

# **ANALYSE EXPLORATOIRE DES NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT INTERNE**

**DIARD Christine**

Maître de conférences

[c.diard@sciencespobordeaux.fr](mailto:c.diard@sciencespobordeaux.fr)

**TREBUCQ Stéphane**

Maître de conférences

[trebucq@u-bordeaux4.fr](mailto:trebucq@u-bordeaux4.fr)

Equipe de recherche en Contrôle et Comptabilité Internationale  
IAE de Bordeaux – Université Montesquieu Bordeaux IV

## **ANALYSE EXPLORATOIRE DES NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT INTERNE**

### **Résumé**

Publiées initialement aux Etats-Unis en 1999, puis en 2001 en France, les normes d'audit interne posent les principes des bonnes pratiques, tout en continuant d'évoluer. Les analyses textuelles réalisées à partir des logiciels Alceste et Tropes permettent d'explorer les qualités de ce référentiel, dont l'objet est de contribuer à la légitimité et à la crédibilité de la fonction. Quatre grandes thématiques généralistes sont identifiées, avec en complément, la mise en évidence du réseau incomplet des relations entre les acteurs associés à l'audit interne. Ces résultats incitent à recommander une meilleure structuration des textes des normes afin de faciliter leur assimilation, application et évolution.

## **AN EXPLORATORY STUDY OF THE INTERNAL AUDIT STANDARDS**

### **Abstract**

Initially published in 1999 in the United-States, and then in 2001 in France, the internal audit standards define the principles of best practices, but in the meantime still continue to change. The Alceste and Tropes softwares are used to achieve a textual analysis of such standards, which might contribute to strengthen the legitimacy and the credibility of the function. Four basic themes are found in the standards, plus an incomplete network of actors related to the internal audit mission. Such results provide an incentive to improve the textual organisation of standards in order to facilitate their comprehension, application and evolution.

## INTRODUCTION

A travers la publication des normes professionnelles de l'Audit interne (IIA, 1999) se dessine une évolution forte du rôle de l'Audit Interne dans l'organisation. Celle-ci traduit un changement culturel dans la définition des activités. L'audit interne fait l'apprentissage d'une vision globale, interactionnelle, systémique (par exemple, lorsqu'il se voit confier la mise en place d'un dispositif d'auto-contrôle interne dans toute l'organisation). L'aspect technique du métier évolue avec le développement de la fonction de conseil et l'accompagnement des services dans leurs projets d'évolution. Les relations avec les opérationnels changent. Perçu traditionnellement comme un service d'inspection, le département d'audit interne se voit assigner aujourd'hui le rôle d'aide à la création de valeur. Une de ses fonctions devient le service aux managers, avec un impact attendu sur l'intégration et la coordination des acteurs. Il fait l'apprentissage de processus de coopération et de négociation, d'où un renforcement de sa légitimité vis-à-vis des services opérationnels. On attend aujourd'hui de la fonction d'audit interne, « tirée vers le haut » comme l'analyse le délégué général de l'IFACI, M. Louis Vaurs, qu'elle intervienne –et c'est là un élément nouveau- en amont du processus de décision.

Le cadre conceptuel publié aux Etats-Unis en 1999 –en France validé, puis publié en 2001- est le produit de cette évolution – il témoigne d'une perception commune de la bonne manière d'auditer- en même temps qu'il l'instrumentalise. Il a pour intérêt d'avoir été validé par tous les pays. L'adoption des règles qu'il instaure par l'ensemble des services d'Audit Interne est effective depuis janvier 2007. Le corpus a fait l'objet d'une mise à jour en juillet 2004 et en décembre 2006.

A travers la nouvelle définition de l'audit interne et la réécriture des normes, l'idée d'une réingénierie de la fonction, en cohérence avec les nouveaux enjeux prend corps. Si l'on cherche à en distinguer quelques caractéristiques fortes dégagées par les nouveaux textes et la communication qui en a été faite, ce pourrait être à la fois :

- une accentuation du contrôle dans des domaines clés (production de l'information comptable et financière, par exemple) et une mission d'aide à la performance,
- une logique de clarification et de mise en partage des savoir-faire et des méthodologies, l'ensemble conduisant à un nouveau positionnement de l'audit interne.

Ces qualités sont à même de donner à la fonction la légitimité et la crédibilité, en cohérence avec ses missions actuelles.

L'analyse textuelle est utilisée, dans le cadre de cette recherche, afin de vérifier la qualité de la traduction de ces axes dans les normes. Elle permet également de s'interroger quant à la capacité de ce corpus à induire et à faciliter un apprentissage individuel et collectif des représentations et des pratiques requises par **les experts et leurs instances professionnelles**.

## 1 – CORPUS DES NORMES IIA/IFACI : AMBITIONS ET PROBLEMATIQUES

La parution en 1999 aux Etats-Unis et fin 2001 en France des nouvelles normes professionnelles de l'audit interne constitue une étape clé pour la fonction d'audit interne. C'est en effet une fonction jeune et en plein essor. En effet, selon une enquête de l'IIA (2006), 25,4 % des services d'audit interne se sont créés depuis moins de 5 ans. Les services qu'elle

offre ont aussi été mis en conformité avec les exigences légales récentes (NRE, Sarbanes Oxley Act, Loi de Sécurité Financière...).

La première définition de l'audit interne datait de 1947, et les premières normes professionnelles, rédigées en 1978, étaient en décalage avec les pratiques. Il devenait donc indispensable de procéder à une réingénierie de la fonction, ou du moins d'inscrire dans un référentiel exigeant et largement validé (validation internationale) les principes de nature à guider le travail de l'audit interne dans ses missions actuelles.

L'IIA (the Institute of Internal Auditors) a aussi constitué en 1997 un groupe de réflexion sur le thème de l'avenir de l'audit chargé notamment d'analyser les éléments de pertinence et d'actualité du référentiel existant, et d'intégrer l'évolution des pratiques de l'audit largement exposées lors de réunions professionnelles et de colloques, notamment dans le cadre du congrès international de l'IIA réuni à Paris en 1995. L'accent est mis sur le management des risques incluant les activités de contrôle. Le concept de maîtrise prend le pas sur celui de surveillance. On observe également la transition d'un audit de conformité vers un audit de performance, et d'un audit régaliens vers un audit à l'écoute des audités, avec une augmentation significative du périmètre d'investigation. Après consultation des auditeurs internes, mais aussi des autorités réglementaires, des universitaires, de divers acteurs du gouvernement d'entreprise, ces travaux aboutissent à l'édition d'un ouvrage « *A Vision for the Future – Professional Practice Framework* », puis à celle d'un cadre de la pratique professionnelle adopté en juin 1999 par le Conseil d'Administration de l'IIA – traduit en français et annoté par l'IFACI fin 2001- cadre largement mis à jour en 2004 et fin 2006 afin d'une part d'intégrer les textes réglementaires fondamentaux parus après sa conception, d'autre part d'adapter les normes aux nouveaux besoins de l'audit (textes sur la prévention de la fraude, par exemple), et de faire état des meilleures pratiques validées par les instances.

La démarche a principalement pour objectifs :

- d'augmenter la visibilité de la profession (institutionnelle et en entreprise) et d'exercer la fonction avec plus d'autorité
- de renforcer le professionnalisme de l'audit interne (informations précises sur son rôle, ses missions, ses responsabilités)
- de fournir un guide permettant de mesurer la performance de la fonction.

Mais au-delà de cet engagement de rigueur et de professionnalisme, les normes apparaissent également comme une technique active de management ayant pour but de servir différentes parties prenantes : le management, les opérationnels, la Direction Générale, les administrateurs, ainsi que les acteurs extérieurs à l'entreprise. Elles ont été conçues pour contribuer au développement de comportements favorisant l'anticipation, la réactivité et l'apprentissage, avec deux idées fortes :

1) L'audit interne a pour mission aujourd'hui de **donner de la visibilité** aux dispositifs internes de l'entreprise (processus opérationnels et stratégiques, processus de management des risques, processus comptable et financier...) avec une focalisation sur un processus majeur : le processus d'audit lui-même (Normes 1300, 1310, 1311, MPA 1311 mise à jour en septembre 2006). Comme l'écrit M. Power<sup>1</sup>, *les systèmes de contrôle des opérations remplacent les opérations en tant qu'objets de l'audit*. Placée en amont, la fonction d'audit –

---

<sup>1</sup> Power M. (1997) *The Audit Society : Rituals of verification*, Oxford University Press.

dont on s'assure constamment de la qualité- structure et enrichit le processus de décision, induisant ainsi un « apprentissage en triple boucle » (Argyris, 1995)<sup>2</sup>.

2) L'autre idée introduite est *l'exigence de communication* (N 1320, 1330). Elle participe à la logique de clarification du travail de l'audit. Ainsi, les résultats de l'audit externe de l'audit interne – qui doit se faire en France tous les 3 ans – doivent être communiqués au conseil d'administration. Le dialogue avec les audités, favorisant la mise en œuvre par ces derniers des recommandations, doit être favorisé. De plus, dans la mise à jour effectuée en septembre 2006, le responsable opérationnel apparaît explicitement comme une des parties prenantes de la fonction d'audit. Les démarches d'auto-contrôle des responsables de processus, prônées par les normes, et managées par l'audit, témoignent de cette évolution.

Après une brève présentation des normes (1.1.), nous soulèverons un certain nombre de problématiques intrinsèques à leur statut et à leur contenu (1.2.).

## 1.1. Présentation des normes

Le cadre mis en place par l'IIA/IFACI est voulu comme un ensemble cohérent, de plusieurs niveaux (cf Annexe 1).

### 1.1.1. Le code de Déontologie

Les normes sont tout d'abord dotées d'un code de déontologie. Celui-ci dispose de quatre principes fondamentaux, à savoir l'intégrité, l'objectivité, la confidentialité et la compétence. Ces principes inspirent l'ensemble des normes et l'auditeur peut s'y référer en cas d'**imprécision** des normes ou d'une question **inédite** à traiter.

### 1.1.2. Les Normes et les Modalités Pratiques d'Application (MPA)

**Les normes et leurs modalités pratiques d'application (MPA) sont mises en place avec pour but affiché** est de concilier :

- des principes de rigueur et de rationalité : les normes de qualification (Normes 1000 : Missions, pouvoirs et responsabilités<sup>3</sup> ; Normes 1100 : Indépendance et objectivité ; Normes 1200 : Compétence et conscience professionnelle ; Normes 1300 : Programme d'assurance et d'amélioration de la qualité) et les normes de fonctionnement (Normes 2000 : Gestion de l'audit interne ; Normes 2100 : Nature du travail ; Normes 2200 : Planification de la mission ; Normes 2300 : Accomplissement de la mission ; Normes 2400 : Communication des résultats ; Normes 2500 : Surveillance des actions de progrès ; Normes 2600 : Acceptation des risques par la direction générale). C'est le noyau dur des *évidences partagées* quel que soit le contexte : le pays, l'environnement réglementaire, le secteur, le volume d'activité. Ces règles ont à la fois un caractère contraignant et habilitant, et on peut se référer ici à la théorie de la structuration d'Anthony Giddens. La généralité des normes IIA/IFACI implique son incomplétude. Ainsi, elles ne fixent pas toutes les modalités de l'action. Il s'agit alors d'une **posture** ouverte à l'interprétation. Cette approche complémentaire permet d'évoquer ici la théorie des conventions<sup>4</sup>, selon

---

<sup>2</sup> Le Boterf G. (1999) *L'ingénierie des compétences*, Les Editions d'Organisation et Lorino P. (1997) *Méthodes et pratiques de la performance*, Les Editions d'Organisation.

<sup>3</sup> En illustration, la version 2006 de la Norme 1000

<sup>4</sup> Batifoulier P. et al. (2001) *Théorie des Conventions*.- Economica.

laquelle, les règles, *pour être pleinement opératoires, et être source de sens, ont besoin de la sémantique des modèles d'évaluation.*

- un savoir collectif en mouvement autorisant la souplesse et la diversité. On dispose ainsi de *modèles de comportement* permettant d'interpréter les règles : les MPA (modalités pratiques d'application). Ces structures d'actions codifiées permettent d'arriver à une compréhension commune de la situation et de son sens favorisant la coordination et la convergence. Elles sont issues d'une expérience accumulée et des meilleures pratiques, et leur intégration dans le cadre des normes signe leur validation par des autorités compétentes. Leur application n'est cependant pas obligatoire, préservant le possible ajustement à un contexte spécifique et la diversité procédurale. Par exemple, TOTAL et AGF n'ont pas fait les mêmes choix en ce qui concerne l'articulation des travaux de l'audit interne et de l'audit externe dans le but de sécuriser l'information comptable et financière<sup>5</sup>. Toutes les normes ne disposent pas de MPA, mais leur corpus s'enrichit progressivement (voir la série de nouvelles MPA en 2004, puis en 2006).

### ***1.1.3. Cadres conceptuels et enseignements issus des meilleures pratiques***

Ces *textes guides* font référence pour structurer le travail de l'audit à des dispositifs extérieurs comme le référentiel de contrôle interne de l'AMF 2006, COSO I<sup>6</sup>, COSO II<sup>7</sup> (exemple, la MPA 1200 dans sa version de septembre 2006, reprend les processus formalisés du cadre conceptuel pour auditer le risque de fraude). Ils sont également illustrés par des exemples présentés dans la revue *Audit*, ou lors de conférences mensuelles (cf annexe 1 : sur le thème de la compétence : une illustration de la cohérence du corpus).

Le dispositif affiche donc un double appui à la légitimité de l'audit interne. Il donne, non seulement, des gages à l'indépendance de la fonction avec un référentiel universel validé, mais il encadre également le travail de l'audit à la fois par les principes formalisés et les méthodes proposées.

Il reste à vérifier si les orientations significatives prises par les instances de l'audit interne sont bien relayées par le contenu des normes professionnelles **qu'elles édictent**.

## **1.2. Problématiques**

Le « cadre conceptuel » conçu par l'IIA et validé par l'IFACI traduit l'évolution voulue des missions de l'audit interne, et l'encadre en témoignant des meilleures pratiques.

---

<sup>5</sup> Revue *Audit* n°173

<sup>6</sup> Le COSO est un référentiel de contrôle interne défini par le Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

<sup>7</sup> COSO II : référentiel de management des risques

L'objectif est ambitieux, avec un périmètre d'intervention considérablement élargi, un rôle nouveau dans le processus de gouvernement d'entreprise, un rôle accru dans l'assistance à la création de la performance, notamment auprès du senior management, et dans la diffusion d'une culture de la communication et du contrôle. Il s'inscrit dans un contexte susceptible de l'appuyer avec l'arsenal législatif et réglementaire d'aujourd'hui. La fonction qui se dessine donne au responsable de l'audit interne, selon un observateur, un statut *inconfortable et obligatoire*. Les moyens lui sont donnés pour aller dans ce sens avec le développement d'une philosophie de la responsabilité, des démarches rigoureuses et des garanties données de son professionnalisme.

L'hypothèse de base consiste à reconnaître la légitimité du référentiel international et à postuler que la conformité aux Normes est incontournable pour encadrer l'évolution ci-dessus évoquée. Ceci conduit à s'interroger sur les critères permettant d'asseoir une telle hypothèse, à savoir :

- *la qualité formelle du référentiel* (clarté du vocabulaire, intertextualité...). Le référentiel favorise-t-il l'accès aux connaissances qu'il contient et la *capacité des auditeurs internes à s'approprier leur contenu* ?
- *l'adéquation et l'efficacité des règles proposées*. Ces règles répondent-elles aux besoins des auditeurs internes et des diverses parties prenantes ?
- *la bonne évolution des règles élaborées*. Comment est-il possible d'orienter ou d'amender au mieux ces règles si l'on observe des éléments le justifiant comme une évolution de la demande de service, ou celle des profils de risque ?

L'analyse textuelle qui suit est mobilisée afin d'étudier la qualité de la traduction de ces axes dans les normes, et de s'interroger sur la capacité des auditeurs à appliquer ces normes.

## 2 – ANALYSE EMPIRIQUE DES NORMES IFACI

L'étude de l'interaction entre les normes professionnelles et les pratiques des auditeurs internes nous conduit à nous interroger sur le contenu des textes diffusés et élaborés en la matière par l'IFACI (version française des Normes Internationales). Au-delà des différentes approches d'exploration envisageables sur un plan méthodologique, l'objectif principalement visé est de mieux comprendre la structuration de ces textes. Il s'en suit la possibilité de mieux appréhender les propriétés de ces textes, tant par leur précision que par leur capacité à être facilement consultés, compris et appliqués. Le recours à une série de logiciels de traitement automatique ou semi-automatique sur un plan sémantique, ou purement lexical, nous permet d'opérer une lecture plus rigoureuse et systématique du contenu, et d'engager en retour un travail de réflexion sur la façon dont celui-ci peut être utilement appréhendé par les professionnels.

Afin d'obtenir une meilleure représentation du contenu des normes professionnelles, deux logiciels ont été mobilisés. Le premier logiciel mobilisé, Alceste (Analyse lexicale par Contexte d'un Ensemble de Segments de Texte), est en mesure de repérer les principales thématiques mobilisées dans un texte (Reinert, 1993). Le texte est dans un premier temps segmenté en u.c.e ou unités de contexte élémentaire. Ces segments sont alors reclassés en fonction de leurs co-occurrences communes de termes. La méthodologie statistique repose sur

un procédé de classification, les résultats obtenus permettant d'identifier un certain nombre de classes, appelées encore « mondes lexicaux ». L'indexation des normes, opérée au préalable, peut alors être restituée lors de la présentation des résultats. Les codes décrivant les normes de qualification, de fonctionnement, ou les différentes séries de modalités pratiques d'application (MPA) sont ainsi rapprochés des différentes classes obtenues. Il est donc possible d'opérer un rapprochement entre les « mondes lexicaux » identifiés, et la partie des textes des normes mobilisant principalement ces « mondes lexicaux ». Quant au second logiciel employé, Tropes (Ghiglione et al., 1998), celui-ci ne dispose pas, comme le logiciel précédent, de procédures de classification. Il permet en revanche d'obtenir rapidement, après un découpage du texte en fonction de ses propositions grammaticales, les principaux champs sémantiques (appelés encore référents-noyaux ou RN) mobilisés, ainsi que les mises en relations (MR) entre ces différents champs sémantiques. Après analyse des textes, le logiciel Tropes permet ainsi de restituer immédiatement l'ensemble des passages mobilisant tel RN ou telle MR. La comparaison des fréquences de citation des RN ou des MR entre les corpus des normes 2002 et 2004 permet également d'apprécier les principales évolutions.

## 2.1. Résultats des analyses textuelles des normes professionnelles

### 2.1.1. Résultats du logiciel Alceste

Selon la lecture opérée à l'aide du logiciel Alceste, le corpus des normes professionnelles incluant les normes de qualification et de fonctionnement, ainsi que l'ensemble des MPA (modalités pratiques d'application), ressort avec cinq classes principales<sup>8</sup> (voir tableau 1), présentées en fonction de leur proximité selon un dendrogramme (voir graphique n°1), ou arborescence, présenté horizontalement.

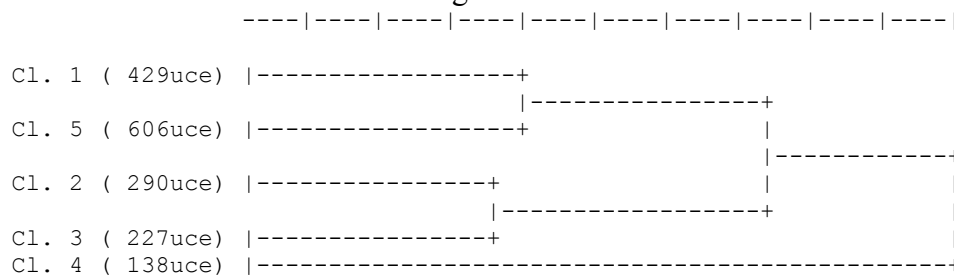
**Tableau 1.** Lien entre les « mondes lexicaux » et les différentes parties du corpus des normes professionnelles de l'audit interne

Classe	Mots étoilés d'indexation, et khi-deux associé à la classe
1	<b>*mpa série 2100</b> (340,24) ; <b>*normes de fonctionnement</b> (4,49)
2	<b>*mpa série 2000</b> (122,82) ; <b>*mpa série 2100</b> (10,25)
3	<b>*mpa série 2400</b> (118,8) ; <b>*mpa série 2100</b> (27,64) ; <b>*mpa série 1200</b> (4,57)
5	<b>*mpa série 1000</b> (81,76) ; normes de qualification (40,73) ; *mpa série 1300 (39,12) ; *mpa série 2300 (31,26) ; <b>*normes de fonctionnement</b> (17,87) ; *mpa série 2200 (10,71) ; *mpa série 1200 (9,48) ; *mpa série 1100 (8,57) ; *mpa série 2500 (6,27)
4	<b>*mpa série 2200</b> (29,28) ; *mpa série 2300 (13,8) ; <b>*mpa série 1200</b> (13,3) ; *mpa série 2500 (11,8) ; *mpa série 1100 (11,7) ; *mpa série 2600 (3,6) ; *mpa série 1300 (3,3)

### Graphique 1. Classification Descendante Hiérarchique

<sup>8</sup> Les cinq classes identifiées représentent, dans le cadre de la méthodologie mise en œuvre à partir du logiciel Alceste, à près de 80% des fragments de textes obtenus à partir du corpus des normes Ifaci.

### Dendrogramme des classes stables



La proximité entre les classes peut être partiellement expliquée par la décomposition en deux classes (1 et 5) de fragments de textes relevant des normes de fonctionnement. De même, la proximité entre les classes 2 et 3 résulte de termes issus des MPA série 2100.

Sur un plan lexical, le logiciel Alceste permet d'analyser les termes présents dans les MPA en cinq groupes assez distincts, relevant chacun d'une logique interne spécifique reposant sur les concepts suivants :

- Classe 1 : risque ; processus ; management ; contrôle ; organisation ; efficacité ; gouvernement d'entreprise ; rôle ; système ; activité ; plan stratégique ; approche ; dispositif ; atténuer ; aider ; objectifs ; pertinence ; évaluation.
- Classe 2 : commissaires aux comptes ; président du conseil/du comité d'audit ; loi sécurité financière (LSF) ; Sarbanes Oxley ; conseil d'administration ; reporting financier ; disclosure committee ; certification ; filiale ; actionnaire, déontologie ; COSO ; directeur financier/comptable ; rapport Bouton.
- Classe 3 : secret professionnel ; confidentialité ; sensible ; éthique ; infraction ; protection ; salarié ; fournisseur ; fraude ; faute ; disciplinaire ; divulguer ; révéler.
- Classe 5 : le responsable de l'audit interne ; l'étendue du travail ; {compétences, travail, précaution} nécessaire ; investigation ; connaissance ; mission d'assurance ; communication des résultats/conclusions/observations ; prestation ; effectuer ; auditeur ; procédures d'audit analytiques ; revue ; périodique ; plan d'action ; obtenir l'avis/l'accord ; amélioration qualité ; charte.
- Classe 4 : cette classe est sans grande signification ; elle capte une série de phrases type sur le caractère facultatif des MPA<sup>9</sup>.

Assez logiquement, la classe 1 recouvre en effet les modalités pratiques d'application (MPA) 2100 correspondant aux principales missions de l'audit interne (normes de fonctionnement 2100, 2110, 2120 et 2130), dont les mots clés correspondent au rôle de l'audit interne dans l' « *évaluation de la pertinence et l'efficacité des processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise* » .

<sup>9</sup> La méthodologie sur laquelle repose le logiciel d'analyse textuelle Alceste repose sur la répétition des termes. Chaque MPA étant précédée d'un passage quasi-identique, la classe 4 capte la répétition de ces termes introductifs.

Ce qui frappe, dans cette classe, c'est l'accent mis sur les nouvelles dimensions de l'audit interne. Le terme « contrôle interne » n'apparaît pas. La logique régaliennne de l'audit n'est pas ici évoquée.

Les rôles contenus dans la nouvelle définition de l'audit sont mis en avant soit: *l'aide à la création de valeur*. Il ressort de la Norme 2100 (Nature du travail) et des analyses qui en ont été faites que :

- le principal but de l'audit est de fournir au management des informations pour *atténuer* les conséquences négatives que ces risques font courir à la réalisation des objectifs de l'organisation ;
- l'objectif de l'audit interne est d'*aider* les membres de l'organisation à remplir leurs fonctions de manière efficace en leur fournissant des analyses, des évaluations, des recommandations .

L'élément fondamental structurant tout le travail de l'audit est l'évaluation globale du processus de management des risques, un risque étant défini par tout événement empêchant l'atteinte des objectifs stratégiques.

- Ainsi, la démarche d'audit peut-elle intégrer certaines composantes du *plan stratégique* de l'organisation, de façon à tenir compte de ses objectifs globaux et à contribuer à leur atteinte.

La classe 2 renvoie aux récentes transformations du fonctionnement de l'audit interne, consécutives aux scandales financiers Enron et Worldcom, à la loi *Sarbanes Oxley*, et à ses conséquences dans le cadre réglementaire français, en application de la Loi de Sécurité Financière (*LSF*). Les termes associés à cette classe permettent de traiter des relations des services d'audit interne non seulement avec les *commissaires aux comptes*, mais aussi des responsabilités vis-à-vis des autres acteurs (*actionnaires, directeur financier*) ou organes de direction de l'entreprise (*conseil d'administration, comité d'audit, direction générale*).

On retrouve ici les logiques de contrôle, et le rôle incontournable qu'y joue l'audit. Les investigations de l'auditeur complètent alors le travail des commissaires au compte, avec un travail effectué en amont, garantissant la qualité des chiffres publiés. La démarche suit ces étapes :

- qu'est-ce qui est significatif dans les comptes ?
- comment identifier les processus qui les alimentent ?
- comment identifier les risques de non fiabilité ?
- quels sont les contrôles qui permettent de les détecter ?

La sécurisation du processus, exigée par l'Autorité des Marchés Financiers, et par la loi de Sécurité financière pour les SA cotées, fait alors l'objet principal du rapport annuel du Président préparé la plus souvent par le Directeur de l'Audit.

Et cette montée en puissance du contrôle interne se traduit par des relations étroites avec les responsables de la gouvernance et particulièrement avec le Président du Comité d'Audit. Le dernier colloque de l'IFACI, en avril 2007, dont le thème traitait des *relations entre l'Audit Interne et le Comité d'Audit, élément essentiel de la gouvernance*, en témoigne.

La classe 3 rassemble principalement les conditions de confidentialité et de production et diffusion des résultats obtenus suite aux missions d'audit interne. En ce sens, cette classe est complémentaire de la précédente puisqu'elle précise diverses questions relatives :

- aux conditions de circulation des informations échangées avec les différents partenaires de l'audit interne (*secret professionnel, confidentialité*) ;
- ainsi qu'au respect de certaines règles de conduites, renvoyant à des considérations *éthiques*.

Enfin, la classe 5 correspond à l'ensemble des modalités permettant de délimiter le périmètre des missions effectuées par le service d'audit interne au travers de *compétences* détenues, mais aussi les conditions sa mise en œuvre (*procédures d'audit analytiques ; revue ; périodique ; obtenir l'avis/l'accord*) et de son auto-évaluation et de l'*amélioration* continue de sa *qualité*.

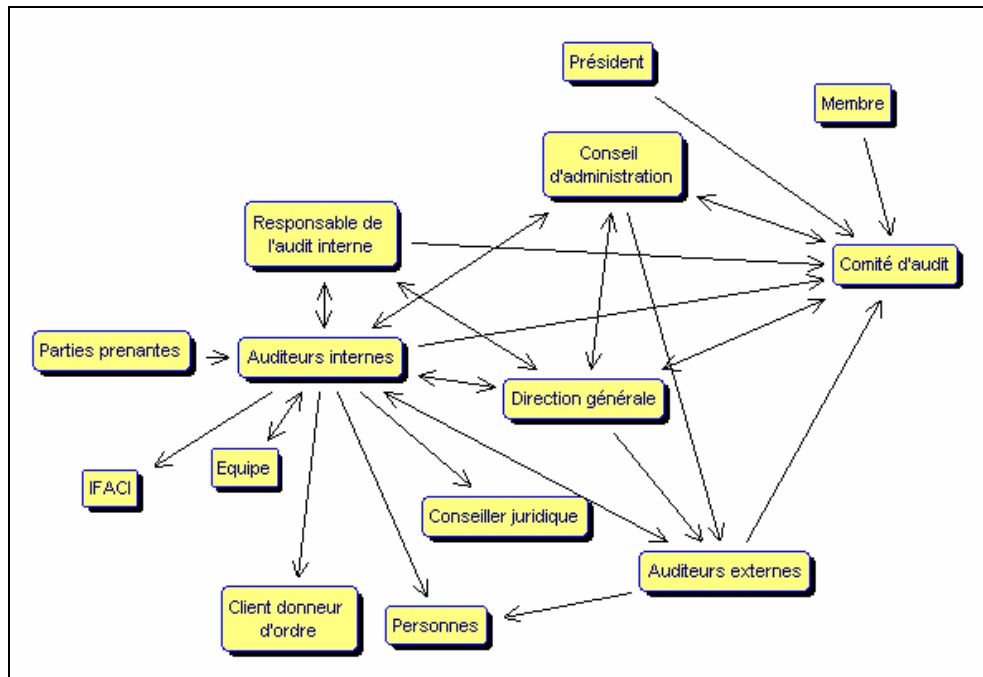
### **2.1.2. Résultats du logiciel Tropes**

A l'aide du logiciel Tropes, on peut opérer une lecture complémentaire de ces normes en distinguant :

- les référents-noyaux, ou classes sémantiques, relatifs aux organes décisionnels, acteurs ou personnes,
- les autres référents-noyaux, ou classes sémantiques, permettant d'approcher les concepts présents dans les normes.

Les relations entre les acteurs présentes au sein des propositions grammaticales du texte peuvent être synthétisées dans le graphique n°2, ci-après.

**Graphique 2.** Relations entre acteurs présentes dans les normes selon l'analyse propositionnelle opérée à l'aide du logiciel Tropes



Comme on peut le constater, les relations directes envisagées, citées plus de trois fois dans le corpus, entre les auditeurs internes et les autres acteurs concernent les relations entre l'audit interne et :

- les organes de direction classiques (conseil d'administration, comité d'audit et direction générale),
- les commissaires aux comptes ou auditeurs externes,
- d'autres conseillers juridiques ou experts, en fonction des besoins,
- les personnes bénéficiaires ou pas des prestations de l'audit interne,
- l'IFACI.

Les parties prenantes évoquées n'intègrent pas explicitement les directions opérationnelles.

En termes de comparaison des corpus selon leur version de 2004 et de 2002, on peut relever un taux de citation plus élevé en 2004 des RN suivants :

- au niveau des acteurs : comité d'audit, auditeurs externes et président du conseil d'administration,
- au niveau des autres termes : certification, contrôle, plan, information, législation (LSF), régularité, reporting, exigences (réglementaires).

Au niveau des mises en relation (MR), ou co-occurrences entre RN, les taux de citation ont augmenté pour les associations suivantes :

- au niveau des acteurs : comité > audit, autonomie > auditeurs externes, comité > conseil d'administration,

- au niveau des autres relations entre RN : procédure > contrôle, plan > audit, objectif > audit, estimation > risque, programme > assurance, amélioration > qualité, évaluation > contrôle, organisation > audit interne, rapport > contrôle, organisation > activité, audit > travaux, audit > autonomie.

De nouvelles mises en relation (MR) apparaissent également dans les normes 2004, telles que :

- pour les acteurs : président > comité d'audit, mission > auditeurs externes, rapport > président, responsable (de l'audit interne) > comité d'audit, relation > comité d'audit, réunion > comité d'audit

- pour les autres RN : plan > régularité, régularité > opération, procédure > reporting, contrôle > information, information > risque, organisation > contrôle

L'analyse textuelle clarifie effectivement quelques éléments clés du référentiel. Toutefois, quelques critiques peuvent être émises :

- la structure du cadre des normes ne se retrouve pas dans les axes distingués par l'analyse textuelle (logiciel Alceste)
- les facteurs de contingence –évoqués dans les MPA- n'apparaissent pas
- l'identification de l'information pertinente n'est pas facilitée
- l'analyse textuelle ne permet pas de disposer d'un graphe synthétique rendant plus aisé l'accès au texte. Bien au contraire, son interprétation suppose une bonne connaissance du référentiel a priori
- on repère « des mots bruits », dissociés de leur contexte et masquant le signifiant (salaire, fournisseur, faute...)
- certains concepts omniprésents (la référence au risque par exemple) ne sont pas repérés comme tels
- la relation auditeur interne/management (logiciel Tropes), un point clé de la nouvelle démarche de l'audit interne, est absente.

Ainsi, on pouvait attendre que l'analyse textuelle ouvre sur de nouvelles représentations visuelles des textes facilitant leur connaissance et leur assimilation. Ce n'est pas le cas. On en conclut que *le registre linguistique* utilisé dans les normes ne le permet pas

### 3. DISCUSSION ET PROPOSITIONS AU REGARD DES RESULTATS OBTENUS

Avant d'en venir au diagnostic et aux éventuelles propositions d'amélioration des normes d'audit interne, deux études complémentaires permettent de compléter l'analyse textuelle des normes.

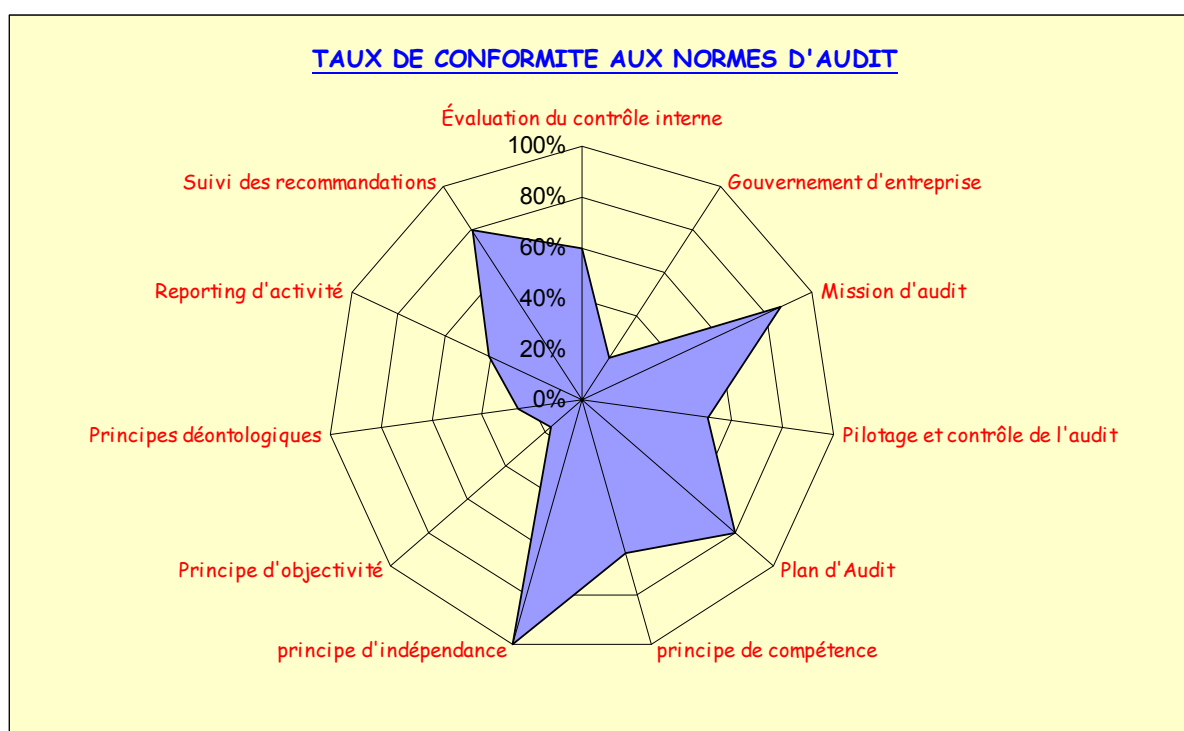
#### 3.1. Constat d'un décalage entre la structuration des normes et leur application pratique

Nous nous référons tout d'abord à l'étude du cas d'un service d'audit interne d'un établissement financier (Bordeaux, 2005), puis à une enquête internationale récente (fin 2006).

##### 3.1.1. Etude de cas

Le cas d'un département d'audit interne, au sein d'un établissement financier (Bordeaux, 2005), permet en effet de mieux appréhender les axes retenus par des professionnels lorsqu'il s'agit d'évaluer la mise en conformité avec les normes professionnelles dans le cadre d'une démarche d'auto-évaluation des pratiques.

**Graphique 3.** Auto-évaluation d'un service d'audit à partir du cadre de référence proposé par l'IIA-IFACI



Le graphique n°3 permet de constater un net décalage entre certains principes énoncés dans les normes et les pratiques du service évalué. Les aspects traditionnels de la démarche d'audit interne, à savoir : l'établissement d'un plan d'audit, la conduite d'une mission, le suivi des recommandations... semblent en conformité, ainsi que le principe d'indépendance,

principe fondateur de la fonction. En revanche, les prescriptions plus nouvelles, comme l'évaluation du processus de gouvernement d'entreprise ou le pilotage et le contrôle de l'audit présentent un score très modeste (avec un niveau d'application des prescriptions variant entre 20 et 50%)<sup>10</sup>.

### 3.1.2. Enquête CBOK (Common Body of Knowledge) 2006

L'enquête CBOK 2006 apporte également un éclairage en matière d'application effective des normes. Ainsi, il est intéressant d'analyser les premiers résultats de l'enquête internationale diligentée par l'IIARF (IIA Research Foundation) auprès des auditeurs internes de 91 pays avec 9366 réponses exploitables. L'objectif principal était de mesurer la conformité des pratiques aux Normes, et ainsi de contribuer à leur bonne adaptation aux besoins des auditeurs. Sous réserve de leur pertinence, le bon respect des Normes est en effet jugé comme primordial si l'on souhaite atteindre une bonne maîtrise des risques de l'organisation et saisir les opportunités utiles à son développement.

Le rapport CBOK (2007) met en évidence quelques conclusions corroborant les précédentes observations :

- 81,9 % des répondants en moyenne se conforment aux prescriptions du référentiel en totalité ou en partie, avec toutefois de grandes disparités selon les Normes ; ainsi, les Normes 2000 (Gestion de l'audit interne) et 2200 (Planification de la mission) sont appliquées à 91,5 % tandis que les Normes 1300 (Programme d'assurance et d'amélioration qualité) et 2600 (Acceptation des risques par la direction générale) rencontrent un moindre consensus ;
- si l'on prend l'exemple des Normes 1300 (celles-ci consistent à exiger que le service d'audit interne mette en place un contrôle de la qualité de ses activités à la fois interne – contrôle permanent et contrôle périodique- et un contrôle externe), on observe qu'elles ne sont appliquées que par le tiers des répondants. Près du quart des enquêtés n'envisagent pas de planifier leur mise en pratique dans les 12 mois à venir. En particulier, 53,7 % des auditeurs ne se conforment pas à la Norme 1312 (contrôle externe des activités d'audit internes).
- Les raisons communément invoquées par les auditeurs internes, qui n'adhèrent pas à ces normes, sont :
  - la non compétence du personnel (12,6 %),
  - le manque de conviction du management quant à la valeur ajoutée de ces normes (12,2%),
  - des normes par trop consommatrices de ressources (12,2 %).
- Enfin, pour plus de 80 % des répondants, la conformité aux normes n'est pas *explicitement* contrôlée.

Au total, le rapport CBOK 2007 rend compte de la non-application d'un certain nombre de règles édictées. Il présente un double intérêt :

- il permet de repérer les points de consensus mais aussi de points de dissensus,
- il témoigne des intentions affichées par les instances de l'IIA de faire évoluer le référentiel.

---

<sup>10</sup> Les témoignages, recueillis lors de colloques organisés par l'IFACI, permettent d'avancer l'hypothèse d'une bonne représentativité de cette étude de cas.

Ces deux études attestent des réserves émises par rapport aux normes dans leur état actuel, on peut alors s'interroger sur les évolutions possibles quant à leur contenu.

### **3.2. Propositions d'amélioration des normes d'audit interne**

Les premiers résultats des analyses textuelles permettent d'obtenir un nouvel éclairage sur le contenu et l'évolution passée des normes professionnelles de l'audit interne. L'approche issue du modèle analytique Alceste permet en effet d'identifier quatre grandes thématiques d'ensemble, représentant, en réalité, deux dimensions principales. Le logiciel permet de distinguer deux ensembles de propositions ou « mondes lexicaux ». Le premier est dédié aux missions de l'auditeur à l'échelon individuel (risque, contrôle, système, évaluation, revue, investigation, qualité), et le second à ses relations sociales en détaillant son environnement organisationnel, juridique et institutionnel (LSF, déontologie, secret professionnel, comité d'audit, actionnaire, salarié, fournisseur, divulgation, révélation). Cette séparation n'est pas sans soulever une problématique issue de la théorie néo-institutionnelle, à savoir l'incidence de l'environnement sur les pratiques professionnelles, ainsi que les stratégies des acteurs visant à façonner cet environnement.

S'agissant des variables classiques de la contingence, celles-ci n'apparaissent pas comme structurantes. Les termes liés aux dimensions classiques que sont la taille de l'organisation, la structure de propriété, le degré d'efficacité, la culture, ou bien encore, l'appartenance sectorielle, la technologie et le degré de complexité et d'instabilité de l'environnement n'apparaissent pas dans les « mondes lexicaux » identifiés à l'aide d'Alceste. Il s'en suit un ensemble de préconisations optant pour une approche généraliste, non situationnelle, pouvant occulter certains déterminants des pratiques professionnelles. C'est là assurément le résultat d'un choix délibéré permettant de maintenir la légitimité et la portée universelle du corpus des normes.

Sur un plan épistémologique, comme on peut le remarquer, les fondements théoriques ne sont pas explicités. L'approche retenue apparaît essentiellement inductive par son caractère évolutif, issue des enseignements issus des récents scandales financiers et des transformations consécutives de la législation. De fait, en l'absence d'un cadre conceptuel explicite, on ne perçoit pas toujours la rationalité des transformations opérées. Celles-ci reposent plus sur une pragmatique expérimentale issue d'essais-erreurs que d'une théorie des organisations relevant d'une modélisation aboutie des comportements humains. De fait, les notions de « théorie » ou de « concept » ne ressortent pas dans les termes centraux mobilisés dans les différents « mondes lexicaux » isolés par le logiciel. On pourrait donc s'interroger à juste titre sur les théories sous-jacentes qu'il serait nécessaire de mobiliser par un auditeur tant en matière de gouvernance d'entreprise, que de responsabilité. Cette absence de fondement théorique conduit à restreindre, dans un premier temps, par exemple, la notion de parties prenantes de l'audit interne à la direction générale, au conseil d'administration et aux auditeurs externes. De même, la matrice des interactions entre les différents acteurs de la gouvernance dans laquelle les auditeurs internes interviennent apparaît non seulement incomplète, mais également assez formelle. On pourrait, en effet, envisager une description plus systématique

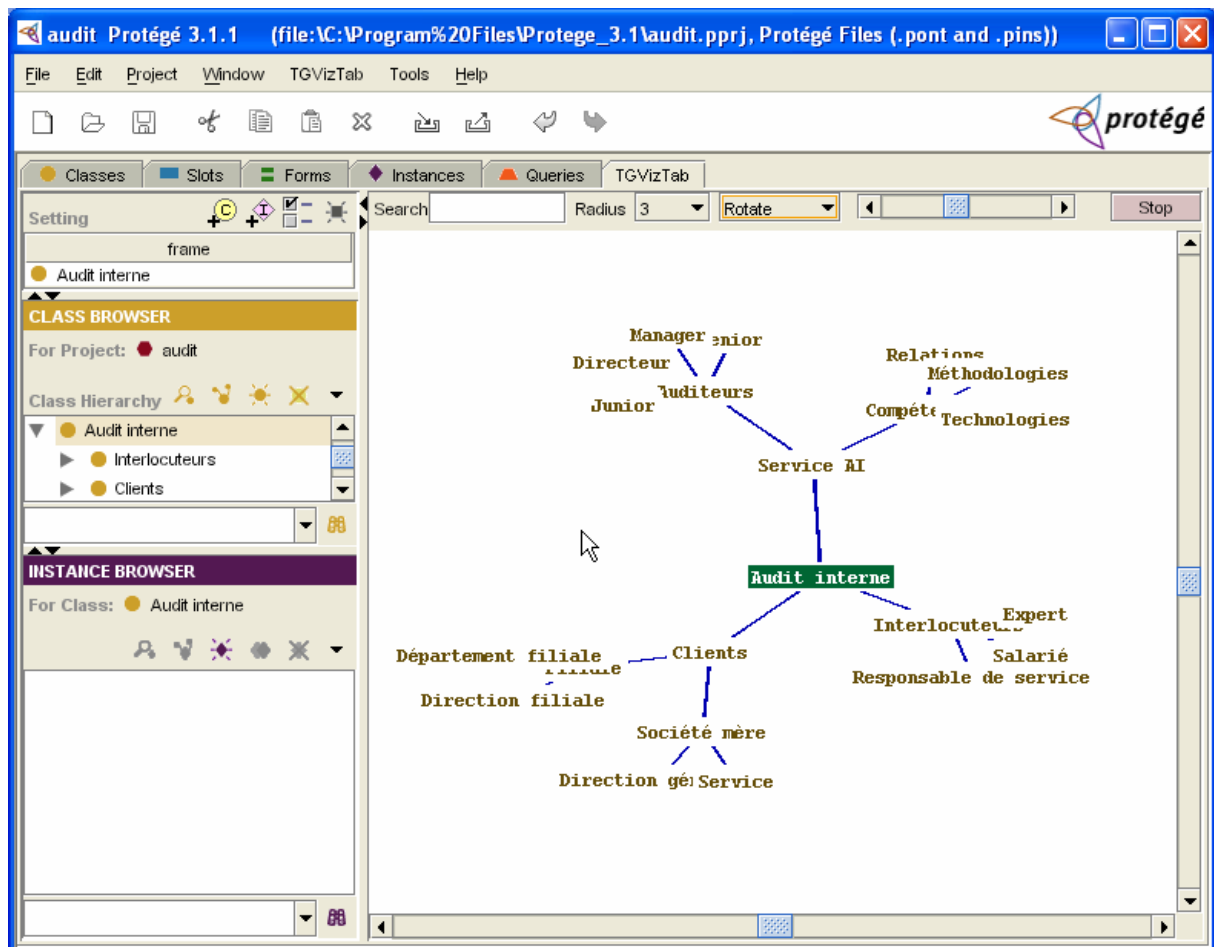
et réaliste des interactions entre les acteurs, s'appuyant sur des cas concrets, et la résolution opérationnelle de dilemmes éthiques.

Cette première série d'observations permet d'aboutir à un premier constat. Les normes professionnelles de l'audit interne gagneraient à se doter d'un véritable corpus théorique et projet scientifique afin de renforcer leur légitimité institutionnelle se caractérisant par une précision accrue. Celle-ci peut être obtenue en créant un lien plus explicite avec les travaux académiques, qui pourraient notamment aider à clarifier le schéma des modèles cognitifs à retenir, et les aspects théoriques sous-jacents de la définition des concepts employés.

L'intégration de cette approche plus scientifique pourrait se traduire par une amélioration de l'intertextualité des normes, en renvoyant aux travaux scientifiques fondateurs, et une optimisation des possibilités de navigation dans le texte. A titre d'exemple, le lecteur à l'aide des nouvelles technologies actuelles devrait pouvoir permettre une extraction plus aisée des connaissances et recommandations contenues dans ces normes. L'interrogation sur les relations entre le comité d'audit et l'auditeur interne, et par extension entre différentes les parties prenantes, devrait être prévue. De même, une liste de dilemmes éthiques devrait pouvoir être plus facilement obtenue. C'est donc un codage de l'information contenue dans les normes qui permettrait d'accéder plus facilement aux connaissances qui sont contenues dans le texte, et qui sur une même thématique, peuvent être disséminées en plusieurs passages. On pourrait également envisager, dans le cadre d'un outil de travail collaboratif et administré par l'IFACI, une possibilité pour les professionnels d'annoter les normes. Ces derniers pourraient dans ce cadre non seulement illustrer à partir de cas concrets les situations évoquées dans les normes, mais également soulever des questions non résolues à ce jour.

L'ensemble de ces analyses et réflexions conduit finalement à proposer un programme de recherche académique consacré au statut des normes professionnelles, à leurs fondements théoriques, ainsi qu'à leur consultation et leur évolution. L'analyse de contenu a pour double intérêt de mettre en lumière les spécificités du texte, et de soulever une série de nouvelles questions. Celles-ci ont trait au programme pouvant être mis en œuvre par l'IFACI en matière de gestion des connaissances au sujet des normes professionnelles d'audit interne. Les avancées réalisées par Gruber (1993) en matière d'ontologie, ou par Bourigault (2000) en matière d'extraction de syntagmes et d'une terminologie, propre à un domaine, peuvent représenter des opportunités intéressantes pour une meilleure organisation d'un corpus de normes.

#### **Graphique 4.** Elaboration d'un début d'ontologie appliquée à l'audit interne



Par ontologie, il faut entendre un réseau sémantique qui regroupe un ensemble de concepts décrivant complètement un domaine, qui ont été partiellement identifiés à l'aide du logiciel Alceste. L'objet de la construction d'une ontologie vise à expliciter la façon dont les concepts sont liés les uns aux autres par des relations taxonomiques (hiérarchisation des concepts) d'une part, et sémantiques d'autre part. Une véritable démarche de gestion des connaissances passe par l'intégration des dernières technologies intégrant les acquis de l'intelligence artificielle (IA), du traitement automatique des langues (TAL), et de l'étiquetage des textes selon une ontologie<sup>11</sup> appropriée au domaine. Le système descriptif OWL (Ontology Web Language) peut être utilisé à la réflexion conduite en audit interne. A titre d'essai, on pourra visualiser dans graphique n°4 un début d'ontologie qui mériterait naturellement de conduire à un travail d'inventaire beaucoup approfondi. L'arborescence ici envisagée permet de comprendre que l'univers de l'audit interne peut être organisé spatialement, et peut être spécifié dans le cadre d'une ontologie conçue par l'ensemble des acteurs et partagée par eux. De la même façon, des ontologies parallèles d'approches théoriques et d'incidents sont envisageables. Ces ontologies peuvent alors être réutilisées, afin de mieux traiter l'annotation des normes, et de mieux organiser la réflexion dans le domaine envisagé. D'une certaine façon, la mise en forme d'une ontologie adaptée au domaine de l'audit interne représente un défi scientifique car elle conduit à s'interroger sur

<sup>11</sup> Comme le précise Olivier Dameron, une ontologie est une théorie du contenu sur les sortes d'objets, les propriétés de ces objets et leurs relations possibles dans un domaine spécifié de connaissances (Chandrasekaran 1999). Elle fournit les termes potentiels pour décrire les connaissances sur ce domaine.

notre capacité collective à formaliser les connaissances théoriques et pratiques au sujet de l'audit interne, et à élaborer un environnement de partage et d'évolution de nos connaissances dans ce domaine.

## CONCLUSION

Une lecture des normes au travers des outils d'analyse textuelle représente une première étape dans le cadre du programme de recherche restant à mener en audit interne. Du fait sa jeunesse, l'audit interne est une fonction qui a fait l'objet jusqu'à présent de peu de travaux de recherche universitaires. En témoigne le peu d'articles universitaires disponibles en la matière que ce soit en France ou aux Etats-Unis. Les Normes Professionnelles de l'Audit Interne – que l'on présente parfois à tort comme un cadre conceptuel – présentent de ce fait un objet d'étude essentiel à la conduite des pratiques professionnelles. Celles-ci sont en effet :

- légitimées par ce corpus, validé par la communauté internationale des praticiens,
- remises en question par l'appel à une mise en conformité des pratiques avec les dites normes,
- en constante évolution, soulevant de fait la question de leur validité et de leur robustesse face à des événements inédits.

Les analyses du référentiel opérées dans le cadre de cet article renvoient à la question de la meilleure organisation de la médiation entre son producteur et ses utilisateurs. L'analyse lexicale par contexte, de même que l'analyse propositionnelle, qui ont été conduites permettent de relever une série de propriétés manquantes en termes de qualité, d'efficacité et d'évolution des règles définies. On note, tout d'abord, un manque de clarté au niveau des soubassements théoriques mobilisés, ainsi que dans l'organisation des termes s'organisant autour de seulement quatre grandes thématiques généralistes (ou classes). Un travail important de recherche académique reste encore à accomplir si l'on souhaite éclairer les utilisateurs des normes, par exemple, quant aux incidences des différents facteurs de contingence dans les pratiques d'audit interne. Par ailleurs, la navigabilité au sein du texte apparaît limitée. Une indexation mieux organisée permettrait assurément d'améliorer la prise de connaissance et la consultation de telles normes, de même que leur apprentissage. Le développement d'une interface en mesure de rassembler les commentaires et les témoignages des auditeurs concernant les difficultés pratiques rencontrées lors de l'application des normes serait également utile. Le courant de recherche sur les ontologies développé en ingénierie des connaissances permet enfin de s'interroger sur l'organisation des règles formalisées dans le cadre des normes d'audit interne, démontrant ainsi la nécessité d'une recherche plus fondamentale sur la structuration d'un référentiel normatif.

## REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- Argyris C. (1995) *Savoir pour agir*, Interéditions .
- Autissier D. (2001) Nature des changements produits par une mission d'audit interne, *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 7, Vol. 2, Nov., pp. 87-103.
- Batifoulier P. et al. (2001) *Théorie des conventions*, Economica.
- Bertin E. (2005) Audit interne et gouvernance de l'entreprise : apports et limites de la recherche, Conférence IAAER, Bordeaux.
- Bourigault D. et Jacquemin C. (2000) Construction de ressources terminologiques. in J.-M. Pierrel (éd.), *Industrie des langues*, Hermès, Paris, 2000, pp. 215-233.
- Boyer R. et Orléan A. (1997) Comment émerge la coopération ? Quelques enseignements des jeux évolutionnistes.- Colloque de Cerisy.
- Brody R.G. et coll. (1998) An empirical Investigation of the Interface Between Internal and External Auditors, *Accounting and Business Research*. Summer, Vol. 28 Issue 3, pp. 160-171.
- Brown. P.R. (1983) Independent Auditor Judgment in the Evaluation of Internal Audit Functions, *Journal of Accounting Research*. Autumn, Vol. 21 Issue 2, pp. 444-455.
- Burnaby P.A., Abdolmohammadi M.J., Hass S. (2007) *A Global Summary of the Common Body of Knowledge 2006*, Preview Edition, IIA Research Foundation.
- Campfield W.L. (1960) An approach to formulation of professional standards for internal auditors, *Accounting Review*, Jul., Vol. 35 Issue 3, p. 444 et suivantes.
- Cappelletti L. (2006) Vers une institutionnalisation de la fonction d'audit interne ?, *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 12, Vol. 1, Mai, pp. 27-43.
- Churchill N.C., Cooper W.C. (1965) A Field Study of Internal Auditing, *The Accounting Review*, Oct., Vol. 40 Issue 4, p.767 et suivantes.
- Cosserat. G. W. (2004) *Modern Auditing*, John Wiley & Sons Ltd.
- Desai V. et coll.(2005) A analytical Model for External Auditor Evaluation of the Internal Audit Function Using Belief Function, *SSRN Working paper*.
- Eden D, Moriah L. (1996) Impact of Internal Auditing on Branch Bank Performance: a field Experiment, *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, Dec., Vol. 68 Issue 3, pp. 262-271.
- Fogarty T.J., Kalbers L.P. (2000) An empirical evaluation of the interpersonal and organisational correlates of professionalism in internal auditing, *Accounting and Business Research*, Spring, Vol. 30 Issue 2, pp. 125-136.
- IFACI (2005) *Le management des risques de l'entreprise*.- E.O.
- IFACI (2007) *Dossier sur la gestion des connaissances dans un service d'audit interne*, Audit.
- IFACI (2000-2006) Normes Professionnelles de l'Audit Interne.
- Chandrasekaran B., Josephson J. R. et Benjamins V. R. (1999) What are ontologies and why do we need them? *IEEE Intelligent Systems*. 14(1), pp. 20-26.

- Dameron O. (2003) Modélisation, représentation et partage de connaissances anatomiques sur le cortex cérébral, Thèse, Université de Rennes 1.
- Ghiglione R., Landré A., Bromberg M., Molette P. (1998). *L'analyse automatique des contenus*, Dunod, Paris.
- Gruber TR. (1993) A translation approach to portable ontologies, *Knowledge Acquisition*, 5(2), pp. 199-220.
- Hayes R et al. (2005) *Principles of Auditing*, FT Prentice Hall
- Lampe J.C., Sutton S.G. (1994) Evaluating the Work of Internal Audit : A comparison of Standards and Empirical Evidence, *Accounting and Business Research*, Autumn, Vol. 24 Issue 96, pp. 335-348.
- Le Boterf G. (1999) *L'ingénierie des compétences*, Les Editions d'Organisation.
- Lorino P. (1997) *Méthodes et pratiques de la performance*, Les Editions d'Organisation.
- Penno M. (1990) Auditing for Performance Evaluation, *The Accounting Review*, Jul., Vol. 65 Issue 3, pp. 520-536.
- Pierrel (éd.), *Industrie des langues*, Hermès, Paris, 215-233.
- Power P., Gallois L. (2005) *La société de l'audit*, La Découverte.
- Power M. (1995) Auditing, Expertise and the Sociology of Technique, *Critical Perspectives on Accounting*, August, Volume 6, Issue 4, pp. 317-339.
- Power M. (1997) *The Audit Society : Rituals of verification*, Oxford University Press.
- Raghunandan K et al. (2001) Audit Committee Composition, « Gray Directors », and Interaction with Internal Auditing, *Accounting Horizons*, June, Vol. 15 Issue 2, pp. 105-118.
- Reinert M. (2003), Le rôle de la répétition dans la représentation du sens et son approche statistique par la méthode ALCESTE, *Sémiotica*, 147 (1/4):389-420.
- Renard J., Gallois L. (2006) *Théorie et pratique de l'audit interne*, Editions des Organisations.
- Scarborough D.P. et coll (1998) Audit Committee Composition and Interaction with Internal Auditing : Canadian Evidence, American Accounting Association.
- Schneider A. (1985) The Reliance of External Auditors on the Internal Audit Function, *Journal of Accounting Research*, Autumn, Vol. 23 Issue 2, pp. 911-919.
- Sisaye S. (1999) An organizational approach for the study of the diffusion of process innovation strategies in internal auditing and control systems, *International Journal of Applied Quality Management*, Volume 2, Issue 2, pp. 279-293.
- Thévenot L. *Normes ou rationalité : une opposition dépassée ?*- dans Gérard-Varet L.A. et Passeron, J.-C., (dir.), *Le Modèle et l'Enquête. Les usages du principe de rationalité dans les sciences sociales*, Paris, Ed. de l'EHESS, pp.149-189.

## ANNEXE 1

### NIVEAU 1 :

Code de déontologie :

Compétence :

Les auditeurs internes :

- ne doivent s'engager que dans des travaux pour lesquels ils ont les connaissances, le savoir-faire et l'expérience nécessaire
- doivent réaliser leurs travaux d'audit interne dans le respect des Normes pour la pratique Professionnelle de l'Audit Interne (Standards for the Professional Practice of Internal Auditing)
- doivent toujours s'efforcer d'améliorer leur compétence, l'efficacité et la qualité de leurs travaux

### NIVEAU 2

Norme 1210

Les auditeurs internes doivent posséder les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de leurs responsabilités individuelles. L'audit interne doit posséder ou acquérir collectivement les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de ses responsabilités

### NIVEAU 3

MPA 1210-1 précise les connaissances fondamentales à acquérir

- normes, procédures et techniques d'audit (derniers développements)
- principes de base en comptabilité, économie, droit commercial, fiscalité, finance, méthodes quantitatives et technologies de l'information

Ils doivent avoir en outre des compétences en communication orale et écrite

### NIVEAU 4 : la doctrine

Fiche technique concernant les compétences fondamentales de l'audit

<b>COMPETENCES FONDAMENTALES</b>	<b>Durée en jours</b>
Méthodologie de l'audit interne	3
Sensibilisation aux normes IIA	1
COSO	1
Techniques d'audit informatisées et échantillonnage	1
Audit d'un processus informatisé (COBIT)	2
Détection et prévention de la fraude	2
Communication orale	2
Communication écrite	2

(Source : Revue *Audit*, n°15, Février 2007)

**Cahier de recherche Antenne Régionale de Bordeaux : Evaluer et développer les compétences des collaborateurs, un enjeu majeur pour les services d'audit interne**  
(publication prévue fin 2007)

<b>SAVOIRS</b>
<b><u>Connaissances générales</u></b>
Cadre législatif, réglementaire, économique et juridique du secteur
Stratégie, objectifs et plans d'action de l'organisation
Organisation et environnement de l'entreprise et du groupe
Grands processus et procédures de l'entreprise
Outils bureautiques
Gestion de bases de données et requêtes informatiques
Langues utiles à l'exercice du métier
Techniques de management
<b><u>Connaissances spécifiques</u></b>
Règles déontologiques du métier
Principes et techniques comptables
Fonctions centrales (RH, compta, organisation, finances...)
Domaines spécifiques au cœur de métier de l'organisation
Méthodologies et techniques d'audit (dont analyse des risques d'une organisation/activité et contrôle interne)

## ANNEXE 2

### **Processus visant à minimiser les risques d'atteinte à l'objectivité ou à l'indépendance**

Le service d'audit doit mettre en place des contrôles afin de réduire le risque que les projets de conseil ne compromettent l'objectivité des auditeurs pris individuellement, ou l'indépendance du service d'audit pris dans son ensemble. Les techniques à utiliser à cette fin sont notamment les suivantes :

- a- Définition dans la charte de paramètres concernant les activités de conseil.
- b- Politiques et procédures limitant le type et la nature des projets de missions de conseil et/ou le degré de participation à ces projets.
- c- Mise en œuvre d'un processus d'examen des projets de conseil, de présélection, assorti de limites pour l'acceptation des missions risquant d'altérer l'objectivité.
- d- Distinction des cellules « conseil » de celles réalisant des audits d'assurance au sein du même service d'audit.
- e- Rotation des auditeurs dans le cadre des missions.
- f- Recours à des prestataires extérieurs pour accomplir les missions de conseil, ou pour réaliser les missions d'assurance dans des activités pour lesquelles il a été jugé que la participation antérieure du service d'audit à des prestations de conseil avait altéré son objectivité/indépendance.
- g- Mentions dans les rapports d'audit lorsque l'objectivité était altérée par la participation à une mission de conseil antérieure.