceler des constatations, et émettre des opinions et des conclusions.

Dans cette intention, et à fin d'arriver à un degré d'indépendance et affirmer l'autonomie de l'auditeur interne envers l'activité auditée, un double rattachement hiérarchique à la direction générale et fonctionnel au comité d'audit s'avère une bonne issue.

De surcroît, pour garder cette autonomie, il est inévitable que l'audit interne aie un accès direct et sans affaiblissement aux organes de gouvernance à savoir la direction générale, conseil d'administration, comité d'audit etc... Cela facilite la tâche aux auditeurs internes dans l'achèvement de leurs missions et dans des bonnes conditions et ce en attirant la collaboration des audités ainsi que les ressources inéluçables à la mise en place de leurs recommandations .

Dans cet avis, les chartes d'audit interne qui expliquent d'une façon indubitable et précise, les obligations et les autorités au niveau de l'audit interne, incitent les audités et le management à coopérer avec l'audit interne et à lui transmettre les informations et documents dont il a besoin pour l'exécution de ses travaux de vérification .

Tandis que l'autonomie de l'audit interne s'établit en termes de l'accentuation des conflits d'intérêts qui le positionne l'auditeur interne doit diriger au cours du processus d'audit, elle se trouve fortifier par l'emplacement hiérarchique de l'audit interne .

### **3. Le comité d'audit: dispositif pour renforcer l'indépendance de l'audit interne :**

La Norme d'audit N°1110 indique que l'autonomie de l'audit interne doit être assurée par un niveau hiérarchique suffisant pour permettre aux auditeurs internes de bien exercer leurs responsabilités

Ce rattachement au haut niveau de la hiérarchie présente un élément fondamental qui engendrera plus la performance de la mission d'audit interne, et lui permettra d'atteindre un niveau d'indépendance important concernant l'exercice de ses responsabilités .

Le rattachement de l'audit interne à la direction générale nouera une relation saine entre eux qui va leur faciliter l'échange ainsi qu'avec l'audit interne et tous les échelons hiérarchiques,

en échange, l'audit interne doit répondre aux attentes de la direction et fournir de l'assistance au management .

Toutefois , ce rattachement pourra être un défaut pour l'auditeur interne au point où il sera appelé à déceler les irrégularités et les points faibles de la direction générale au risque d'être complaisant à l'attention des activités de la direction étant donné qu'il est amené à prendre la place qui est au service du management et répondre davantage aux attentes de ce dernier. Il est éventuel que ce rattachement impliquera son autonomie ainsi que son esprit critique .

L'indépendance sera incertaine par l'implication de la direction dans les projets annuels des travaux d'audit et l'adhésion du budget de celle-ci tandis que cette tâche doit être attribuer au comité d'audit. C'est pourquoi l'idéologie et la pratique recommandent à ce que l'audit interne et le comité d'audit soient allier par un rattachement fonctionnel à ce dernier qui à son tour majore l'indépendance de l'audit interne et valorise son fonctionnement.

Les utilisateurs des travaux d'audit ont signalé qu'un audit interne sera indépendant lorsque le comité d'audit sera perçu autonome et efficace. (Archambeault et al., 2008; Christopher et al., 2009; Gramling et al., 2004; Holt & DeZoort, 2009; Prawitt, et al., 2009), ce rattachement va lui permettre de contourner la censure de ses bilans et les interventions de 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.

En outre, le soutien du comité d'audit aidera l'auditeur à la collaboration des audités ainsi qu'à l'impétration des ressources indispensable à l'achèvement de ses missions, en cas de limitation injuste.

En outre, lorsqu'un dysfonctionnement de gestion est présent, il est primordial à ce que l'audit interne fait appel au comité d'audit. Dans cet état, les auditeurs internes auront la liberté d'entamer les différents dysfonctionnement, entrave, et anomalies qui peuvent menacer la concrétisation de leurs objectifs.

De même , le comité d'audit permet à l'audit interne de développer sa place , son efficacité et sa compétitivité après avoir fournir des bilans, des constatations et des recommandations qui autorisent le comité d'audit d'établir sa propre évaluation du système de contrôle interne et de management de risque (Chaker & Youssef, 2018).

Lorsqu'un comité d'audit est autonome et correct , il sera évident à ce que ses membres aient une méthode convenable qui aide à garantir la qualité des travaux d'audit et évaluer l'efficacité du système de contrôle interne (Goodwin, 2004)

Néanmoins, il est possible à ce que le statut de l'audit interne adoucit si jamais les liaisons hiérarchiques entre celui-ci , la direction de l'organisation et le comité d'audit se fragilise. Ce sera le cas lorsqu'il s'agit d'un manque de communication entre le comité d'audit et le responsable de l'audit interne en ce qui concerne les plans annuels d'audit et les missions à programmer. Dans ce cas le responsable de l'audit interne subira une pression puisqu'il ne sera pas apte à défendre ses programmes et ses missions devant les dirigeants ce qui va limiter son savoir-faire .

Au surplus, l'expertise financière du comité d'audit se considère comme un facteur primordial dans évaluation de la crédibilité du contrôle interne, ainsi que sur la bonne relation entre la personne chargée de l'audit interne et la direction générale (Piot et kermiche, 2009) .

L'indépendance de l'audit interne sera opposée à des menaces si le comité d'audit n'est pas impliqué dans les décisions de nomination, d'évaluation, et de licenciement (Christopher et al, 2009) .

En somme, la présence du comité d'audit influence favorablement l'affection des utilisateurs concernant l'indépendance de l'audit interne .

### **Conclusion**

L'indépendance de l'audit interne s'avère plus intéressante lorsqu'il est rattaché au plus haut niveau hiérarchique.

L'auditeur interne à son tour est censé démontrer l'esprit critique dans l'accomplissement de ses missions ce qui va lui aider de se comporter avec intégrité, cependant l'influence de l'autonomie sur cet état critique influence également la qualité d'audit .

On a évoqué l'indépendance de l'audit interne au cœur des conflits d'intérêts, là où nous avons démontré que l'auditeur interne sera invité à jouer deux rôles, cette présence de rôle conflictuels entre les activités de conseil et d'assurance pourrait être ou bien une menace ou un atout pour l'auditeur interne.

L'indépendance de l'audit interne se construit par l'existence ou pas d'un comité d'audit , son aptitude et son autonomie. Il s'agit également du type de relation entre le comité d'audit, de l'audit interne et sa position.

Ainsi, l'indépendance de l'audit interne favorise le renforcement d'état du comité d'audit étant donné que ce dernier peut compter sur les travaux de l'audit interne.

Néanmoins, ces effets mutuels sont abrégés par l'influence certaine de la direction.

L'indépendance, attend à ce que l'audit interne aie une gestion continue des entraves sous le cadre d'un processus d'auto-évaluation.

L'aspect psychologique suggère que ce processus est déraisonnable et convulsif.

Les recherches futures devront prêter attention à l'utilisation d'approches multi-théories et multi-méthodes pour éclairer pleinement les antécédents et les résultats de l'indépendance et de l'objectivité des auditeurs internes.

En conclusion, il est évident que l'indépendance et l'objectivité de l'audit interne sont un domaine d'investigation riche et fructueux où les chercheurs peuvent apporter une contribution précieuse au développement continu de la profession.

## **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.

EL BAHLOULI L.& al (2019) «L'impact de l'audit interne sur la performance des PME Marocaines : un essai sur les contraintes et les opportunités» *Revue Internationale des Sciences de Gestion* «Numéro 5: Octobre 2019/ Volume 2 : numéro 4» p: 327-346.

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.

HILMI, Y. (2013). L'audit interne au Maroc : Degré d'intégration et spécificités de l'entreprise. *Revue Marocaine de Recherche en Management et Marketing*, 0(8). doi: <https://doi.org/10.48376/IMIST.PRSM/remarem-v0i8.3502>

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. (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.

Mutchler, J. F. (2003). Independence and objectivity: A framework for research opportunities in internal auditing. *Research Opportunities in Internal Auditing*, 23- 268.

«Normes internationales pour la pratique professionnelles de l'audit interne », Florida 32701-4201, USA, 2004.

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. (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.

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.

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

Van Peurse, K. (2004) « Internal Auditors' Role and Authority: New Zealand evidence », *Managerial Auditing Journal*, 19:3, 378-393.

Van Peurse, K. (2005) « Conversations with Internal Auditors: The power of ambiguity », *Managerial Auditing Journal*, 20:5, 489-512.