

Jacques RENARD

THÉORIE ET PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE

Préface de Louis GALLOIS
Président de la SNCF

Prix IFACI 1995 du meilleur ouvrage sur l'audit interne

Cinquième édition

© Éditions d'Organisation, 1994, 1997, 2000, 2002, 2004

ISBN : 2-7081-3039-0

Éditions

d'Organisation

POSITIONNEMENT DE LA FONCTION

Comment mieux éclairer une Fonction qu'en traçant les frontières de son action par rapport à celles qui jouxtent son domaine d'application.

On évitera bien des confusions en précisant clairement comment se situe l'Audit Interne par rapport :

- à l'audit externe,
- à la mission du consultant externe,
- à l'inspection,
- au contrôle de gestion,
- à l'organisation en interne,
- à la Qualité.

A – L'AUDIT INTERNE ET L'AUDIT EXTERNE

On a vu comment est née la Fonction d'Audit Interne à partir de l'Audit Externe, et les confusions qui ont pu en résulter. Aujourd'hui les deux Fonctions sont nettement différenciées et la définition de l'Audit Externe est universellement admise.

L'Audit Externe est une fonction indépendante de l'entreprise dont la mission est de certifier l'exactitude des comptes, résultats et états financiers ; et plus précisément, si on retient la définition des commissaires aux comptes : certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes et états financiers.

Observons, et ceci est important, que cette Fonction exercée par des cabinets indépendants, commissaires aux comptes ou grands cabinets nationaux et internationaux, ne se confond pas avec l'ensemble des activités desdits cabinets.

En effet, ceux-ci exercent d'autres fonctions que celle d'audit externe : consultants, organisateurs, il obéissent alors à d'autres règles que nous envisagerons dans le paragraphe suivant. Le développement de plus en plus important de ces autres fonctions dans les grands cabinets crée sou-

vent la confusion : on les assimile par erreur à l'audit externe qui n'est, dans ces organisations, qu'une fonction parmi d'autres, lesquelles relèvent de la catégorie des « consultants externes ».

Les nouvelles réglementations qui cantonnent l'audit externe dans ses fonctions traditionnelles tendent à limiter ces risques de confusions.

S'agissant de la fonction d'Audit Externe, et de celle-là seulement, on peut inventorier de façon précise les différences entre les deux Fonctions ; il est utile de noter également qu'elles sont non point concurrentes mais largement complémentaires :

1 – Les huit différences

- ***Quant au statut*** (première différence) : c'est une évidence mais qui est fondamentale. L'auditeur interne appartient au personnel de l'entreprise, l'auditeur externe (Cabinet international ou commissaire aux comptes) est dans la situation d'un prestataire de services juridiquement indépendant.
- ***Quant aux bénéficiaires de l'audit*** (deuxième différence) : l'auditeur interne travaille pour le bénéfice des responsables de l'entreprise : managers, Direction générale, éventuellement Comité d'audit. L'auditeur externe certifie les comptes à l'intention de tous ceux qui en ont besoin : actionnaires, banquiers, autorités de tutelle, clients et fournisseurs, etc.
- ***Quant aux objectifs de l'Audit*** (troisième différence) : alors que l'objectif de l'Audit Interne est d'apprécier la bonne maîtrise des activités de l'entreprise (dispositifs de contrôle interne) et de recommander les actions pour l'améliorer, celui de l'Audit Externe est de certifier :
 - la régularité,
 - la sincérité,
 - l'image fidèle,des comptes, résultats et états financiers.

Observons que pour atteindre ces objectifs les auditeurs externes auront, eux aussi, à apprécier des dispositifs de contrôle interne, ceux qui précisément doivent en principe garantir les trois caractéristiques fondamentales ci-dessus énoncées : ce seront donc des dispositifs de nature essentiellement financière, comptable et quantitative.

Le contrôle interne apparaît donc comme un **moyen** pour l'audit externe alors qu'il est un **objectif** pour l'audit interne.

Ainsi que nous l'avons déjà souligné dans le chapitre précédent, cette différence entre les deux métiers est fondamentale, il en résulte des approches dissemblables, qu'il serait vain de vouloir opposer car elles ne poursuivent pas les mêmes buts et ne retiennent pas les mêmes notions. Ainsi en est-il du « seuil de signification », à juste titre utilisé par les auditeurs externes dans leurs travaux et qui leur permet d'éliminer les erreurs dont l'importance relative ne remet pas en cause le résultat. Cette approche rationnelle dans laquelle on compare les sommes en litige au total du Bilan ou au total du chiffre d'affaires est totalement étrangère à l'Audit Interne. Dans l'appréciation de la maîtrise des affaires, la révélation par test d'un dysfonctionnement, d'une erreur, si minimes soient-ils n'ont pas à être comparés aux ordres de grandeurs comptables – si tant est que cela soit possible – ils peuvent être l'indice d'un désordre grave, encore potentiel, mais auquel il va falloir remédier. L'objectif de l'auditeur interne n'est pas centré sur un point précis du temps réel, il prend également en compte les risques potentiels.

Ces différences quant aux objectifs commandent et gouvernent toutes les autres :

- ce sont elles qui justifient le statut,
- ce sont elles qui différencient les bénéficiaires.

• ***Quant au champ d'application de l'Audit*** (quatrième différence).

- eu égard à ses objectifs, le champ d'application de l'audit externe englobe tout ce qui concourt à la détermination des résultats, à l'élaboration des états financiers et rien que cela ; mais dans toutes les fonctions de l'entreprise. L'Auditeur Externe qui limiterait ses observations et investigations au secteur comptable ferait œuvre incomplète. Les professionnels le savent bien qui explorent toutes les Fonctions de l'entreprise et tous les systèmes d'information qui participent à la détermination du résultat et cette exigence est de plus en plus grande au fur et à mesure que se développent les saisies à la source.
- le champ d'application de l'Audit Interne est beaucoup plus vaste puisqu'il inclut non seulement toutes les fonctions de l'entreprise, mais également dans toutes leurs dimensions.

Ainsi, porter une appréciation technique sur l'entretien de tel matériel de fabrication ou apprécier qualitativement les modalités de recrutement de l'encadrement est tout à fait dans le champ

d'application de l'Audit Interne et en dehors de celui de l'audit externe. Toutefois, ce dernier est concerné par l'entretien ou le recrutement dans leurs dimensions financières.

- ***Quant à la prévention de la fraude*** (cinquième différence) : l'audit externe est intéressé par toute fraude, dès l'instant qu'elle a, ou est susceptible d'avoir, une incidence sur les résultats. En revanche, une fraude touchant, par exemple, à la confidentialité des dossiers du personnel, concerne l'Audit Interne, mais non l'Audit Externe.
- ***Quant à l'indépendance*** (sixième différence) : il va de soi que cette indépendance n'est pas de même nature. L'indépendance de l'auditeur externe est celle du titulaire d'une profession libérale, elle est juridique et statutaire ; celle de l'auditeur interne est assortie des restrictions analysées au chapitre précédent.
- ***Quant à la périodicité des audits*** (septième différence) :
 - les auditeurs externes réalisent en général leurs missions de façon intermittente et à des moments privilégiés pour la certification des comptes : fin de trimestre, fin d'année. En dehors de ces périodes, ils ne sont pas présents, sauf le cas de certains grands groupes dont l'importance des affaires exige la présence permanente d'une équipe tout au long de l'année, laquelle équipe grossit considérablement en période d'arrêt des comptes.
 - l'auditeur interne travaille en permanence dans son entreprise sur des missions planifiées en fonction du risque et qui l'occupent avec la même intensité quelle que soit la période. Mais observons également que l'auditeur externe est en relation avec les mêmes interlocuteurs dans les mêmes services, alors que l'auditeur interne change sans cesse d'interlocuteur. Du point de vue relationnel c'est donc l'audit externe qui est permanent et l'audit interne périodique.
- ***Quant à la Méthode*** (huitième différence)

Les auditeurs externes réalisent leurs travaux selon des méthodes qui ont fait leurs preuves, à base de rapprochements, analyses, inventaires. La méthode des auditeurs internes est spécifique et originale ; elle sera décrite en détail dans la troisième partie de cet ouvrage.

Les différences entre les deux Fonctions sont donc précises et bien connues ; il ne saurait y avoir de confusion. Mais elles ne doivent pas s'ignorer car l'appréciation et la bonne mise en œuvre de leur complémentarité est pour l'organisation tout entière un gage d'efficacité.

2 – Les complémentarités

L'identification de ces complémentarités a déjà été réalisée avec la présentation de la « géographie » de l'Audit Interne. On rappellera que champ d'application et objectifs sont totalement complémentaires et parfois même étroitement imbriqués l'un dans l'autre mais sans pour autant se confondre.

- **L'Audit Interne est un complément de l'Audit Externe** puisque là où existe une Fonction d'Audit Interne, l'Auditeur externe est tout naturellement conduit à apprécier différemment les qualités de régularité, sincérité et image fidèle des comptes qui lui sont présentés. Il peut même être amené à se prévaloir de certains travaux de l'Audit Interne pour asseoir son jugement ou étayer sa démonstration. Ce dernier aspect est d'ailleurs affirmé dans la norme 2050 : « *Le responsable de l'Audit Interne doit partager les informations... avec les autres prestataires.* »
- **A contrario, l'Audit Externe est un complément de l'Audit Interne**, un élément d'appréciation sur la maîtrise des affaires : là où un professionnel de talent exerce son activité, la maîtrise des affaires s'en trouve renforcée. L'auditeur prend donc en compte cet aspect des choses et peut être amené – lui aussi – à se prévaloir de certains travaux de l'Audit Externe pour asseoir son jugement ou étayer sa démonstration.

On perçoit bien à quel point il va être nécessaire que les 2 parties collaborent en bonne intelligence. Et c'est de fait ce qui se pratique dans les entreprises de plus en plus nombreuses où l'on s'organise pour additionner les talents et les compétences. Cette collaboration est affirmée dans la norme 2050 précitée :

- Coordination des travaux dont la responsabilité incombe au Directeur de l'Audit Interne ; et dans cet esprit, éviter toute duplication de tâche.
- Possibilité laissée au Directeur de l'Audit Interne d'effectuer des travaux pour les auditeurs externes à condition de respecter les normes de l'I.I.A.
- En contrepartie de ce qui précède : possibilité pour le Directeur de l'Audit Interne, de porter une appréciation sur les travaux des auditeurs externes.
- Accès réciproque aux programmes et dossiers de travail.
- Compréhension mutuelle des techniques, des méthodes et de la terminologie. Et cet aspect ne doit pas être omis dans la formation des auditeurs internes.

- Transmission des Rapports d'Audit Externe aux auditeurs internes et réciproquement ; bien évidemment sous couvert de la confidentialité attachée aux deux fonctions (cf. Norme 2440).
- Établissement en commun du planning d'intervention afin de minimiser les dérangements causés par les audits. On s'efforce alors d'éviter des visites successives dans les mêmes services. La collaboration peut même aller plus loin, et il est souhaitable d'aller jusque-là : réaliser des audits internes et externes dans le même service en même temps, chacun ayant ses questions, sa méthode et ses objectifs, avec des échanges d'information périodiques tout au long de la mission. De telles expériences sont l'occasion d'enrichissements importants pour les deux parties et pour le plus grand profit de l'entreprise.
- Réunion de travail périodiques une fois ou deux par an où chacun rend compte de ses investigations, de ses conclusions et où l'on est en mesure de comparer les appréciations portées par les deux parties. C'est souvent l'occasion de découvrir des convergences qui confortent les conclusions des uns et des autres.
- Il faut noter enfin qu'Audit Interne et Audit Externe ont deux points en commun :
 - l'utilisation dans l'une et l'autre fonction d'outils identiques, même si la méthodologie diffère.
 - l'interdiction de toute immixtion dans la gestion.

■ Illustrations

Illustration 1

Audit Externe et Audit Interne de la Comptabilité

- Dans son examen du secteur strictement comptable, l'auditeur externe, pour apprécier régularité, sincérité et image fidèle des comptes examine plus particulièrement :
 - l'exhaustivité des enregistrements,
 - la réalité des chiffres,
 - l'évaluation correcte des opérations,
 - la période d'enregistrement,
 - la correction de la présentation au regard des obligations légales.
- Pour réaliser ces objectifs, l'Auditeur Externe analyse les dispositifs de contrôle interne mis en place pour assurer la régularité des comptes et résultats.*

- Dans son examen de la Fonction comptable, l'auditeur interne examine :
 - dans quelle mesure les règles de fonctionnement édictées par l'entreprise sont respectées (partage des tâches, procédures de travail, planning...), et sinon pourquoi.
 - dans quelle mesure l'ensemble des dispositifs de contrôle interne gouvernant le fonctionnement de la comptabilité permettent au responsable de maîtriser son activité. À ce titre, il doit se pencher aussi bien sur la formation professionnelle des comptables que sur l'organisation du travail. L'ensemble de ces observations permet de porter un jugement sur la bonne maîtrise des opérations comptables et donc de recommander ce qu'il convient de faire pour l'améliorer. On perçoit bien ici à quel point l'auditeur interne qui ferait office de certification se tromperait de route ; il s'enlèverait du même coup les moyens d'avoir un jugement exhaustif.

Illustration 2

Audit interne et audit externe de la Fonction « trading » d'une compagnie pétrolière.

Rappelons qu'il s'agit de cette fonction essentielle qui consiste à négocier et acheter les cargaisons de pétrole brut sur les marchés internationaux, c'est dire qu'elle pèse lourd en termes d'achats, de stocks et donc de résultat : à ce titre elle intéresse très largement Audit Interne et Audit Externe.

- Dans son examen l'audit externe va s'assurer que ces opérations complexes ont bien été enregistrées avec régularité et sincérité :
 - Enregistrement des opérations au moment où est intervenu le changement de propriété (d'où analyse des contrats),
 - Exhaustivité des opérations enregistrées dans la période,
 - Valorisation des devises au cours adéquat,
 - Calcul des provisions pour dépréciations,
 - Appréciation des quantités (calcul des pertes),
 - Respect des règles d'enregistrement comptable (frais accessoires), etc.
- L'Audit interne se préoccupe également de cette fonction essentielle qui figure à son Plan d'audit, mais avec une toute autre optique. Les auditeurs internes regardent en particulier :
 - si toutes dispositions ont bien été prises pour un contrôle périodique de la régularité et de la sincérité des comptes (audit externe),

- si les règles de l'entreprise pour éviter tout risque de collusion dans les négociations sont bien respectées et si elles sont suffisantes et efficaces,
- si les dispositions visant à éviter tout conflit d'intérêts entre négociateurs et traders sont également respectées et suffisantes (ex. : turn over du personnel),
- si l'organisation du travail (suivi des cours mondiaux, système d'information) permet bien d'obtenir le meilleur cours au meilleur moment,
- si les relations de travail siège/usines permettent l'approvisionnement souhaité en qualité, quantité et délais, etc.

On voit bien à quel point les objectifs – et donc les techniques – sont complémentaires et combien il est nécessaire que s'instaure et se développe une indispensable collaboration.

Et ceci est d'autant plus nécessaire qu'au-delà de la technique chacun va observer avec des informations différentes :

- L'auditeur externe dispose d'informations et de connaissances sur l'environnement et sur d'autres entreprises de même nature et de même activité. Il peut donc utiliser des référentiels susceptibles d'enrichir ses analyses.
- L'auditeur interne qui, par nature, est moins informé sur l'environnement extérieur, a par contre une connaissance inégalée du fonctionnement interne de l'entreprise : sa culture, son organisation, ses méthodes, ses habitudes, le « dit » et le « non-dit ».

Cette complémentarité se trouve affirmée dans un certain nombre de rapprochements.

3 – Les rapprochements

Ils sont préconisés par les Normes professionnelles de l'audit interne, lesquelles précisent (Norme 2050 ci-dessus analysée). « Le Responsable de l'Audit Interne doit partager les informations et coordonner les activités avec les autres prestataires internes et externes. »

En sus de l'information réciproque décrite sous le paragraphe précédent le rapprochement peut revêtir plusieurs formes traduisant une collaboration plus ou moins étroite. Ce sont en allant jusqu'à ce qui semble plus une dérive qu'une évolution souhaitable :

a- Les prestations externes

Définies par l'Institut de l'Audit Interne comme l'assistance ponctuelle de cabinets externes spécialistes de la discipline auditée, au plan de la formation, de la méthodologie ou du conseil. Dans ce cadre, on peut faire appel à des spécialistes de multiples disciplines : techniciens, informaticiens, fiscalistes, juristes...

On peut observer que ce type de prestation :

- est prévu par la Norme 1210.A1,
- ne concerne pas nécessairement et uniquement les auditeurs externes,
- reste ponctuel.

Ce dernier caractère va s'affaiblissant dans les collaborations ultérieures.

b- La cotraitance

Définie par l'Institut de l'Audit Interne comme la constitution d'une équipe commune auditeurs internes et consultants externes en vue d'une mission déterminée. Cette équipe est placée sous le leadership de l'Audit Interne. La co-traitance implique la concertation.

Les observations précédentes restent valables, à ceci près que le caractère ponctuel s'étend à une mission tout entière. De ce fait la collaboration est plus intense et on perçoit bien qu'il peut y avoir là un début de dérive.

c- La sous-traitance

Le caractère ponctuel devient permanent, mais il reste cantonné à des activités spécifiques. L'Institut de l'Audit Interne définit comme suite la sous-traitance en Audit Interne :

« Action consistant à confier d'une manière permanente ou ponctuelle à un organisme extérieur, l'audit d'un ou plusieurs établissements, ou d'une ou plusieurs fonctions ou activités spécifiques. Dans tous les cas de figure, le sous-traitant agit suivant les directives du directeur de l'Audit Interne. »

Les activités spécifiques auxquelles on fait allusion sont souvent des activités informatiques, parfois des activités techniques. Le risque de dérive devient ici important, il est total dans la formule suivante :

d- L'externalisation

Le mot n'est peut-être pas très heureux et qui prétend désigner la dévolution des fonctions d'audit interne à une organisation extérieure.

Certains vont au-delà en affirmant que l'externalisation implique le transfert du personnel concerné. Pourquoi ce mouvement ? Comment concevoir d'exercer « en externe » ce qui est par nature « interne » et quelles sont les réactions des professionnels face à cette innovation ? Telles sont les trois questions auxquelles nous allons nous efforcer de répondre :

- L'idée de l'externalisation est née dans les grandes entreprises à l'heure des difficultés : comment contenir les dépenses d'exploitation ? N'y avait-il pas là une source d'économies ? Et ce d'autant plus que de grands cabinets exerçant une fonction voisine – l'audit externe – il pouvait y avoir dans cette démarche une source de synergie intéressante à explorer. À cette cause fondamentale s'en est probablement ajoutée une seconde, voire une troisième.
- Les grands cabinets d'audit externe avaient jusqu'alors de plus en plus à exercer des missions de consultants, dans les domaines les plus variés, et ce faisant ils travaillaient « aux frontières » de l'audit interne avec lequel ils collaborent de plus en plus. Dès lors, la tentation était grande de prendre la place. Pourquoi pas si on dispose des compétences pour le faire ? Et elles ne manquent pas. Pourquoi pas si l'entreprise y trouve son compte ? Les nouvelles réglementations et les affaires récentes semblent bien mettre un coup d'arrêt à cette tendance, à tout le moins pour les grands cabinets d'audit.
- La troisième cause tient à « l'air du temps ». Depuis des années, les entreprises connaissent des phénomènes de sous-traitance: amorcé avec des emplois situés hors du champ de l'activité principale (gardiennage, transport), le mouvement s'est étendu à des tâches plus essentielles (maintenance des appareils, gestion des retraites), le motif restant le credo sur « le cœur du métier » (« core business »). Et puis insensiblement on a repoussé les frontières : et pourquoi pas l'informatique ? et pourquoi pas la comptabilité ?...

La mode est alors venue d'explorer toutes les possibilités au risque d'atteindre le cœur du métier lui-même et de porter atteinte à la performance globale¹.

Ainsi de proche en proche, voici que le mouvement touche l'audit interne. Est-ce encore dans le raisonnable ?

- En d'autres termes : l'audit interne externalisé est-ce encore de l'audit interne, ou bien n'est-ce qu'une apparence d'audit interne comme le canada dry est l'apparence du whisky ? Le qualificatif « d'interne » ne recouvre-t-il pas une caractéristique essentielle et sans laquelle la

1. Cf. « Externalisation et performance globale ». Jacques KLELIFF in *Le Monde* – 31 août 1994.

fonction ne peut être que dénaturée ? La réponse est oui, d'évidence, puisque la force même de cette fonction est que ceux qui l'exercent sont imprégnés par la culture de leur milieu, qu'ils sont dans leur organisation comme des poissons dans l'eau, qu'ils peuvent aller partout et savent comment le faire, qu'ils n'ont affaire ni à des clients, ni à des donneurs d'ordre mais d'abord à des collègues ; bref, comme disait Pascal, « ils sont embarqués ». Confier leurs tâches à d'autres qui observent depuis le rivage où débarqueront d'autres navires ne produira pas le même résultat. Ils l'ont bien compris ceux qui ayant esquissé la manœuvre sont restés au milieu du gué en n'externalisant que l'accessoire tout comme les professionnels jusqu'alors très réservés sur ce qui n'est encore qu'une tendance.

- Les réactions des professionnels restent en effet assez négatives :
Peu de services d'audit interne – à tout le moins en Europe – se sont lancés dans l'aventure. Ils sont en cela encouragés par l'opinion de The Institute of Internal Auditors qui a pris clairement position¹ en insistant sur le caractère « interne » de la fonction (« The internal nature »). Et l'I.I.A. développe une argumentation en plusieurs points pour affirmer la nécessité de conserver l'audit interne au sein de l'organisation :
 - l'audit est mieux géré par un service intégré à la structure : il est toujours plus efficace qu'un organisme extérieur.
 - les auditeurs internes adhèrent aux normes et au code d'éthique de la fonction.
 - ils ont une meilleure compréhension du Contrôle interne.
 - ils peuvent apporter de meilleures réponses aux problèmes de confidentialité.
 - il n'est pas évident que l'externalisation entraîne une économie de coûts, singulièrement lorsqu'on demande une disponibilité de tous les instants.

Mais The Institute of Internal Auditors ne se satisfait pas d'une attitude en retrait, il suggère de s'appuyer sur les tentatives d'externalisation pour améliorer la fonction :

- travailler mieux et à des coûts plus bas.
- rechercher une meilleure coordination avec le management.
- créer des opportunités d'innovation.

1. The IIA's perspective on outsourcing internal auditing. The Institute of Internal Auditors.

- être proactif : faire de l'audit interne un agent du changement en ligne avec les objectifs de l'organisation.
- améliorer l'image de l'audit interne et la satisfaction du client.

À dire vrai il semble bien que les évolutions récentes conduisent les cabinets à abandonner ces tentatives au bénéfice de simples missions plus traditionnelles de conseil de consultant externe.

B – L'AUDIT INTERNE ET LE CONSEIL OU CONSULTANT EXTERNE

Les consultants ont, eux aussi, une connaissance du monde extérieur à l'entreprise qui les fait bénéficier d'un jeu de référentiels que n'ont pas toujours les auditeurs internes.

Rappelons que les fonctions de consultant externe sont souvent exercées par des « cabinets d'audit » qui disposent pour ce faire de spécialistes dans les domaines les plus variés ; mais elles peuvent être également exercées par des experts de toute nature qui apportent à l'entreprise le concours de leurs connaissances spécialisées. Observons que les confusions entre auditeur externe et consultant externe n'ont plus lieu d'être dès l'instant que le législateur a nettement séparé les deux fonctions.

Par rapport à la fonction et aux missions de l'audit interne ces missions de consultant présentent quatre spécificités originales :

1. Le consultant est appelé pour un problème particulier, bien identifié, correspondant à sa compétence technique et il n'a pas à intervenir dans l'entreprise en dehors de ce domaine.
2. Il est missionné pour un objectif bien précis et sa mission est, en général, fixée dans la durée.
3. Il travaille pour un responsable déterminé : celui qui a sollicité ses avis et va donc rester « propriétaire » de son rapport. Ce responsable peut être la Direction Générale, mais ce peut être également un manager spécifique dans un domaine particulier.
4. Selon les termes de sa mission, son rôle peut aller du simple diagnostic de l'existant, jusqu'à la préconisation de nouvelles organisations ou moyens et une participation à leur mise en œuvre. C'est souvent le cas des organisateurs.
5. Mais on peut dire que les deux fonctions se rapprochent depuis que l'on assigne à l'auditeur un rôle de conseil.

On s'est interrogé pour savoir si ces missions externes correspondaient bien aux attentes des entreprises. La réponse est nuancée selon FAVILLA¹ : « *Les méthodes d'analyse traditionnelles, faites de l'extérieur qui restent relativement étrangères à la logique profonde du métier de l'entreprise, ne sont généralement pas à la mesure de cette identification. C'est en interne avec ses équipes que l'entreprise doit faire le diagnostic de ce qui doit prendre de l'importance ou au contraire en perdre dans sa façon d'exercer son métier, afin d'accroître ses avantages concurrentiels, le consultant n'étant qu'un catalyseur.* » Propos dont il ne faudrait pas conclure hâtivement que le consultant externe n'a plus de rôle à jouer ; il faut simplement en déduire qu'entre auditeur interne et consultant externe il ne peut y avoir élimination de l'un par l'autre mais, là également, collaboration et complémentarité.

Comme l'auditeur externe le consultant externe a le statut d'un expert indépendant. Il n'en est pas de même de l'Inspecteur.

C – L'AUDIT INTERNE ET L'INSPECTION

Les confusions sont ici nombreuses et les distinctions plus subtiles car comme l'auditeur interne, l'inspecteur est membre à part entière du personnel de l'entreprise. Ces confusions sont aggravées par la pratique et le vocabulaire : on trouve bien évidemment des inspecteurs qui font de l'inspection mais on trouve également des « inspecteurs » qui, en fait, font de l'Audit Interne, et on trouve aussi – *last but not least* – des inspecteurs qui font de l'inspection **et** de l'Audit Interne.

■ Illustration

Pour essayer d'y voir clair, prenons l'exemple simple, à la limite simpliste, du caissier qui a laissé un trou dans sa caisse. Remarquons en tout premier lieu que si la découverte de cette anomalie a été faite par un inspecteur et par un auditeur interne, les circonstances n'ont pas pu être identiques :

- *L'inspecteur chargé de contrôler la bonne application des règles et directives par les exécutants se sera livré, sur une période déterminée, à une analyse exhaustive des opérations du caissier : à cette occasion il aura découvert l'erreur (ou la malversation).*

1. Étude d'A. T. KEARNEY : commentaires FAVILLA. *Les Echos*, 27 Fév., 1992.

- Pour l'auditeur interne cette découverte se sera faite un peu « par hasard » car son rôle n'est pas de contrôler le travail des hommes, mais de regarder comment fonctionnent les systèmes. Pour ce faire, il se livre à un certain nombre de tests (on verra comment dans le chapitre consacré à la méthodologie). Il ne s'agit donc pas là d'un examen exhaustif et ces tests peuvent ne révéler que la potentialité d'une erreur ou d'une malversation, sans rencontrer l'incident lui-même. Pour la clarté de notre démonstration, imaginons que l'auditeur interne ait, lui aussi, constaté le trou dans la caisse. Que vont faire les deux intéressés ?

L'Inspecteur va faire trois choses :

1. Constatant l'erreur ou la malversation, l'inspecteur va sanctionner ou faire sanctionner le caissier, ou – à tout le moins – donner son avis sur la sanction. Quelle que soit son action dans ce domaine et elle va dépendre largement de la culture de l'entreprise, il y aura « action » : nous dirons donc que l'inspection s'intéresse à l'homme.
2. Ensuite, l'inspecteur et comme son nom l'indique va tout naturellement chercher « où est passé l'argent » ; il va se livrer à un travail d'enquête et de recherche et entreprendre toutes actions jugées nécessaires pour récupérer l'actif disparu.
3. Enfin, l'inspecteur va faire prendre toutes dispositions pour « remettre les choses en l'état », faire en sorte qu'après sa mission aucun désordre ne subsiste. Dans le cas simple ici envisagé, il va veiller à ce qu'il y ait parfaite concordance entre les écritures en comptabilité et les espèces en caisse en faisant procéder aux redressements nécessaires.

Donc trois niveaux d'action :

- Recherche (et sanction) du responsable,
- Restauration des actifs de l'entreprise,
- Remise en ordre de la situation.

L'auditeur interne va avoir une action fondamentalement différente. Il ne va pas s'intéresser à la personne du caissier sauf à signaler l'affaire, si elle est d'importance, à la hiérarchie et/ou à l'inspection pour que ces dernières prennent sans tarder les dispositions nécessaires. S'il n'y a pas urgence, hiérarchie ou inspection se trouveront naturellement « saisies » par la production du Rapport d'Audit. L'auditeur interne va agir en deux temps et dans deux directions :

1. Il va rechercher, parmi tout ce qui a été mis en place pour le bon fonctionnement de la caisse (des méthodes de travail, un cais-

sier compétent, une supervision efficace, des dispositifs de sécurité, des moyens de contrôle – dont l'inspection – un bon système d'information, etc.) parmi toutes ces dispositions quelles sont celles (ou quelle est celle) qui n'ont pas fonctionné (ou qui ont mal fonctionné) de telle sorte que cela ait pu se produire. Il va donc se livrer à une recherche causale ayant pour but de déterminer quels sont les dispositifs de contrôle interne oubliés ou insuffisants qui ont empêché d'avoir une **maîtrise satisfaisante** des activités du caissier.

2. Ayant ainsi identifié les causes des faiblesses, insuffisances ou dysfonctionnements l'auditeur interne va définir ce qu'il convient de modifier, ajouter, supprimer pour qu'à l'avenir cela ne se reproduise plus. En d'autres termes, il va recommander ce qu'il convient de changer aux dispositifs de contrôle interne appliqués jusqu'alors pour avoir une meilleure maîtrise des opérations.

On voit à quel point les deux Fonctions « Audit Interne » et « Inspection » sont complémentaires ; on pourrait ajouter « dans les organisations où elles coexistent ». Mais en fait, elles coexistent plus souvent qu'on ne le pense si on veut bien considérer que là où n'existe pas de « Service Inspection » ou de « Direction de l'Inspection » ou d'« Inspection Générale », la fonction existe néanmoins, plus ou moins bien exercée : elle est assumée par la hiérarchie (ou devrait l'être). À la différence de l'Audit Interne :

- L'inspection n'a pas pour vocation d'interpréter ou de remettre en cause les règles et directives. Si elle le fait, c'est que l'on est en présence d'une inspection qui exerce, au moins pour partie, une fonction d'audit.
- L'inspection réalise plus des contrôles exhaustifs que de simples tests aléatoires.
- L'inspection peut intervenir spontanément et de son propre chef, alors que – nous le verrons ultérieurement – l'Audit Interne n'intervient que sur un mandat. Mais nous verrons (Troisième partie – Chapitre 3) que cette règle n'est pas aussi absolue qu'il y paraît.
- Elle va éventuellement se saisir des révélations de l'Audit Interne pour inspecter les opérateurs impliqués ou susceptibles de l'être.

Ces caractéristiques essentielles de la fonction Inspection exigent qu'elle soit assumée par des hommes ayant un tout autre profil que celui exigé des auditeurs internes. Compte tenu de ce qui précède on comprend bien que les inspecteurs seront le plus souvent des hommes d'expérience, rigoureux, ayant autorité et talent pour s'imposer et en

imposer. C'est également la raison pour laquelle on leur donne très généralement un grade élevé dans la hiérarchie.

Mais la complémentarité est bien réelle ; elle explique certaines confusions aggravées par les abus de vocabulaire. Dans une certaine mesure, il en va de même avec le contrôle de gestion.

D – L'AUDIT INTERNE ET LE CONTRÔLE DE GESTION

Il y a encore peu de temps, nombreux étaient ceux qui discernaient mal la frontière entre les deux Fonctions. Une des causes tient sans doute au fait qu'elles ont suivi des évolutions comparables.

De même que l'Audit Interne est passé du simple contrôle comptable à l'assistance au management dans la maîtrise des opérations, de même le contrôle de gestion est passé de la simple analyse des coûts au contrôle budgétaire puis à un véritable pilotage de l'entreprise.

« Progressivement l'audit interne et le contrôle de gestion dépassent l'état de simple direction fonctionnelle au profit d'une aide à l'optimisation de l'entreprise. »¹

Si la définition a varié dans le temps partant d'un processus budgétaire pour atteindre une gestion par objectifs, le contrôle de gestion reste caractérisé par 2 éléments :

- l'espace vital de la fonction est le système d'information de gestion,
- elle est au service de la performance.

Ces deux caractéristiques permettent d'identifier ressemblances, différences et complémentarités.

1 – Les ressemblances

- L'une et l'autre Fonctions s'intéressent à toutes les activités de l'entreprise et ont donc un caractère universel.
- Comme l'auditeur interne, le contrôleur de gestion n'est pas un opérationnel : il attire l'attention, recommande, propose mais n'a pas de pouvoir opérationnel.
- Les deux fonctions sont relativement récentes et encore en pleine période d'évolution d'où la multiplication des interrogations et des incertitudes.

1. Marc JOANNY, « Audit interne et Contrôle de gestion », *Les Échos*, 06-10-92.

- L'une et l'autre bénéficient généralement d'un rattachement hiérarchique préservant leur indépendance et leur autonomie, c'est-à-dire au plus haut niveau de l'entreprise.

Mais les différences sont suffisamment importantes pour permettre de les identifier et de les distinguer.

2 – Les différences

► Différence quant aux objectifs

Elle est essentielle. On connaît les objectifs de l'Audit Interne, qui visent à mieux maîtriser les activités par un diagnostic des dispositifs de contrôle interne. Le contrôleur de gestion va s'intéresser plus à l'information qu'aux systèmes et procédures ; défini au sens le plus large, on peut dire que son rôle est de veiller au maintien des grands équilibres de l'entreprise (achats – ventes – stocks – investissements...) en attirant l'attention sur les déviations réalisées ou prévisibles et en recommandant les dispositions à prendre pour restaurer la situation. Pour ce faire, il est le concepteur du système d'information de l'entreprise et contribue à la définition des structures, actions totalement anti-nomiques avec l'Audit Interne.

Ces responsabilités sont affirmées par l'Association Nationale des Directeurs financiers et Contrôleurs de gestion (DFCG) :

- concerver le système d'information,
- contribuer à la conception de la structure de l'entreprise sur la base d'une décentralisation efficace de l'autorité,
- faire fonctionner correctement le système d'information,
- effectuer les études économiques et les coordonner.

► Différence quant au champ d'application

Si les deux Fonctions ont un champ d'application couvrant l'ensemble des activités, celles-ci ne sont pas considérées de la même façon. S'intéressant essentiellement aux résultats, réels ou prévisionnels, le contrôleur de gestion prendra en compte tout ce qui est chiffré ou chiffrable. L'auditeur interne va aller au-delà de cette dimension et cela est particulièrement perceptible dans des domaines comme la sécurité, la qualité, les relations sociales, l'environnement, etc.

► Différence quant à la périodicité

Alors que l'auditeur effectue des missions diverses tout au long de l'année selon une périodicité définie en fonction du risque, le contrôleur de gestion a une activité largement dépendante des résultats de l'entreprise et de la périodicité du reporting. On peut ajouter que « *son activité est souvent bousculée par les priorités de la direction générale* », alors que l'activité de l'auditeur interne est planifiée et systématisée.

► Différence quant aux méthodes de travail

La méthodologie de l'audit interne, analysée dans la troisième partie, est spécifique à la Fonction. Les méthodes de travail du contrôleur de gestion sont, elles aussi, originales et ne se confondent pas avec les précédentes : elles s'appuient sur les informations des opérationnels (prévisions et réalisations) et sont largement analytiques et déductives.

3 – Les complémentarités

- Dans toutes ses interventions l'Audit Interne apporte une contribution au Contrôle de gestion : le contrôle de gestion est d'autant plus efficace qu'il reçoit des informations élaborées et transmises dans un système de Contrôle interne fiable et validé par l'Audit Interne : l'audit interne va apporter au contrôle de gestion cette garantie sur la qualité de l'information. Comme les autres fonctions, il peut et doit être audité : les indicateurs de gestion prévisionnels qu'il utilise sont-ils adéquats ? Les informations qui lui parviennent sont-elles exhaustives ? Les cohérences entre les grands équilibres sont-elles respectées ? Le contrôleur de gestion a-t-il l'oreille des décideurs ? Autant de questions que se pose l'Auditeur Interne pour juger si le contrôleur de gestion a une bonne maîtrise de son activité. Certes, le choix d'un référentiel rend cette démarche difficile, mais ce ne peut être un prétexte pour l'éluder.

En sus de cette évaluation d'audit périodique, les Rapports d'Audit interne peuvent et doivent donner au Contrôleur de gestion des informations pertinentes pour lui permettre de juger du bon fonctionnement des processus, en cohérence avec les procédures prévues.

- De la même façon et inversement l'Audit Interne va trouver auprès du contrôleur de gestion des informations qui vont être autant de clinquant susceptibles d'attirer l'attention des auditeurs sur des points de faiblesse à prendre en compte dans les missions d'audit.

On peut donc dire qu'au-delà des complémentarités il existe une véritable synergie entre les deux fonctions pour le bien commun de l'entreprise et sans que pour autant on puisse les confondre. Il n'est donc pas inexact de dire que les fonctions exercent l'une sur l'autre des contrôles réciproques¹.

■ Illustration

Comment concevoir les rôles respectifs de l'auditeur interne et du contrôleur de gestion dans le fonctionnement du magasin de pièces de rechange d'une usine importante ?

- Le contrôleur de gestion **surveille en permanence** le niveau des stocks de matériel :
 - il optimise les stocks mini, stocks maxi et rotation des pièces.
 - il organise la collecte des informations lui permettant de mesurer les écarts prévisions/réalité et d'élaborer de nouvelles estimations.
 - il veille à la compatibilité entre les niveaux de stocks et les processus amont (achats/trésorerie) et aval (entretien/budgets).
 - il dialogue avec les responsables pour leur fournir l'information indispensable et envisager les mesures à prendre.
- L'auditeur interne effectue des **missions périodiques** (en fonction du risque) et vérifie ponctuellement :
 - que les dispositifs mis en place permettent une bonne maîtrise de la gestion par le responsable du magasin.
 - quelles sont les dispositions à prendre pour améliorer les interventions du Contrôleur de Gestion (qualité et exhaustivité des informations reçues/données, mise en œuvre des recommandations, déséquilibres non détectés, etc.).
 - que l'organisation permet aux parties concernées d'optimiser au mieux la gestion des pièces de rechange.

E – L'AUDIT INTERNE ET LES SERVICES MÉTHODES/ORGANISATION

Le positionnement de la fonction d'Audit Interne par rapport aux services Méthodes et Organisation des entreprises emprunte beaucoup de points de comparaison avec le parallèle sur le Consultant Externe, à

1. COLLINS-VALIN, *Audit et contrôle interne*, Dalloz.

cette différence près qu'il s'agit là d'un service interne à l'entreprise. C'est dire qu'il n'a pas – comme le consultant externe – la connaissance du milieu extérieur à l'entreprise mais qu'il appréhende, mieux que ce dernier, les composantes internes de l'entité.

Comme le consultant externe, le responsable Méthodes/Organisation intervient au coup par coup sur des objectifs spécifiques, sans planification particulière. Comme lui, il travaille pour le demandeur de l'étude. Et comme lui, et ceci est une différence importante par rapport à l'auditeur interne, il ne se contente pas de préconiser mais peut aller jusqu'à la mise en œuvre de ses préconisations, lesquelles préconisations ne s'appuient pas nécessairement sur un diagnostic préalable de l'entreprise : elles peuvent être des conceptions nouvelles et originales dont la nécessité apparaît à la faveur de nouveaux développements ou d'une nouvelle stratégie et ne visant pas nécessairement à l'amélioration de la maîtrise actuelle, laquelle peut par ailleurs être jugée fort satisfaisante. On désire simplement, et pour des raisons diverses, « *faire autre chose et différemment* », la situation nouvelle pouvant fort bien être plus mal maîtrisée que l'ancienne. À ce moment, l'auditeur interne a à intervenir dans le nouveau cadre récemment implanté.

Cette fonction d'organisation au sein de l'entreprise peut donc revêtir des formes et objectifs extrêmement variés : depuis la nouvelle conception d'un imprimé jusqu'à une réorganisation totale des structures. Il n'y a donc pas, il ne peut pas y avoir, de méthodologie spécifique : selon le but poursuivi, les méthodes peuvent varier. Elles peuvent même associer pour des missions importantes organisateur interne et consultant externe.

Mais, là encore, l'auditeur interne est susceptible d'intervenir avant et après en ce sens qu'il peut être à l'origine du changement et avoir à auditer la nouvelle situation ainsi créée.

F – L'AUDIT INTERNE ET LA QUALITÉ

Durant les deux dernières décennies, le « mouvement Qualité », de genèse japonaise puis américaine, puis rapidement de dimension mondiale, a touché progressivement tous les types d'entreprises et toutes les activités au sein des entreprises : industrielles tout d'abord, puis de services, et plus timidement de service public.

Le fil conducteur de ce grand mouvement, qui en fait toute la spécificité, est **la priorité donnée au client**¹, la recherche de sa satisfaction, la conformité à ses besoins ou à ses attentes, l'orientation de toute l'entreprise vers cet objectif fondamental, qui en fixe la raison d'être.

Dans l'usage courant, la Qualité est un concept large qui répond à un très, ou trop, grand nombre de significations et d'usages, ce qui nuit à sa bonne compréhension. En revanche, le terme obéit depuis peu à une définition très précise au plan mondial. Il est important de souligner l'évolution récente de cette définition.

En 1995, la Qualité est entendue comme l'« *ensemble des caractéristiques d'une entité, qui lui confèrent l'aptitude à satisfaire des besoins exprimés et implicites (Norme ISO 8402)* ». Le « et », absent de la définition précédente, a son importance car il renvoie à une idée d'anticipation sur des besoins, ou des attentes, non encore exprimés, mais qui préfigurent les produits et les services de demain. Cette remarque permet de comprendre les liens très forts entre la Qualité et l'innovation, entre la Qualité et la conduite du changement.

En 2000, la Qualité est définie comme l'« *aptitude d'un ensemble de caractéristiques intrinsèques à satisfaire des exigences (Norme ISO 9000)* ».

Définition plus dépouillée, plus générique, plus universelle.

À partir de ce principe de départ, des démarches d'étendue et de statut bien différents peuvent se développer. Nous retiendrons ici les deux approches majeures, le Management par la Qualité, ou « Qualité Totale » et l'Assurance Qualité : deux démarches complémentaires, mais formellement différentes et renvoyant à des instrumentations bien spécifiques. D'autant plus que l'Assurance Qualité est normalisée et débouche sur une réelle activité d'audit, alors que le Management par la Qualité, non normalisé, ouvre sur l'évaluation et l'auto-évaluation.

1 – Le Management par la Qualité

On attribue généralement à Joseph Juran la paternité du mouvement de la Qualité Totale qui s'est étendu largement à travers le monde dès

1. Jean-Michel CHAPLAIN, « Penser client : une révolution copernicienne », *Les Cahiers Qualité Management*, n° 3, 1996.

les années 80. Cette approche est la plus globale, elle se construit sur l'idée que la recherche de la satisfaction du client va mobiliser, sans exclusive, l'ensemble des acteurs et des processus de l'entreprise. Non seulement ceux qui sont en production ou en service direct aux clients, mais également les acteurs en charge des processus dits « supports » : les Ressources Humaines, la gestion des systèmes d'information, etc... ainsi que les acteurs au plus haut niveau de management. La Qualité, ainsi entendue, est affaire de stratégie, de prise de décision, de pilotage.

C'est la raison pour laquelle, au terme de Qualité Totale, à connotation mal perçue dans notre culture européenne, est souvent préféré celui de Management par la Qualité. Celui-ci est *« basé sur la participation de tous les membres de l'organisme et vise au succès à long terme par la satisfaction du client, et à des avantages pour tous les membres de l'organisation et pour la société (ISO 8402, 1995) »*.

Au-delà de cette définition, l'approche elle-même n'est pas instrumentée de manière précise et normative. Elle n'est pas en soi un outil, mais plutôt une démarche qui va mobiliser un grand nombre d'outils : les enquêtes-clients, l'approche processus, le six-sigma, le benchmarking, les systèmes de suggestions, les Groupes d'action Qualité, et surtout l'Assurance Qualité.

Toute la puissance de cette approche, et aussi toute sa difficulté, c'est qu'elle ambitionne la performance du système dans son ensemble. Pour aider à évaluer cette performance, il convenait de se doter d'une modélisation de ce système.

Au plan mondial, existent aujourd'hui trois grands modèles, associés à l'attribution de Prix Qualité, qui récompensent chaque année les entreprises les plus performantes au regard des critères du Prix :

- le Prix Deming au Japon, depuis 1951.
- le Prix Malcom Baldrige aux États-Unis, depuis 1987.
- le Prix EFQM (Fondation Européenne pour le Management par la Qualité) en Europe, depuis 1992, et sa déclinaison nationale le Prix Français pour la Qualité.

a- Le modèle EFQM

Le modèle européen de Management par la Qualité, développé par l'EFQM, propose une représentation de tout type d'entreprise selon neuf grands critères : cinq critères de moyens et quatre de résultats.

Les quatre critères de résultats ont trait à **ce que l'organisation réalise** en matière de satisfaction des clients (6), satisfaction du personnel (7), intégration à la vie de la collectivité (8), et résultats opérationnels (9). On voit bien que la notion de satisfaction des clients de départ s'est étendue à un ensemble bien plus large de « parties prenantes ». Cet élargissement, qui confère de plus en plus à l'entreprise une responsabilité « sociétale », ou « citoyenne », annonce le mouvement vers le Développement Durable auquel nous assistons aujourd'hui. Il consiste à penser que l'entreprise a des obligations, dans la durée, au-delà de ses seuls clients, en particulier au niveau du grand public et de l'opinion.

Les cinq critères de moyens, ou facteurs, ont trait **à la façon** dont ces résultats sont atteints, par l'activité de leadership (1), la politique et la stratégie (2), la gestion des ressources humaines (3), celle des ressources en général, y inclus les relations avec les partenaires (4), et la maîtrise des processus (5).

En 2000, l'EFQM a arrêté huit principes d'excellence qui fondent le socle de la démarche de Management par la Qualité :

- Orientation résultats
- Orientation client
- Leadership et constance de la vision
- Management par les processus et les faits
- Développement et implication du personnel
- Processus continus d'apprentissage, d'innovation et d'amélioration
- Développement du partenariat
- Responsabilité à l'égard de la collectivité

Il va de soi qu'une démarche de Management par la Qualité (Totale) conduite selon une approche aussi systémique dans une organisation constitue une contribution majeure à la maîtrise et à l'amélioration du contrôle interne, puisque chaque acteur, sans exclusive, est ainsi amené à mettre en place les dispositions qui doivent lui permettre de mieux maîtriser ses activités, et de les améliorer.

b- L'auto-évaluation – l'évaluation

Au modèle EFQM ne correspond pas une pratique d'audit à proprement parler. L'utilisation du modèle est fondée sur la pratique de

l'auto-évaluation, démarche typiquement « adaptative ». Il existe un grand nombre de façons de pratiquer l'auto-évaluation, qui toutes ont en commun les mêmes fondamentaux : chacun est invité à apprécier et à argumenter lui-même, par le dialogue, ses points forts et ses domaines d'amélioration. L'exercice est essentiellement collectif, il vise à aboutir à une représentation commune d'une situation en faisant travailler ensemble des acteurs aux représentations différentes, parfois paradoxales, de l'entreprise. L'objectif n'est pas la recherche de la conformité à une norme, qui en l'occurrence n'existe pas.

Il est indiscutable que la pratique de l'auto-évaluation constitue un formidable outil d'audit, dont la portée pédagogique peut être très grande. C'est autour de l'usage du modèle que se sont développées les pratiques les plus avancées en matière d'auto-évaluation, y compris avec l'assistance d'un animateur confirmé, de profil auditeur ou évaluateur. L'Audit interne, qui promeut aujourd'hui les démarches d'auto-évaluation, ou de self-audit, a tout intérêt à s'inspirer de ces pratiques de référence (cf. troisième partie, chapitre 6 – B).

Dans le cas où le modèle est utilisé pour une candidature « en vraie grandeur » au Prix européen, l'EFQM procède à une évaluation - et non plus une auto-évaluation - de l'entreprise candidate, réalisée par une équipe d'évaluateurs expérimentés, extérieurs à l'entreprise, et comprenant analyse de document puis visite sur site. Les évaluateurs concluent à une cotation, sur 1 000 points, de l'entreprise, selon les neuf critères. Une telle approche, de par sa rigueur, sa neutralité et son exigence, peut aisément être assimilée à une forme d'audit, orientée davantage sur le pilotage des processus que sur leur maîtrise opérationnelle.

L'évaluation selon le modèle EFQM constitue ainsi aujourd'hui l'une des formes les plus avancées de l'audit de management. Un service d'audit interne a tout intérêt à s'instruire de ces approches.

2 – L'Assurance Qualité

L'Assurance de la Qualité obéit elle aussi à une définition officielle, arrêtée mondialement. Elle s'entend comme « *la partie du management de la qualité visant à donner confiance en ce que les exigences pour la qualité seront satisfaites (Norme ISO 9000, 2000)* ».

En toute rigueur, l'assurance qualité ne se confond pas avec la certification ISO 9000, qui constitue une étape supérieure. Une

entreprise peut se fixer en interne, en s'appuyant sur une démarche Qualité formalisée, certaines exigences qui lui donnent « l'assurance » qu'elle donne bien satisfaction à ses clients. Le terme d'assurance qualité est ici très voisin, pour ne pas dire synonyme, de celui utilisé dans la définition officielle de l'Audit interne, qui parle d'« assurance sur le degré de maîtrise des opérations », ou « d'assurance raisonnable ».

Autant dire qu'une démarche d'assurance Qualité constitue une contribution évidente à la maîtrise du contrôle interne.

a- La certification ISO 9000

Cette démarche d'assurance qualité gagne très rapidement à s'inscrire dans un système normatif reposant sur l'utilisation d'un référentiel reconnu internationalement. C'est le rôle que jouent les « Normes ISO¹ », dont le succès mondial et l'étendue constituent certainement l'un des événements majeurs dans le domaine du management de l'entreprise de ces dernières années.

La dernière version des Normes, datée de 2000 (la « V 2000 »), donne en large partie réponse aux critiques dont pouvait souffrir la version précédente. Plusieurs caractéristiques se trouvent accentuées :

- l'universalité des Normes, pertinentes aussi bien pour la sphère des services que pour le monde de l'industrie, dont elles sont nées,
- leur plus grande facilité d'utilisation,
- le regroupement des Normes dans des textes plus génériques, évitant la multiplicité et la spécificité,
- l'accent mis sur le management des processus, très inspiré des approches de Management par la Qualité, issue des Prix Qualité, et qui élève l'exigence vers les questions de pilotage et de stratégie, et non plus seulement les processus de production,

La série des Normes ISO se réclame de huit principes fondamentaux, dont la parenté avec les principes de management par la qualité est de plus en plus évidente :

- Orientation client
- Leadership
- Implication du personnel

1. International Standard Organisation.

- Approche processus
- Management par approche système
- Amélioration continue
- Approche factuelle pour la prise de décision
- Relations mutuellement bénéfiques avec les fournisseurs

La sanction de la démarche d'Assurance Qualité est l'obtention par l'entreprise de la certification ISO, au terme d'un audit externe, réalisé par un organisme accrédité, et qui devra être renouvelé tous les trois ans. Le nombre de certificats obtenus ces dernières années – 300 000 au plan mondial à fin 2002 – a connu une véritable explosion, touchant une variété de plus en plus large d'entreprises¹. Ces certificats ont de fait une valeur internationale.

La certification ISO 9000 est à la Qualité ce qu'est la certification des comptes dans le domaine comptable : une sorte de passeport qui atteste que l'organisme travaille bien conformément à un ensemble d'exigences normatives. C'est ce qui fait à la fois la portée et la limite d'un tel exercice. La certification ISO couvre le champ des Normes Qualité, qui est déjà très large, mais ne couvre que ce champ : elle induit en outre une approche de la performance qui peut générer des dérives par excès de normalisation. Ces quelques observations expliquent en large partie les nombreuses polémiques qui ont pu affecter cette démarche parfois victime de son succès.

On peut s'attendre à ce que les certifications fondées sur des audits externes se développent prochainement dans d'autres domaines. C'est par exemple le cas dans le champ de l'environnement (certification ISO 14000). On peut penser à des développements prochains dans le domaine des responsabilités sociales.

b- Les Normes ISO et l'Audit Qualité

La démarche ISO suppose la conduite d'Audits Qualité, qui se réalisent en fait à plusieurs niveaux différents :

- l'Audit qualité externe, réalisé au moment de la recherche de certification, par les auditeurs de l'organisme certificateur. Cet Audit

1. Contrairement au pronostic fait par Joseph Juran : « Je serais étonné que l'homologation par rapport à la Norme ISO 9000 ait d'importantes répercussions sur la Qualité. Je serais même surpris que ce mouvement survive aux années 90 » – *Qualité Magazine* 14 / 89.

est sous bien des points de vue très comparable à un Audit externe, l'auditeur jouant là un rôle très voisin de celui décernant la certification des comptes.

- L'Audit qualité interne, dont l'organisme doit se doter pour se mettre en conformité avec les exigences de la Norme. Les auditeurs qualité internes sont intégrés aux équipes opérationnelles.

Les auditeurs qualité exercent leurs missions selon un ensemble de « *lignes directrices pour l'audit des systèmes de management de la qualité* » (ISO 19011, déc. 2002), couvrant également le management environnemental. Les ressemblances avec les Normes pour la pratique de l'Audit interne sont très fortes. On peut dire que l'on a à faire à des « métiers » extrêmement comparables. *A minima*, une Direction d'Audit interne d'une entreprise certifiée doit être particulièrement bien instruite de l'activité exercée par les auditeurs qualité internes travaillant à la certification ou à son renouvellement.

3 – Parallélismes, spécificités et complémentarités

Le développement concomitant des démarches Audit interne et Qualité, ainsi que leurs succès respectifs, amènent légitimement les acteurs à se poser la question de leurs relations réciproques : les deux approches sont-elles concurrentes ou complémentaires ? L'une peut-elle se substituer à l'autre ? Quelles sont les synergies possibles ?

Une première observation doit être faite : à l'origine, la Qualité est avant tout une « démarche », qui vise l'action, la conduite du changement, l'amélioration continue. Les métiers de la Qualité sont donc des métiers d'action, au cœur des équipes opérationnelles.

Ce n'est que plus tard qu'est apparu l'Audit qualité, principalement motivé par l'ISO. L'Audit qualité n'est qu'une partie de la fonction qualité, alors que l'audit interne existe depuis l'origine comme une fonction en soi, par essence indépendante de la ligne opérationnelle.

En matière de comparaison entre Audit interne et Qualité, il y a donc lieu de bien distinguer en fait deux niveaux :

- celui lié aux relations entre Management par la Qualité et contrôle interne,
- celui lié aux relations entre Audit Qualité et Audit interne.

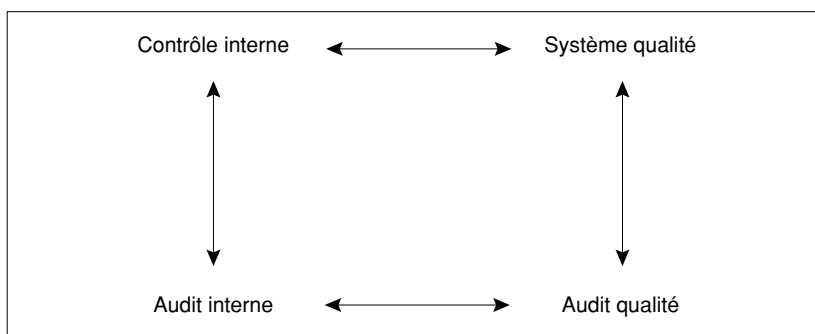


Schéma 1 : Correspondance entre les grands concepts

a- Contrôle interne et Management par la Qualité

Il est clair que les convergences entre Contrôle interne, Management par la Qualité et Assurance Qualité sont de plus en plus fortes. Ces différentes approches ont en commun la maîtrise des processus et leur amélioration, dans la recherche d'une meilleure performance de l'entreprise. Un système de Management par la Qualité peut couvrir aujourd'hui sans exclusive tous les processus d'un organisme, être porté en responsabilité au plus haut niveau de l'exécutif, donner lieu à des pratiques exigeantes de mesure, de production d'indicateurs et d'évaluation.

D'ici peu, on ne devrait plus nettement voir de différence entre Management par la Qualité et Contrôle interne. Il n'empêche que subsistent aujourd'hui des spécificités de ces deux approches, dues à leur genèse différente¹.

- Alors que le Contrôle interne a plutôt son origine du côté du monde de la finance, la Qualité est née dans l'univers de la production (usines, puis monde des services), elle est très pertinente au plan de l'audit des processus opérationnels. Cette **complémentarité** reste toujours présente, entre le **financier** (contrôle interne) et l'**extra-financier** (qualité). Une telle polarité explique que bien des approches de Développement Durable, qui mettent l'accent sur la performance non-financière, sont aujourd'hui rattachées aux fonctions Qualité.

1. Cf. Jean-Michel CHAPLAIN, « La réalisation de grands chantiers en commun devient souhaitable », revue *Audit*, n° 153, février 2001.

- En termes de parties prenantes, cela revient à dire que le contrôle interne intéresse prioritairement les actionnaires, et la Qualité intéresse davantage les clients.
- Autre grande nuance de taille : le contrôle interne est aujourd'hui de plus en plus associé à une culture de Management des Risques, approche peu présente dans la Qualité, qui raisonne davantage en termes d'amélioration et de démarche de progrès. Le contrôle interne est un monde de « valeurs froides », mettant l'accent sur les dysfonctionnements, alors que la Qualité prône les « valeurs chaudes », et la capacité des organisations à conforter leurs atouts. Pessimisme de l'Audit interne, optimisme de l'action Qualité.

b- Métiers de l'audit interne et métiers de la Qualité

Les métiers de la Qualité sont avant tout des métiers de l'action, intégrés au cœur des équipes opérationnelles. Le « qualiticien » est un méthodologue, armé d'un ensemble très riche d'outils puissants permettant la résolution de problèmes, la conduite des démarches de progrès. Il n'y a encore aucun équivalent dans le monde du contrôle interne, qui n'a pas généré jusqu'à ce jour de méthodologies ou de professions particulières.

Si une comparaison doit être recherchée entre les identités professionnelles des deux univers, elle se situe strictement entre l'Audit interne et l'Audit Qualité.

Force est de constater que les deux professions partagent un ensemble large de fondements communs. Il s'agit de démarches d'approches nourries par les faits et visant à l'objectivation :

- Elles accordent toutes deux de l'importance à la mesure et au concept de processus, elles reposent en commun sur l'usage de référentiels,
- Elles ne jugent pas les personnes, mais évaluent les pratiques et les systèmes,
- Elles obéissent à des méthodes de mise en œuvre très comparables et leurs réussites reposent sur des conditions identiques : implication de la Direction, travail de conviction préalable des acteurs, souci élevé de déontologie dans les interventions, capitalisation des expériences et amélioration permanente des pratiques, etc.

Autant dire qu'Audit interne et Audit Qualité occupent des positions très proches sur la carte des métiers de l'entreprise, et partagent en

commun un souci élevé de professionnalisation et de référence à des Normes internationales très exigeantes.

c- Conformité et pertinence

Poussons plus loin l'analyse des similitudes. L'une d'entre elles est que chaque type d'audit peut être mis en œuvre selon un double mode : normatif et non normatif. Dans le premier cas, nous aurons à faire à l'audit de conformité, dans le second, à l'audit de pertinence.

À l'audit interne normatif, du type audit comptable, va correspondre l'audit qualité ISO. Côté pertinence, on parlera plutôt d'évaluation : en audit interne, évaluation d'une politique Ressources Humaines. En qualité, évaluation de type EFQM. Dans les deux registres, le recours à l'auto-évaluation est possible, voire recommandé.

NORMATIF		NON-NORMATIF	
CONTRÔL INTERNE	AUDIT INTERNE		ÉVALUATION INTERNE (ou auto-évaluation)
QUALITÉ	AUDIT QUALITÉ		ÉVALUATION QUALITÉ (ou auto-évaluation)
	NORMES ISO 9000		RÉFÉRENTIEL EFQM
	ASSURANCE QUALITÉ		MANAGEMENT PAR LA QUALITÉ

Schéma 2 : conformité et pertinence

Dans le premier cas, l'audit vise la mise en conformité de l'entité auditée avec les exigences en vigueur. Dans le second, il s'agit davantage d'accroître la performance d'un processus, d'une fonction ou d'une organisation. Il s'agit toujours d'audit, mais les compétences à mobiliser sont de nature différente, l'audit de pertinence nécessitant une capacité d'appréciation et une expérience des situations d'une bien plus haute exigence professionnelle et méthodologique. Dans les deux

cas, l'enjeu reste bien toujours de faire naître un nouveau management, fondé sur un système de plus en plus intégré de contrôle interne¹.

d- Vers quels scénarios : intégration ou différenciation ?

Cette tendance à l'intégration des approches pourrait laisser imaginer, par voie de conséquence, une intégration des fonctions et des services consistant à placer Audit interne et Qualité sous la même autorité, et à faire jouer les deux rôles, dont les compétences sont finalement si voisines, par les mêmes acteurs. Cette hypothèse est posée depuis plusieurs années, mais force est de constater que dans la réalité, un tel mouvement ne prend pas.

Dans un trop grand nombre de cas, malheureusement, les deux fonctions s'ignorent, voire se concurrencent, leurs missions sur le terrain ne sont pas coordonnées, ce qui induit chez les « audités » beaucoup d'incompréhension quant à leurs rôles respectifs.

Plusieurs types d'avancées peuvent néanmoins être citées, mais qui sont faiblement transférables, car trop fortement liées à des éléments de contexte et à des styles de personnes :

- Dans quelques cas, un seul responsable est en charge de l'Audit interne et de la Qualité : en réalité, ce responsable manage le plus souvent deux équipes différentes, mobilisées sur des missions spécifiques ; On ne peut donc pas parler d'intégration des deux fonctions.
- Dans d'autres cas, il s'agit de deux Directions différentes, mais qui travaillent ensemble de manière très étroite, coordonnent leurs interventions, et pratiquent les échanges croisés d'expériences et de méthodes.
- Dans bien des cas, de plus en plus fréquents, l'Audit interne est amené à auditer, à l'instar de tout processus opérationnel, la politique Qualité elle-même, ou les démarches qualité, ainsi que l'ensemble des dispositifs de contrôle associés, dont l'audit qualité.

Quel pronostic faire pour l'avenir ?

Il ne semble pas que l'orientation prise actuellement soit celle de l'intégration. Au contraire, l'histoire des deux fonctions nous laisse penser que leurs vocations sont actuellement en train de diverger, ou

1. Bruno NEUNREUTHER, Jacques VÉRA, « Vers un système intégré de contrôle interne », revue *Audit*, n° 154, avril 2001.

plutôt de se stabiliser à deux niveaux bien différents des organisations, deux « couches » bien spécifiques du contrôle interne.

La Qualité se concentre fortement autour de l'assurance qualité et des démarches de certification, solidement référencées sur le socle universel des nouvelles Normes ISO, version 2000, qui évolueront encore sans doute, vers davantage d'universalité. La responsabilité de ces démarches incombe aux opérationnels, elle est de plus en plus déconcentrée dans les organisations, au plus près du terrain. Les audits sont ciblés, très normatifs, généralement assez courts, leur champ est limité par le périmètre de l'ISO. La disparition récente du Mouvement Français pour la Qualité en tant que Mouvement national soutenant une cause institutionnelle de premier ordre, est l'un des signes forts de cette évolution.

A contrario, l'Audit interne voit son rattachement s'élever vers les niveaux d'État-major, *a minima* Direction générale, au mieux Président et Comité d'audit. C'est la problématique du gouvernement d'entreprise. L'Audit revendique fortement sa stricte indépendance par rapport aux opérationnels, ainsi qu'à l'exécutif. Il se concentre sur les risques majeurs, intervient sur des missions sélectives et ciblées, en évaluation de « troisième niveau », au-delà des audits spécialisés intégrés aux entités opérationnelles, dont l'Audit qualité.

e- La démarche Qualité du service d'Audit Interne

Une chose est certaine : le service d'Audit lui-même, à l'instar de toute fonction au sein de l'entreprise, doit s'aligner sur les exigences d'une démarche qualité qui lui soit propre. *A minima*, ces exigences sont celles fixées par l'entreprise pour l'ensemble de ses services centraux. Le service d'audit interne est partie intégrante du Système de Management de la Qualité de l'organisme qu'il audite.

Au delà de cette démarche minimale, le responsable de l'Audit interne qui veut s'aligner sur les exigences des Normes de la profession se doit désormais d'« *élaborer et tenir à jour un programme d'assurance et d'amélioration qualité portant sur tous les aspects de l'Audit interne et permettant un contrôle continu de son efficacité.* » (Norme 1300).

Ce programme qualité doit se soumettre à des évaluations internes ainsi qu'à des évaluations externes réalisées au moins tous les cinq ans par une équipe qualifiée et indépendante.

Dans la pratique, on peut observer au sein des Directions d'Audit plusieurs types de démarches relevant d'un programme qualité, et qui traduisent bien le fait qu'au-delà de son caractère régalien, l'Audit interne agit dans le souci d'apporter une valeur ajoutée à ses « clients », que sont en priorité les audités, et que cette valeur doit être mesurable :

- la fixation d'indicateurs de performance des prestations, édités régulièrement et remis à l'autorité de gouvernance de l'Audit,
- la conduite d'enquêtes clients auprès des audités, ainsi qu'auprès des commanditaires des missions et du programme d'audit,
- les audits croisés réalisés entre services d'audit de deux entreprises différentes, chacun auditant le service de l'autre,
- l'obtention d'une certification ISO du service d'audit lui-même, attestant que celui-ci s'est doté d'une approche processus et d'un système qualité maîtrisé.

Une autre voie, en cours d'instruction par l'IFACI, consiste en l'obtention d'une certification « métier », attestant que le service d'Audit interne travaille « conformément aux Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne ». Cette démarche passe par un audit externe de l'Audit, plus poussé que l'audit ISO, réalisé par une équipe qualifiée et indépendante.