

**Cahier de recherche 2014-08**

**Relation de Partenariat entre l'Audit Interne et la  
Direction et  
Objectivité des Auditeurs Internes**

**Louisemane Beaubrun- Saint-Preux**

Université du Québec (Montréal), École des sciences de la gestion, 315 est Ste-  
Catherine, Montréal, Québec.

## **Remerciements**

Nous tenons à souligner l'étroite collaboration de l'Institut des auditeurs internes (IIA) - Section Montréal sans qui l'élaboration de cette étude n'aurait pas été possible.

Qu'il nous soit également permis de remercier de façon toute particulière Monsieur Marc-Antoine Spack, un membre de l'IIA- Section Montréal, pour son inestimable support.

## **Relation de Partenariat entre l'Audit Interne et la Direction et Objectivité des Auditeurs Internes**

### **Résumé**

*La définition de l'audit interne attribue à l'auditeur interne un double rôle celui d'effectuer des activités de conseil en sus de celles d'assurance. Bien que les activités de conseil soient destinées à ajouter de la valeur à l'organisation, elles créent une relation de partenariat entre l'audit interne et la direction qui, selon certains, peut nuire à l'objectivité de l'auditeur interne dans l'exécution de ses travaux. L'impact de cette relation sur l'objectivité de l'auditeur interne ne fait pas l'unanimité parmi les chercheurs. L'objectif de cette étude est d'explorer dans quelle mesure la relation de partenariat entre l'audit interne et la direction est associée à l'objectivité des auditeurs internes. Pour atteindre cet objectif, un questionnaire a été utilisé pour recueillir des informations auprès de responsables de l'audit interne, membres de l'Institut des Auditeurs Internes - Section Montréal.*

*Les résultats suggèrent une association entre la relation de partenariat entre l'audit interne et la direction et l'objectivité des auditeurs internes, à en juger par la corrélation observée entre "l'interaction entre l'audit interne et la direction" et les "pratiques et politiques mises en place au sein de la fonction d'audit interne pour préserver l'objectivité des auditeurs internes".*

*Cette étude contribue à enrichir la littérature en audit interne et à documenter les éléments qui, en pratique, pourraient engendrer le développement d'une relation étroite entre l'audit interne et la direction, ainsi que les mesures mises en place par des organisations pour préserver l'objectivité des auditeurs internes.*

**Mots-clefs :** *Relation de partenariat; Objectivité des auditeurs internes; Auditeurs internes; Audit interne.*

## **Partnership Relationship Between Internal Audit and Management And Internal Auditors' Objectivity**

### **Abstract**

*The definition of internal audit assigns to the internal auditor a dual role that is to perform consulting activities in addition to those of insurance. Although consulting activities are intended to add value to the organization, they create a partnership relationship between internal audit and management, which according to some may impair the objectivity of the internal auditor in execution of its work. The impact of this relationship on the objectivity of the internal auditor is not unanimity among the researchers. The objective of this study is to explore the extent to which a partnership relationship between internal audit and management is associated with the objectivity of internal auditors. To achieve this, a questionnaire was used to collect information from the chief of internal audit, members of the Institute of Internal Auditors - Section Montreal.*

*The results suggest an association between the partnership relationship between internal audit and management and objectivity of the internal auditors, in the light of the correlation between the "interaction between the internal audit and management" and "practices and policies in place within the internal audit function to preserve the objectivity of the internal auditors. "*

*This study contributes to enrich the literature in internal audit and document elements that, in practice, could lead to the development of a close relationship between internal audit and management, as well as the measures put in place by organizations to preserve the internal auditors' objectivity.*

**Keywords:** *Partnership relationship; Internal Auditors' objectivity; Internal Auditors; Internal Audit.*

## 1. Introduction

L'audit interne est défini comme « une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. » (The Institute of Internal Auditors - IIA, 2011, p. 3). Ce rôle de "service-conseil interne" (Stewart et Subramaniam, 2010) donne une nouvelle dimension à l'audit interne dont le travail se limitait, il y a quelques décennies, à évaluer et à renforcer les contrôles internes (Munro et Stewart, 2010). L'audit interne est devenu un mécanisme clé dans la gouvernance d'entreprise (Gramling *et al.*, 2004; Cohen *et al.*, 2004).

L'auditeur interne exerce ses fonctions en respectant les politiques et règlements adoptés par son organisation ou les normes émises par un organisme externe tel que l'IIA<sup>1</sup>. Entre autre, les membres de l'IIA, qu'ils soient des auditeurs internes ou tout autre professionnel comme les experts comptables, doivent non seulement être indépendants, mais également éviter toute situation susceptible de compromettre leur objectivité (code de déontologie, IIA, 2011).

En tant que professionnel embauché par une organisation, l'auditeur interne doit en effet se soumettre aux règlements internes de celle-ci, ainsi qu'aux normes émises par l'institut professionnel dont il est membre (ex.: l'IIA). Il doit participer à l'atteinte des objectifs de l'organisation (Christopher *et al.*, 2007) en fournissant des conseils et des recommandations résultant des activités d'assurance et de conseil effectuées. Dans l'exécution de ses tâches, particulièrement au cours des activités de conseil, des relations particulières peuvent se développer entre l'audit interne et la direction. Ces relations, qualifiées de "partenariats" par certains auteurs (Bou-Raad, 2000; Christopher *et al.*, 2007), constituent une pression qui diminue la capacité de l'auditeur interne à rester objectif dans l'exécution de ses tâches (Haas, 2001).

Un nombre limité d'études traite de la relation entre l'audit interne et la direction (ex.: Sarens et De Beelde, 2006). Un certain nombre examine les facteurs influençant l'objectivité des auditeurs internes (notamment Plumlee, 1985; Church et Schneider, 1992; Brody et Lowe, 2000; Ahlawat et Lowe, 2004; Mugattash, 2011; Rose *et al.*, 2013). À notre connaissance, peu de recherches traitent de l'association entre la relation de partenariat entre l'audit interne et la direction et

---

<sup>1</sup> Fondée en 1941 aux États Unis, The Institute of Internal Auditors (IIA) est une association professionnelle internationale dont la mission est d'assurer le leadership dynamique de la profession mondiale de l'audit interne. Il compte plus de 180 000 membres à travers le monde (IIA, 2014).

l'objectivité des auditeurs internes. Cette étude vise donc à explorer dans quelle mesure la relation de partenariat entre l'audit interne et la direction est associée à l'objectivité des auditeurs internes.

Basés sur un sondage réalisé auprès de responsables de l'audit interne, les résultats suggèrent qu'il y a une association entre la relation de partenariat entre l'audit interne et la direction et l'objectivité des auditeurs internes, à en juger par la corrélation observée entre "l'interaction entre l'audit interne et la direction" et les "pratiques et politiques mises en place au sein de la fonction d'audit interne pour préserver l'objectivité des auditeurs internes".

Les contributions de cette recherche sont d'ordre pratique. La description de la relation entre l'audit interne et la direction, ainsi que des mesures mises en place pour préserver l'objectivité des auditeurs internes est d'un intérêt certain pour les parties impliquées dans la gouvernance d'entreprise (audit interne, direction, conseil d'administration et audit externe), au même titre que l'association entre cette relation et l'objectivité en question.

## 2. Contexte et objectif de la recherche

### 2.1 Contexte

Depuis les scandales financiers des années 2000 qui ont notamment provoqué la faillite des sociétés Enron et Worldcom, l'audit interne a retenu l'attention des chercheurs. Ceux-ci mettent en évidence la contribution de cette activité à la fiabilité de l'information financière, par son implication dans la gouvernance d'entreprise. Des organismes comme la Treadway Commission et l'American Institute of Certified Public Accountants se sont prononcés sur le rattachement de la fonction d'audit interne au sein de l'organisation. Plusieurs lois ont été sanctionnées, notamment la Loi Sarbanes-Oxley (SOX, 2002) aux États-Unis (Seganish et Holler, 2004) et la Loi de Sécurité Financière<sup>2</sup> (LSF, 2003) en France, en vue de s'assurer de l'efficacité des contrôles internes se rapportant à l'information financière. Ces exigences, bien qu'elles ne s'adressent pas spécifiquement à l'audit interne, se traduisent potentiellement par un rôle accru de la fonction d'audit interne visant à soutenir l'organisation (Gramling *et al.*, 2004).

L'ajout des activités de conseil fait passer le rôle des auditeurs internes d'une approche traditionnelle d'audit à une approche proactive à valeur ajoutée où les auditeurs internes agissent comme partenaires de la direction en s'impliquant dans presque tous les aspects des activités de l'organisation (Bou-Raad, 2000).

L'importance du rôle joué par l'audit interne dans une organisation est incontestable. Il est le pilier de la gouvernance d'entreprise (Renard et Chaplain, 2006). Néanmoins, ce rôle est apprécié différemment par les principaux acteurs de l'organisation, en fonction de leurs attentes. En effet, pour le conseil d'administration et le comité d'audit, le rôle de l'audit interne est de fournir une assurance, alors que pour la haute direction et la direction des opérations, ce rôle est largement consultatif (Schneider, 2008).

---

<sup>2</sup> La Loi de sécurité financière (LSF) est une loi française adoptée le 17 juillet 2003 par le parlement français afin de renforcer les dispositions légales en matière de gouvernance d'entreprise. Elle s'applique à toutes les sociétés anonymes ainsi qu'aux sociétés faisant appel à l'épargne publique. Elle repose principalement sur une responsabilité accrue des dirigeants, un renforcement du contrôle interne et une réduction des sources de conflits d'intérêts. (Patole, 2006).

En outre, selon Schneider (2008), la notion d'indépendance implique des questions organisationnelles qui affectent le statut et les capacités de la fonction d'audit interne, alors que l'objectivité se rapporte à l'auditeur individuel qui maintient un état d'esprit impartial. En fait, l'indépendance, à travers les rapports hiérarchiques, est généralement considérée comme le plus important critère d'objectivité (Gramling *et al.*, 2004). Tout manquement à l'objectivité pourrait avoir des conséquences néfastes pour la fonction d'audit interne. Elle perdrait la confiance du conseil d'administration dont le soutien est important pour son autorité dans l'organisation (Renard et Chaplain, 2006), celle des auditeurs externes qui seraient moins enclins à s'appuyer sur leurs travaux de certification dans le cadre de l'audit des états financiers (Mihret et Admassu, 2011), et la crédibilité des tiers face au travail effectué par l'audit interne. Somme toute, l'objectivité des auditeurs internes est primordiale pour assurer la crédibilité de leurs travaux.

## 2.2 Objectif de recherche

Étant appelés à prendre part à des activités de conseil où ils apportent leur soutien à la direction de l'organisation, les auditeurs internes peuvent développer une relation de partenariat avec elle. Une telle relation menace de compromettre leur objectivité quand vient le temps de réaliser leurs travaux d'assurance ou de conseil. L'objectif de notre étude est d'explorer dans quelle mesure la relation de partenariat entre l'audit interne et la direction est associée à l'objectivité des auditeurs internes.

### **3. Revue de littérature, en bref**

#### 3.1 Menaces à l'objectivité des auditeurs internes identifiées par l'IIA

Mutchler (2003) et Stewart et Subramaniam (2010) présentent les sept menaces à l'objectivité de l'auditeur interne publiés par l'IIA en 2001 dans son cadre d'analyse. Ces menaces sont l'auto-examen, la pression sociale, l'intérêt économique, la relation personnelle, la familiarité, les biais culturels et les biais cognitifs. L'IIA a également identifié plusieurs mesures de sauvegarde contre ces menaces telles que « des politiques augmentant le statut des auditeurs internes dans l'organisation, un environnement de gouvernance solide et solidaire, des régimes incitatifs appropriés récompensant l'objectivité, l'utilisation d'équipes, et la supervision adéquate du personnel » (Stewart et Subramaniam, 2010, p. 332).

#### 3.2 Facteurs influençant l'objectivité des auditeurs internes

Parmi les études identifiant des facteurs affectant l'objectivité de l'auditeur interne, Plumlee (1985) note que les auditeurs internes ayant examiné les systèmes de contrôle qu'ils ont mis au point tendent à percevoir les contrôles comme étant forts, et les conséquences de leur mauvais fonctionnement comme étant moins sévères. Tandis que Church et Schneider (1992) constatent que l'implication des auditeurs internes dans le choix d'un système comptable n'a aucune incidence sur leurs décisions concernant les travaux d'audit réalisés ultérieurement sur ce système.

Ajoutons que l'objectivité peut être altérée lorsque les auditeurs internes sont invités à assumer des responsabilités opérationnelles (Schneider, 2008), et lorsqu'ils reçoivent une rémunération incitative liée aux prix des actions (Schneider, 2003). Elle peut aussi être affectée par certains attributs de la fonction d'audit interne (ex.: politique de rotation des employés, externalisation des activités pour éviter l'auto-examen), le niveau d'indépendance de l'audit interne (Mugattash, 2011), une influence excessive de la direction sur les auditeurs interne (Rose *et al.*, 2013),

Goodwin et Yeo (2001) s'intéressent à l'influence de la relation entre l'audit interne et le comité d'audit, et de l'utilisation de la fonction d'audit interne comme terrain d'entraînement de futurs

dirigeants, sur l'objectivité des auditeurs internes. Leurs résultats suggèrent que l'existence d'un comité d'audit indépendant peut partiellement compenser toute menace à l'objectivité qui pourrait résulter de l'utilisation de la fonction d'audit interne comme terrain d'entraînement.

Les activités de conseil impliquent une approche plus pro- active par laquelle l'audit interne devient partenaire de la direction (Bou-Raad, 2000; Christopher *et al.*, 2009). De cette collaboration naît une relation étroite qui, selon certains auteurs, peut nuire à l'objectivité de l'auditeur interne (Schneider, 2008; Ahmad et Taylor, 2009; Roussy, 2011; Rose *et al.*, 2013). De plus, le double rôle (fournir des services d'assurance et des conseils) peut placer les auditeurs internes dans une situation de conflit (Paape, 2007) susceptible d'engendrer des problèmes d'objectivité (Stewart et Subramaniam, 2010).

Bien que plusieurs études soulignent que l'implication des auditeurs internes dans les activités de conseil pourrait affecter leur objectivité, certaines font ressortir des points de vue différents, comme Church et Schneider (1992) et Selim *et al.* (2009) l'ont fait. Par ailleurs, selon la European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA) (2005), une relation solide et constructive avec la direction est également essentielle pour le fonctionnement efficace de l'activité d'audit interne (Sarens et De Beelde, 2006). Ces résultats mitigés suscitent notre intérêt.

#### 4. Cadre conceptuel , en bref

Cette étude est basée sur la théorie des rôles élaborée par Katz et Khan en 1978. Selon cette théorie, la direction, qui est un lanceur de rôles, s'attend à ce que le rôle de l'audit interne soit largement consultatif alors que l'audit interne s'attend à fournir de l'assurance (Schneider, 2008) et des conseils en toute objectivité. La direction signale à l'audit interne qu'elle aimerait obtenir son aide pour gérer l'organisation à travers ses recommandations et ses conseils. Si l'audit interne adapte son rôle en conséquence, il réalisera plus d'activités de conseil. Ceci le rapprochera de la direction, créant ainsi une relation très étroite que les chercheurs appellent "partenariat" (Bou-Raad, 2000; Christopher *et al.*, 2007). Ce partenariat fera de l'auditeur interne un membre de l'équipe de la direction animé par l'atteinte d'un objectif commun (Christopher *et al.*, 2007). L'auditeur interne priorisera alors les attentes de la direction sur son objectivité. Alors, il n'agira pas comme un corps indépendant et objectif séparé de la direction, respectueux du code de déontologie et des normes de sa profession. Il aura ce comportement d'autant plus qu'il a des intérêts personnels en jeu et qu'il peut vouloir protéger ses relations avec la direction. Un tel comportement peut être plus accentué si l'audit interne est utilisé comme un terrain d'entraînement de futurs dirigeants.

Conformément à la recommandation faite par l'IIA dans son cadre d'analyse pour maintenir l'objectivité, des mesures telles que l'élaboration d'une charte de l'audit interne, l'établissement d'un programme d'assurance qualité et l'engagement au respect des normes de l'IIA, peuvent être mises en place au sein de la fonction d'audit interne pour contrôler la relation entre la direction et les auditeurs internes et préserver l'objectivité de ceux-ci (Muqattash, 2011).

La réaction du receveur de rôles suite aux attentes signalées par les lanceurs de rôles implique également que l'audit interne pourrait décider de ne pas se conformer aux attentes de la haute direction et communiquer à son tour sa propre perception de son rôle basée sur les normes professionnelles, son code de déontologie et ses propres valeurs.

À la lumière de ce cadre conceptuel, l'hypothèse suivante est posée :

H1: La relation de partenariat entre l'audit interne et la direction est associée à l'objectivité des auditeurs internes.

## 5. Méthodologie

### 5.1 Questionnaire

Le questionnaire a été développé à la lumière de la revue de littérature et du cadre conceptuel. Il a ensuite été testé par deux universitaires experts en audit interne et par deux membres de l'Institut des Auditeurs Internes (IIA) - Section Montréal. Les questions utilisées pour mesurer la relation de partenariat et l'objectivité des auditeurs internes sont présentées à l'Appendice A.

### 5.2 Caractéristiques de l'échantillon

L'échantillon final est constitué de 21 organisations québécoises opérant dans diverses industries. Elles sont en majorité cotées en bourse (57,2%) et comprennent des organisations du secteur privé (19%), du secteur public / gouvernemental (19%) et des entreprises à but non lucratif (4,8%). Les organisations participantes comportent une fonction d'audit interne depuis en moyenne 15 ans. La fonction d'audit se compose en moyenne d'environ 8 auditeurs internes et a parfois recours à des ressources externes. Le budget annuel de fonctionnement qui lui est attribué s'élève de 300 000 \$ à plus de 3 000 000 \$. Le Tableau 1 présente plus de détails concernant les caractéristiques des organisations et de leur fonction d'audit interne.

Le tableau 5.2 présente les caractéristiques des 21 répondants, membres de l'IIA - Section Montréal. En somme, il s'agit de responsables de la fonction d'audit interne dont la majorité (76,2%) sont membres de l'IIA depuis six ans et plus et plus de la moitié (52,4%) le sont depuis plus de 10 ans. La majorité (90,5%) sont des comptables professionnels agréés (CPA) qui détiennent également une certification de *Certified Internal Auditor* (CIA) (33,3%) ou un autre titre comme le CRMA, le CCSA, le CFSA, etc. (66,7%). Plus de la moitié (57,1%) sont des universitaires détenant un baccalauréat en administration. Certains détiennent également une maîtrise en administration (23,8%) ou en comptabilité (23,8%). Ils sont en grande partie très expérimentés avec plus 10 ans d'expérience en audit interne (61,9%), et plus de cinq ans comme responsable de la fonction d'audit interne (57,1%).

**Tableau 5.1**

Caractéristiques des organisations participantes et de leur fonction d'audit interne

<b>Organisation</b>							
Type			n				%
Cotée en bourse			12				57,2
au Canada			10				
au Canada et aux États-Unis			2				
Privée			4				19
Secteur public/ gouvernemental			4				19
Sans but lucratif			1				4,8
Principale industrie	n	%			n	%	
Services <sup>a</sup>	7	33,3	Transport			2	9,5
Télécommunications/TI/Média	3	14,3	Autres			1	4,8
Fabrication	3	14,3	Pétrole et gaz <sup>b</sup>			1	4,8
Services publics	2	9,5					
Ventes au détail / en gros	2	9,5					
Employés	n	Moyenne	Médiane	Écart-type	Min	Max	
Nombre d'employés à temps complet	21	14 336,67	5 000	20 213,36	170	68 000	
<b>Fonction d'audit interne</b>							
Existence et Ressources	n	Moyenne	Médiane	Écart-type	Min	Max	
Nombre d'années d'existence	21	15,29	10	11,83	2	40	
Nombre d'auditeurs internes (équivalent à temps complet)	21	7,92	6	6,24	2	23	
Nombre de ressources externes / imparties (équivalent à temps complet)	15	0,58	0	0,95	0	3	
Budget de fonctionnement					n	%	
Entre 300 001 \$ et 600 000 \$					8	38,1	
Entre 600 001 \$ et 1 500 000 \$					8	38,1	
Entre 1 500 001 \$ et 2 000 000 \$					2	9,5	
Entre 2 000 001 \$ et 3 000 000 \$					2	9,5	
Plus de 3 000 000 \$					1	4,8	

<sup>a</sup> Un répondant a coché également Télécommunications/TI/Média.<sup>b</sup> Un répondant a coché également Services publics.

**Tableau 5.2**  
Caractéristiques des répondants

Caractéristiques		n	(%)
Titre du poste	Directeur de l'audit interne	14	66,7
	VP audit interne	2	9,5
	Autres (Chef ou Directeur)	5	23,8
Nombre d'années membre de l'IIA	1-5 ans	5	23,8
	6-10 ans	5	23,8
	Plus de 10 ans	11	52,4
Expérience en audit interne	1-5 ans	3	14,3
	6-10 ans	5	23,8
	Plus de 10 ans	13	61,9
Expérience comme responsable de l'audit interne	1-5 ans	4	19,1
	6-10 ans	9	42,8
	Plus de 10 ans	3	14,3
Expérience dans l'organisation	Moins de 6 ans	11	52,5
	6-10 ans	8	38
	Plus de 10 ans	2	9,5
Formation académique	Diplôme de 2 <sup>e</sup> cycle		
	Administration	5	23,8
	Comptabilité	5	23,8
	Diplôme de 1 <sup>er</sup> cycle		
	Administration	12	57,1
	Comptabilité	2	9,5
	Psychologie	1	4,8
	Info gestion	1	4,8
Titre professionnel ou certification	Comptable professionnel agréé (CPA) (CA, CMA, CGA)	19	90,5
	Certified Internal Auditor (CIA)	7	33,3
	Certification in Risk Management Assurance (CRMA)	6	28,6
	Certification in Control Self-Assessment (CCSA)	2	9,5
	Certified Fraud Examiner (CFE)	2	9,5
	Autres	2	9,5
	Certified Government Auditing Professional (CGAP)	1	4,8
	Certified Financial Services Auditor (CFSA)	1	4,8
	Certified Information Systems Auditor (CISA)	1	4,7

## 6. Résultats

Nous présentons d'abord une analyse descriptive de la relation de partenariat entre l'audit interne et la direction et de l'objectivité des auditeurs internes. L'analyse descriptive est suivie d'une analyse de corrélation. Outre les statistiques descriptives présentées à l'égard de chaque construit, des statistiques descriptives détaillées sont présentées à l'Appendice B.

### 6.1 Relation de partenariat entre l'audit interne et la direction

Le Tableau 6.1 présente les statistiques descriptives relatives aux variables utilisées pour mesurer la relation de partenariat entre l'audit interne et la direction à savoir la proportion des activités de conseil, l'utilisation de l'audit interne comme terrain d'entraînement de futurs dirigeants et l'interaction entre l'audit interne et la direction.

**Tableau 6.1**  
Statistiques descriptives - Relation de partenariat entre l'audit interne et la direction (n=21)

Variabes	Nombre de questions	Alpha de Cronbach	Moyenne	Médiane	Écart type	Min	Max
Proportion des activités de conseil	1	s.o.	32,86	30,00	20,59	10	90
Utilisation de l'audit interne comme terrain d'entraînement de futurs dirigeants	6	0,90	3,07	2,67	1,53	1	5,83
Interaction de l'audit interne avec la direction	12	0,83	5,19	5,08	1,04	3,33	7

L'analyse des données recueillies des répondants montre que la fonction d'audit interne des organisations participant au sondage attribue plus de temps aux activités d'assurance (67,14%) qu'aux activités de conseil (32,86%). Les activités qu'elle priorise parmi les activités d'assurance sont l'audit du processus opérationnel (27,95% en moyenne), l'audit des risques financiers (24,05%), l'audit de conformité (18,43%) et l'audit des risques TI (16,81%) (App. B). La proportion d'activité de conseil étant faible, elle est indicatrice d'une relation de partenariat peu développée entre l'audit interne et la direction.

La fiabilité de la mesure « utilisation de l’audit interne comme terrain d’entraînement de futurs dirigeants » est très satisfaisante (0,90; Tabl. 6.1) comparativement au seuil acceptable de 0,70 indiqué par Nunnally et Bernstein (1994). Ils suggèrent aussi que les organisations utilisent peu la fonction d’audit interne comme un terrain d’entraînement pour les futurs dirigeants (moyenne de 3,07 sur 7). En effet, 57,1% (App, B, note a) des répondants indiquent que, dans leur organisation, il est peu probable qu’un auditeur interne soit transféré à un poste de dirigeant. Ainsi, cette faible utilisation de l’audit interne comme terrain d’entraînement de futurs dirigeants est indicatrice d’une relation de partenariat peu développée entre l’audit interne et la direction.

La fiabilité de la mesure composite « interaction de l’audit interne avec la direction’ » est satisfaisante avec un Alpha de Cronbach de 0,83 (Tabl. 6.1). Par ailleurs, les résultats indiquent une interaction de l’audit interne avec la direction (moyenne de 5,19 sur 7). Cette interaction est telle que, la direction perçoit les auditeurs internes comme des partenaires (moyenne 5,38 sur 7) (App. B). Elle est indicatrice d’une relation de partenariat développée entre l’audit interne et la direction (ce qui diffère de ce que suggèrent les deux mesures précédentes).

## 6.2 Objectivité des auditeurs internes

Le Tableau 6.2 montre que les organisations participantes mettent en place au sein de leur fonction d’audit interne des pratiques et politiques afin de préserver l’objectivité des auditeurs internes (moyenne de 5,78 sur 7). De plus, la valeur acceptable de l’Alpha de Cronbach (0,77) suggère que ces pratiques et politiques sont une mesure fiable. Ces différentes pratiques et politiques sont présentées à l’Appendice B (sous Objectivité des auditeurs internes).

**Tableau 6.2**  
Statistiques descriptives - Objectivité des auditeurs internes (n=21)

Variables	Nombre de questions	Alpha de Cronbach	Moyenne	Médiane	Écart type	Min	Max
Pratiques et politiques de la fonction d’audit interne	10	0,77	5,78	5,90	0,83	4	7

6.3 Association entre la relation de partenariat entre l'audit interne et la direction et l'objectivité des auditeurs internes.

**Tableau 6.3**  
Matrice de corrélations de Pearson (n=21)

Variables	1	2	3	4
<i>Relation entre l'audit interne et la direction</i>				
1- Proportion des activités de conseil	1			
2- Utilisation de l'audit interne comme terrain d'entraînement de futurs dirigeants	0,158	1		
3- Interaction de l'audit interne avec la direction	-0,051	-0,014	1	
<i>Objectivité des auditeurs internes</i>				
4- Pratiques et politiques de la fonction d'audit interne	-0,303	-0,013	0,451*	1

\*Corrélations significatives au niveau 0,05 (bilatéral).

Le Tableau 6.3 présente les corrélations entre les mesures de la relation de partenariat et l'objectivité des auditeurs internes. L'interaction de l'audit interne avec la direction et les pratiques et politiques de la fonction d'audit interne est significative (0,451; valeur p = 0,04). Ainsi, plus l'interaction entre l'audit interne et la direction est élevée, plus les organisations mettent en place des pratiques et des politiques au sein de la fonction d'audit interne afin de préserver l'objectivité des auditeurs internes. Ce résultat supporte notre hypothèse suggérant une association de la relation de partenariat entre l'audit interne et la direction et l'objectivité des auditeurs internes.

Il est à noter que la faible taille de l'échantillon réduit la probabilité de trouver une relation positive et significative entre les pratiques et politiques de la fonction d'audit interne et la proportion des activités de conseil. Ceci se traduit par une corrélation qui est très près d'être significative au seuil de 5% (-0,303). Cette corrélation devrait faire l'objet de recherches ultérieures.

## 7. Conclusion

Les résultats descriptifs suggèrent que les auditeurs internes font plus d'activités d'assurance que d'activités de conseil. Les fonctions d'audit interne ne sont pas vraiment utilisées comme terrain d'entraînement pour les futurs dirigeants si bien que la probabilité qu'un auditeur soit transféré à un poste de dirigeant est faible. Néanmoins, il existe une grande interaction entre l'audit interne et la direction, ce qui est susceptible de favoriser le développement d'une relation de partenariat entre l'audit interne et la direction. Les résultats descriptifs montrent également que les fonctions d'audit interne ont mis en place de nombreuses pratiques et politiques en vue d'assurer l'objectivité des auditeurs internes.

L'analyse de corrélation suggère pour sa part qu'il existe une association positive entre la relation de partenariat entre l'audit interne et la direction et l'objectivité des auditeurs internes, à en juger par la corrélation significative observée entre "l'interaction entre l'audit interne et la direction" et les "pratiques et politiques mises en place au sein de la fonction d'audit interne pour préserver l'objectivité des auditeurs internes". Ainsi, plus la relation de partenariat entre l'audit interne et la direction est étroite, plus la fonction d'audit interne est dotée de pratiques et politiques susceptibles d'assurer de l'objectivité de leurs auditeurs internes. En d'autres mots, plus cette relation est étroite, plus les auditeurs internes sont susceptibles d'être objectifs en raison des mesures mises en place.

Cette étude apporte une contribution à la littérature existante parce que les résultats permettront de mieux comprendre le contexte pouvant engendrer ou nourrir une relation de partenariat entre l'audit interne et la direction et comment les organisations, notamment les responsables de l'audit interne, peuvent s'y prendre pour préserver l'objectivité de leurs auditeurs internes. Les auditeurs externes tireront également profit de cette étude qui leur donne un indicateur sur lequel se baser pour évaluer l'objectivité de la fonction d'audit interne en vue d'utiliser ses travaux. De plus, les résultats documentent la menace que représente une telle relation sur l'objectivité dans une organisation où la fonction d'audit interne ne dispose pas de pratiques et politiques adéquates et efficaces, et peuvent conséquemment sensibiliser l'IIA à régler le sujet. Conscient de cette menace, l'auditeur interne pourra donc être plus prudent en gardant à l'esprit que même si une relation solide avec la direction est essentielle pour le fonctionnement efficace

de l'activité d'audit interne (Sarens et De Beelde, 2006), elle peut aussi constituer une menace à l'objectivité.

Bien que cette étude apporte une certaine contribution à la littérature restreinte existant sur la relation de partenariat entre l'audit interne et la direction et l'objectivité des auditeurs internes, elle comporte des limites. Ne pouvant observer l'objectivité des auditeurs internes, nous avons utilisé une variable de substitution, i.e. les pratiques et politiques mises en place au sein des fonctions d'audit interne pour préserver l'objectivité des auditeurs internes. Cette variable de substitution n'a pu mesurer toutes les dimensions du construit, entraînant ainsi une limite à la validité de construit. Ajoutons que l'échantillon est limité aux organisations dont le responsable de l'audit interne est membre de l'IIA - Section Montréal. De plus, bien que nous ayons reçu un nombre de questionnaires remplis intéressant en terme relatif (48,8%), ce nombre est faible en terme absolu (21). Pour ces deux raisons, les résultats de l'étude ne peuvent pas être généralisés à l'ensemble des organisations, bien qu'ils reflètent la réalité d'organisations montréalaises ayant une fonction d'audit interne.

Compte tenu de ces limites et du fait que très peu d'études examinent dans quelle mesure la relation de partenariat entre l'audit interne et la direction est associée à l'objectivité des auditeurs internes, il serait pertinent de la reprendre en utilisant un plus grand échantillon et en intégrant les variables dans un modèle qui prendrait notamment en considération l'industrie et la taille de l'organisation, ce qui n'a pu être fait ici en raison de la taille limitée de l'échantillon. Des auteurs pourraient également chercher à vérifier empiriquement si les mesures mises en place par les organisations peuvent préserver l'objectivité des auditeurs internes dans le cas où la fonction d'audit interne est utilisée comme terrain d'entraînement des futurs dirigeants.

## APPENDICE A

### EXTRAITS DU QUESTIONNAIRE

#### RELATION DE PARTENARIAT ENTRE L'AUDIT INTERNE ET LA DIRECTION

1. Veuillez indiquer le pourcentage *approximatif* du temps de la fonction d'audit interne (FAI) alloué : (%)
  - a) aux activités d'assurance (incluant audit TI et investigation des fraudes).
  - b) aux activités de conseil (consultations formelles et informelles).
  
2. Veuillez indiquer dans quelle mesure vous êtes en accord avec chacun des énoncés suivants. (*Échelles de 1 à 7*)
  - a) L'audit interne est utilisé comme un tremplin pour accéder à un poste de dirigeant.
  - b) Une expérience en audit interne contribue à l'avancement à un poste de dirigeant.
  - c) Des auditeurs internes seront transférés à un poste de dirigeant à un stade ultérieur de leur carrière.
  - d) Le transfert d'un auditeur interne à un poste de dirigeant est prévisible dans la prochaine année.
  - e) Par le passé, des auditeurs internes d'expérience ont accédé à un poste de dirigeant.
  - f) Il est possible qu'une personne dont le travail fait l'objet d'une mission d'assurance par l'audit interne devienne éventuellement le supérieur d'un auditeur interne.
  
3. Quelle est la période généralement passée au sein de la FAI avant un transfert à un poste de dirigeant ?
  - Moins d'un an;
  - 1-2 ans;
  - 2-3 ans;
  - 3-4 ans;
  - Plus de 4 ans;Peu probable que les auditeurs internes soient transférés à un poste de dirigeant.
  
4. Veuillez indiquer dans quelle mesure vous êtes en accord avec chacun des énoncés suivants (*Échelles de 1 à 7*).
  - a) Le directeur général contribue à la planification de l'audit interne.
  - b) Le directeur des finances contribue à la planification de l'audit interne.
  - c) Un autre membre de la direction contribue à la planification de l'audit interne.
  - d) La direction passe en revue la planification de l'audit interne et les ressources requises.
  - e) La direction approuve la planification de l'audit interne et les ressources requises.
  - f) La direction passe en revue les objectifs, les rôles et responsabilités, ainsi que la performance de l'audit interne en fonction de la planification établie.
  - g) La direction supporte les activités quotidiennes de l'audit interne.
  - h) La direction a une communication directe et ouverte avec l'audit interne.
  - i) La direction réagit aux recommandations de l'audit interne.
  - j) La direction surveille la mise en place des plans d'actions résultant des recommandations de l'audit interne.

- k) La direction garde l'audit interne informé quant aux plans d'action résultant de ses recommandations.
  - l) La direction de l'organisation perçoit les auditeurs internes comme ses partenaires.
5. En moyenne, pendant combien d'années un auditeur interne travaille-t-il au sein de la FAI de votre organisation ?
- Moins d'un 1 an;
  - 1-3 ans;
  - 3-5 ans;
  - Plus de 5 ans.
6. Le budget alloué à la FAI est approuvé par :
- le comité d'audit du conseil d'administration;
  - le conseil d'administration;
  - le secrétaire général;
  - le directeur général;
  - le directeur des finances;
  - autres.

## **OBJECTIVITÉ DES AUDITEURS INTERNES**

7. La FAI est-elle accréditée (ou en voie de l'être) en vertu du programme d'assurance qualité de l'*Institute of Internal Auditors (IIA)*? (*Oui, non*).
8. Veuillez indiquer dans quelle mesure vous êtes en accord avec chacun des énoncés suivants. (*Échelles de 1 à 7*)
- a) La FAI applique un programme d'assurance qualité pour s'assurer notamment de la qualité des rapports produits par les auditeurs interne.
  - b) La FAI a une charte écrite décrivant ses rôles et responsabilités qu'elle revoit périodiquement.
  - c) La FAI est engagée à maintenir l'objectivité des auditeurs internes.
  - d) La FAI applique une politique pour éviter les conflits d'intérêt.
  - e) La FAI applique une politique de rotation pour répartir les activités entre les auditeurs Internes.
  - f) Les auditeurs internes n'effectuent jamais de missions d'assurance sur les activités auxquelles ils ont participé.
  - g) La promotion et la rémunération du responsable de l'audit interne sont faites sur décision du comité d'audit.
  - h) Seul le comité d'audit peut mettre à pied le responsable de l'audit interne.
  - i) Le comité d'audit accorde son plein appui à la FAI.
  - j) Tout travail de la FAI relève du comité d'audit.

## APPENDICE B

### STATISTIQUES DESCRIPTIVES DÉTAILLÉES

#### RELATION DE PARTENARIAT ENTRE L'AUDIT INTERNE ET LA DIRECTION

Variables	n	Moyenne	Médiane	Écart type	Min	Max
Répartition du temps de la FAI	21					
Activités d'assurance		67,14	70	20,59	10	90
Audit de processus opérationnels.		27,95	25	14,37	10	70
Audit de conformité		18,43	17	9,24	10	45
Audit des risques financiers		24,05	20	15,58	5	60
Audit des risques TI		16,81	20	6,38	5	30
Investigation des fraudes et irrégularités.		10,71	10	5,03	2	20
Autres activités		7,82	10	7,10	0	20
Activités de conseil		32,86	30	20,59	10	90
Utilisation de l'audit interne (AI) comme terrain d'entraînement de futurs dirigeants <sup>a</sup>	21					
Utilisation de l'AI comme tremplin		3,14	3,00	1,74	1	7
Contribution de l'expérience en AI à l'avancement à un poste de dirigeant		3,62	3,00	2,06	1	7
Transfert des auditeurs internes à un poste de dirigeant à un stade ultérieur de leur carrière		3,52	4,00	1,60	1	6
Transfert d'un auditeur interne à un poste de dirigeant prévisible dans la prochaine année		2,62	2,00	1,75	1	6
Accès par le passé des auditeurs internes d'expérience à un poste de dirigeant		2,95	2,00	2,22	1	7
Possibilité qu'une personne auditée dans une mission d'assurance devienne supérieur d'un auditeur interne		2,57	2,00	1,80	1	6
Interaction de l'audit interne (AI) avec la direction <sup>b</sup>	21					
Contribution du directeur général à la planification de l'audit interne		4,38	5,00	1,86	1	7
Contribution du directeur des finances à la planification de l'AI		4,62	5,00	1,80	1	7
Contribution d'un autre membre de la direction à la planification de l'AI	*	4,76	5,00	2,10	1	7
Passation en revue de la planification de l'AI et les ressources requises par la direction		5,10	6,00	1,81	1	7
Approbation de la planification de l'AI et les ressources requises par la direction		4,86	6,00	2,03	1	7
Passation en revue par la direction des objectifs, des rôles et responsabilités, ainsi que la performance de l'AI en fonction de la planification établie		4,24	5,00	2,23	1	7
Support de la direction aux activités quotidiennes de l'AI		5,95	6,00	1,32	2	7
Communication directe et ouverte de la direction avec l'AI		5,90	6,00	1,34	2	7
Réaction de la direction aux recommandations de l'AI		6,10	7,00	1,26	2	7
Surveillance de la direction de la mise en place des plans d'actions résultant des recommandations de l'AI		5,48	5,00	1,21	4	7
Information continue de la direction à l'AI en rapport aux plans d'action résultant de ses recommandations		5,48	5,00	1,40	3	7
Perception des auditeurs internes par la direction comme ses partenaires		5,38	6,00	1,40	1	7
<sup>a</sup> Période généralement passée au sein de la fonction d'audit interne avant un transfert à un poste de dirigeant:			n			%
2-3 ans			1			4,8
3-4 ans			1			4,8
plus de 4 ans			7			33,3
peu probable que les auditeurs internes soient transférés à un poste de dirigeant			12			57,1

## RELATION DE PARTENARIAT ENTRE L'AUDIT INTERNE ET LA DIRECTION (suite)

<sup>b</sup> En moyenne, nombre d'années pendant lesquelles un auditeur interne travaille au sein de la fonction d'audit interne de l'organisation:		
	n	%
Moins d'un 1 an	1	4,8
1-3 ans	3	14,3
3-5 ans	7	33,3
plus de 5 ans	10	47,6
<sup>b</sup> Budget alloué à la fonction d'audit interne approuvé par		
	n	%
le comité d'audit et le directeur des finances	5	23,8
le comité d'audit du conseil d'administration	4	19
le directeur des finances	4	19
autres	3	14,3
le comité d'audit et le directeur général	3	14,3
le conseil d'administration	1	4,8
le comité d'audit, le directeur général et le directeur des finances	1	4,8

## OBJECTIVITÉ DES AUDITEURS INTERNES

Variables	n	Moyenne	Médiane	Écart type	Min	Max
Pratiques et politiques	21					
La FAI applique un programme d'assurance qualité pour s'assurer notamment de la qualité des rapports produits par les auditeurs internes.		5,90	6,00	1,09	3	7
La FAI a une charte écrite décrivant ses rôles et responsabilités qu'elle revoit périodiquement.		6,57	7,00	0,68	5	7
La FAI est engagée à maintenir l'objectivité des auditeurs internes.		6,62	7,00	0,80	4	7
La FAI applique une politique pour éviter les conflits d'intérêt.		6,43	7,00	0,98	4	7
La FAI applique une politique de rotation pour répartir les activités entre les auditeurs internes.		4,05	4,00	2,48	1	7
Les auditeurs internes n'effectuent jamais de missions d'assurance sur les activités auxquelles ils ont participé	*	5,45	6,00	1,88	1	7
La promotion et la rémunération du responsable de l'audit interne sont faites sur décision du comité d'audit.		5,33	5,00	1,74	1	7
Seul le comité d'audit peut mettre à pied le responsable de l'audit interne.		5,05	5,00	1,77	1	7
Le comité d'audit accorde son plein appui à la FAI.		6,67	7,00	0,80	4	7
Tout travail de la FAI relève du comité d'audit.		5,76	6,00	1,45	1	7
Accréditation (ou en voie de l'être) de la FAI en vertu du programme d'assurance qualité de l' <i>Institute of Internal Auditors (IIA)</i>				n		%
Oui				7		33,3
Non				14		66,7

\*Le nombre de répondants à ces énoncés est inférieur à 21

## BIBLIOGRAPHIE

- Ahlawat, S. S. et Lowe, D. J. (2004). An examination of internal auditor objectivity: in-house versus outsourcing. *Auditing*, 23(2), 147-158.
- Ahmad, Z. et Taylor, D. (2009). Commitment to independence by internal auditors: the effects of role ambiguity and role conflict. *Managerial auditing journal*, 24(9), 899-925.
- Bou-Raad, G. (2000). Internal auditors and a value-added approach: the new business regime. *Managerial auditing journal*, 15(4), 182-186.
- Brody, R. G. et Lowe, D. J. (2000). The new role of the internal auditor: implications for internal auditor objectivity. *International journal of auditing*, 4(2), 169-176.
- Christopher, J., Leung, P. et Sarens, G. (2007). An exploratory study on internal audit independence in Australia. *The Accounting and finance association of Australia and New Zealand*, 38,
- Christopher, J., Sarens, G. et Leung, P. (2009). A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia. *Accounting, auditing & accountability journal*, 22(2), 200-220.
- Church, B.K. et Schneider, A. (1992). Internal auditor involvement in internal control system design: is objectivity impaired? *Journal of applied business research*, 8(4), 15.
- Cohen, J., Krishnamoorthy, G. et Wright, A. (2004). The corporate governance mosaic and financial reporting quality. *Journal of accounting literature*, 23, 87.
- European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA). (2005). Position paper: *Internal auditing in Europe*.
- Goodwin, J. et Yeo, T. Y. (2001). Two factors affecting internal audit independence and objectivity: evidence from Singapore. *International journal of auditing*, 5(2), 107-125.
- Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A. et Church, B. K. (2004). The role of the internal audit function in corporate governance: a synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of accounting literature*, 23(5), 194.
- Haas, L. D. (2001). The bottom line. *The internal auditor*, 58(3), 88.
- Katz, D. et Kahn, R. L. (1978). *The social psychology of organizations* (2<sup>ème</sup> édition). New York, NY: John Wiley & Sons Inc.
- Loi de sécurité financière (LSF). (2003). *Loi n° 2003-706 du 1<sup>er</sup> août 2003 de sécurité financière*. <http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000000428977>
- Mihret, D. G. et Admassu, M. A. (2011). Reliance of external auditors on internal audit work: a corporate governance perspective. *International business research*, 4(2), 67-79.

- Munro, L. et Stewart, J. (2010). External auditors' reliance on internal audit: the impact of sourcing arrangements and consulting activities. *Accounting and finance*, 50(2), 371-394.
- Muqattash, R. (2011). The effect of the factors in the internal audit department on the internal auditors objectivity in the banks operating in the United Arab Emirates: a field study. *Journal of international management studies*, 6(3), 92-100.
- Mutchler, J. F. (2003). *Independence and objectivity: a framework for research opportunities in internal auditing*. Altamonte Springs, Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Nunnally J.C. et Bernstein I.H. (1994), *Psychometric theory* (3e éd.), New York: WCB/McGraw-Hill
- Paape, L. (2007). *Corporate governance: the impact on the role, position, and scope of services of the internal audit function*. Rotterdam, Hollande: Erasmus Research Institute of Management (ERIM).
- Patole, O. (2006). Présentation de la Loi de Sécurité Financière (LSF). <http://www.xmco.fr/article-lsf.html>.
- Plumlee, R. D. (1985). The standard of objectivity for internal auditors: memory and bias effects. *Journal of accounting research*, 23(2), 683-699.
- Renard, J. et Chaplain, J. M. (2006). *Théorie et pratique de l'audit interne*. (6<sup>e</sup> édition). Paris, France: Éditions de l'organisation.
- Rose, A. M., Rose, J. M. et Norman, C. S. (2013). Is the objectivity of internal audit compromised when the internal audit function is a management training ground? *Accounting and finance*, 53(4), 1001-1019.
- Roussy, M. (2011). *Une typologie de rôles et de stratégies de gestion de rôles conflictuels: l'auditeur interne dans un contexte d'organisations gouvernementales québécoises*. Montréal, Québec: Service de l'enseignement des sciences comptables, HEC-Montréal.
- Sarbanes-Oxley (SOX). (2002). *Public company accounting reform and investor protection act*. US Federal Law.
- Sarens, G. et De Beelde. I. (2006). The relationship between internal audit and senior management: a qualitative analysis of expectations and perceptions. *International journal of auditing*, 10(3), 219-241.
- Schneider, A. (2003). An examination of whether incentive compensation and stock ownership affect internal auditor objectivity. *Journal of managerial issues*, 15(4), 486-497.
- Schneider, A. (2008). The relationship between internal audit and corporate management. *Internal auditing*, 23(5), 12-20.
- Seganish, W. M. et Holler, N. C. (2004). Complying with the Sarbanes-Oxley ethics requirements. *Internal auditing*, 19(4), 22-27.

- Selim, G., Woodward, S. et Allegrini, M. (2009). Internal auditing and consulting practice: a comparison between UK/Ireland and Italy. *International journal of auditing*, 13(1), 9-25.
- Stewart, J. et N. Subramaniam. (2010). Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities. *Managerial auditing journal*, 25(4), 328-360.
- The Institute of Internal Auditors (IIA). (2001). *Independence and objectivity: a framework for internal auditors*. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors (IIA).
- The Institute of Internal Auditor (IIA). (2011). *Code de déontologie*. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors (IIA), Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes (IFACI).
- The Institute of Internal Auditor (IIA). (2011). *Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne*. Altamonte Springs, Florida: Institute of Internal Auditors (IIA), Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes (IFACI).
- The Institute of Internal Auditor (IIA). (2014). *Mission and history. About IIA* <https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx>