Déontologie et pressions

Donner de l'aplomb à l'audit interne

GOUVERNANCE

Gros plan

Dr. Larry E. Rittenberg
PhD, CIA, CPA

The IIA Research Foundation | CBOK
The Global Internal Audit Common Body of Knowledge

Avec le soutien de

Larry Harrington, CIA, CRMA, QIAL
Président 2015-2016 du
Conseil d'administration de l'IIA Global

À propos du CBOK

CHIFFRES CLÉS

14 518* répondants

166 pays

23 langues

NIVEAUX HIÉRARCHIQUES

Responsables de l'audit interne	26%
Directeurs de missions ou *senior managers*	13%
Superviseurs ou *managers*	17%
Auditeurs internes	44%

*Le taux de réponse varie selon les questions.

Le CBOK *(Common Body of Knowledge)* est la plus grande étude actuellement menée sur l'audit interne à l'échelle mondiale. Elle comprend notamment des enquêtes auprès des professionnels de l'audit interne et de leurs parties prenantes. L'enquête mondiale sur la pratique de l'audit interne, qui apporte une vision complète des activités et des caractéristiques de la profession partout dans le monde, fait partie des éléments fondamentaux du CBOK 2015. Ce projet s'appuie sur deux enquêtes internationales réalisées précédemment sur le même sujet par la Fondation de la Recherche de l'IIA, en 2006 (9 366 réponses) et en 2010 (13 582 réponses).

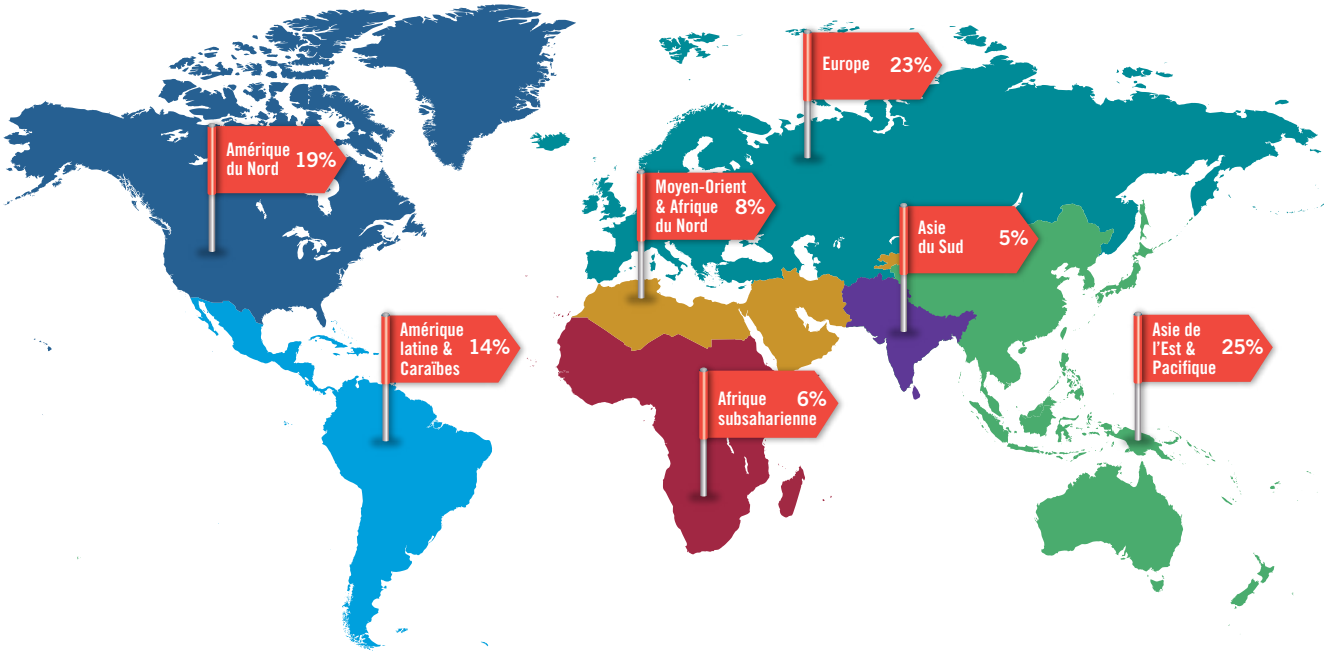
Les rapports de l'enquête seront publiés une fois par mois jusqu'en juillet 2016 et pourront être téléchargés gratuitement grâce à la généreuse contribution d'individus et d'organisations professionnelles, mais également de chapitres et d'instituts de l'IIA. Plus de 25 rapports devraient voir le jour, sous trois formes de :

- des rapports portant sur des thématiques générales ;
- des gros plans approfondissant des problématiques clés ;
- des faits marquants concernant un thème ou une région spécifique.

Ces rapports s'intéresseront à différentes problématiques réparties selon huit catégories, parmi lesquelles les technologies liées aux systèmes d'information (SI), les risques, et la gestion des talents.

Rendez-vous sur le site du CBOK Resource Exchange à l'adresse www.theiia.org/goto/CBOK pour télécharger les derniers rapports, au fur et à mesure de leur publication.

Enquête 2015 du CBOK sur les pratiques de l'audit interne : répartition géographique des participants



Note : Les zones géographiques correspondent aux catégories définies par la Banque mondiale. Concernant l'Europe, moins de 1 % des répondants étaient originaires d'Asie centrale. Les réponses à l'enquête ont été recueillies entre le 2 février et le 1er avril 2015. Le lien hypertexte vers l'enquête avait été diffusé via une liste d'adresses électroniques, les sites Internet de l'IIA, des lettres d'information et les réseaux sociaux. Les questionnaires partiellement remplis ont été inclus dans l'analyse dès lors que les informations sur la population interrogée étaient complètes. Dans les rapports du CBOK 2015, les questions spécifiques sont intitulées Q1, Q2, etc. La liste complète des questions est disponible sur le site du CBOK Resource Exchange.

Les thèmes du CBOK

Le futur

Les perspectives internationales

La gouvernance

La gestion du service

Les risques

Normes et certifications

La gestion des talents

Les technologies

Table des matières

Synthèse 4

Introduction 5

1 Cadre de référence relatif à la déontologie et aux pressions en audit interne 8

2 Leviers de gouvernance et de déontologie selon le CBOK 14

3 Pressions visant à faire modifier ou supprimer des constats d'audit 23

Conclusion 31

Synthèse

Le jugement et les valeurs déontologiques fondamentales des auditeurs internes sont souvent mis à l'épreuve. La valeur ajoutée de la profession repose sur leurs réactions en pareilles circonstances. Ce rapport présente une synthèse des résultats de l'édition 2015 de l'enquête mondiale du CBOK sur la pratique de l'audit interne concernant l'éthique et la déontologie au sein de la profession. Il fournit en outre un cadre de référence permettant d'analyser les règles déontologiques de l'audit interne et les pressions subies.

Si tous les auditeurs internes sont potentiellement amenés à subir des pressions d'ordre éthique au moins une fois dans leur carrière, les résultats de l'enquête du CBOK révèlent que la nature de ces pressions varie nettement d'une région à l'autre. Ils pointent également des différences concernant le soutien apporté à la fonction lorsque les auditeurs internes sont confrontés à de tels dilemmes.

L'importance des codes de déontologie et les responsabilités de l'audit interne y afférentes se sont renforcées depuis l'édition 2010 de l'enquête du CBOK. Néanmoins, celle de 2015 démontre qu'il existe encore de nombreux axes d'amélioration de l'environnement éthique. Bien trop d'organisations n'ont ni code de conduite ni code de déontologie – en particulier dans le secteur public – et bon nombre d'auditeurs internes sont peu voire non formés au Code de déontologie de l'IIA. Les audits ayant trait à l'environnement éthique sont relativement rares et, d'après les données, il peut s'avérer difficile de réaliser un tel audit dans une organisation dépourvue de code de déontologie.

Un environnement idéal se caractériserait par la possibilité, pour les auditeurs internes, de systématiquement présenter leurs constats sans avoir à craindre de représailles à leur encontre. Malheureusement, ils n'ont pas toujours cette possibilité. Les conséquences sont parfois néfastes pour ceux qui résistent aux pressions visant à leur faire modifier leurs constats : baisse de salaire, mutation forcée à un autre poste, et même… licenciement.

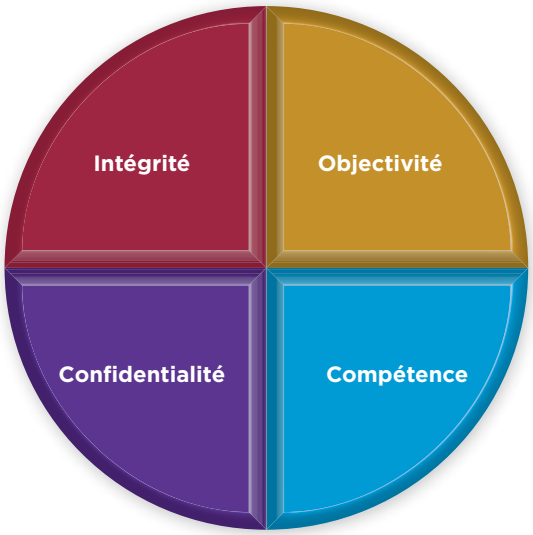
La profession d'audit interne ne saurait exister sans un socle solide reposant sur un engagement en faveur d'un comportement déontologique. Le cadre de référence fourni dans ce rapport témoigne incontestablement de la nécessité, pour les auditeurs internes, d'adopter le Code de déontologie de l'IIA, afin de savoir comment réagir face aux pressions d'ordre éthique.

Introduction

“Quelle que soit la qualité de leur formation, tous les auditeurs internes voient nécessairement leur jugement et leurs valeurs déontologiques fondamentales mis à l'épreuve. La valeur ajoutée de la profession repose sur leurs réactions face aux pressions.”

La profession d'audit interne ne saurait exister sans un socle solide reposant sur un engagement en faveur d'un comportement déontologique. Le Code de déontologie de l'IIA (voir **Tableau 1**) s'appuie sur quatre piliers fondamentaux : l'intégrité, l'objectivité, la confidentialité et la compétence (voir **Figure 1**). Ces composantes sont caractéristiques d'un comportement exemplaire dans la profession d'audit interne.

Figure 1 Principes du Code de déontologie de l'IIA



Pourquoi avoir retenu ces quatre piliers ? Parce que les auditeurs internes s'appuient sur leur robustesse pour :

1. gagner la confiance des utilisateurs des rapports d'audit interne, notamment celle des instances de gouvernance ;
2. orienter les auditeurs internes qui sont confrontés à des pressions susceptibles d'influencer leur jugement ;
3. éviter de s'engager dans des activités qui pourraient ébranler cette confiance ;
4. assurer une communication et une analyse transparentes des constats d'audit.

Point de vue : Les garants de l'intégrité

« L'intégrité d'une organisation ne supplantera jamais l'intégrité de ceux qui élaborent, mettent en oeuvre et pilotent le système de contrôle interne ».

— Michael Brozzetti, Président de Boundless LLC (cabinet de conseil et d'audit interne)

Pressions pesant sur la performance de l'audit interne

La profession d'audit interne repose sur le concept de « création de valeur ». L'importance de ce concept transparaît tout au long du Cadre de référence international des pratiques professionnelles (CRIPP), qui définit la mission de l'audit interne comme suit : « Accroître et préserver la valeur de l'organisation en donnant avec objectivité une assurance, des conseils et des points de vue fondés sur une approche par les risques. »
Le concept de « création de valeur » est tellement fondamental qu'il s'inscrit au cœur même de la définition officielle de l'audit interne proposée par l'IIA :

> *« L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité. »*[*]

[*] https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx

De toute évidence, une fonction d'audit interne efficace et efficiente est primordiale pour accroître et préserver la valeur d'une organisation. Cependant, en dépit de leur indépendance, les auditeurs internes subissent régulièrement des pressions visant à leur faire modifier, voire omettre, certains de leurs constats. D'après une récente étude, sur 500 responsables de l'audit interne, plus de la moitié (54 %) se sont vus demander de supprimer un constat d'audit important au moins une fois. De même, 49 % des auditeurs internes interrogés dans le cadre du rapport *Pressions politiques sur l'audit interne* se sont vus demander, au moins une fois, de ne pas auditer des domaines à risque pourtant inclus dans le plan d'audit interne. Deux groupes de réflexion ont par ailleurs corroboré ces résultats.[*]

L'édition 2015 de l'enquête du CBOK sur la pratique de l'audit interne a révélé que rares étaient les auditeurs internes qui avaient bénéficié d'une formation sur les *Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne* (les *Normes*) ou encore sur le Code de déontologie de l'IIA. Dans bon nombre d'organisations en effet, le Code de déontologie de l'IIA est subsidiaire au code de conduite de l'organisation. Ce n'est peut-être pas une mauvaise chose. Par exemple, lorsqu'une organisation possède une excellente gouvernance, une culture et un code de conduite robustes, ainsi qu'un Conseil et/ou un comité d'audit impliqué, alors son code de conduite interne peut suffire en termes de recommandations déontologiques. Ce constat se vérifie notamment lorsque l'audit interne bénéficie de tous les accès nécessaires et peut examiner les domaines à risque pour accroître et préserver la valeur de son organisation. Dans la plupart des cas, le Code de déontologie de l'IIA et le code de conduite de l'organisation peuvent contribuer conjointement à renforcer son excellence.

Des recherches mettent en évidence un autre élément influant sur les comportements déontologiques : la culture de l'organisation, cet ensemble de règles tacites qui définit les comportements considérés comme acceptables au sein de l'organisation. Il convient néanmoins de noter qu'une telle culture peut évoluer rapidement. Nombreuses sont les organisations autrefois réputées exemplaires sur le plan éthique qui se sont transformées rapidement et radicalement pour répondre à des exigences de bénéfices à court terme.[**]

Enjeux déontologiques et pressions au niveau mondial

L'enquête du CBOK a permis d'explorer un certain nombre de problématiques ayant trait à la déontologie et aux pressions dans le monde. Les questions posées dans le cadre de cette enquête portaient sur les thèmes suivants :

Rattachement administratif et structure de l'organisation

- Principaux rattachements administratifs
- Principaux rattachements fonctionnels
- Responsable ultime de l'évaluation des performances de l'audit interne
- Décideurs chargés de statuer sur le recours à l'audit interne
- Décideurs chargés de nommer le responsable de l'audit interne

Pressions au sein de l'organisation

- Pressions visant à faire supprimer ou modifier sensiblement un constat d'audit
- Origines des pressions visant à faire supprimer ou modifier sensiblement un constat d'audit

Cadres de référence (éventuels) en matière d'éthique visant à faciliter la prise de décision en audit interne

- Code de conduite / de déontologie de l'organisation
- Code de déontologie de l'IIA

Informations relatives aux répondants

- Âge
- Poste au sein de la fonction d'audit interne

Compte tenu de l'exhaustivité des questions posées et de la diversité des répondants, cette enquête nous a permis (a) d'évaluer l'état de la profession à l'échelle mondiale et (b) d'identifier de potentiels domaines d'amélioration. Afin de remettre les données dans leur contexte, il est important d'établir un cadre d'analyse. C'est ce qu'a fait l'auteur de ce rapport qui, après examen des données de l'enquête 2015 du CBOK, conclura sur des recommandations destinées à la profession pour lui permettre de préserver et de renforcer les comportements déontologiques.

[*] Patricia K. Miller et Larry E. Rittenberg, *Pressions politiques sur l'audit interne,* Fondation de la recherche de l'IIA, Altamonte Springs, Floride, 2015

[**] Ibid.

Figure 1 **Le Code de déontologie de l'IIA**

CODE de DÉONTOLOGIE

PRINCIPES

Il est attendu des auditeurs internes qu'ils respectent et appliquent les principes suivants :

- ***Intégrité***

L'intégrité des auditeurs internes est à la base de la confiance et de la crédibilité accordées à leur jugement.

- ***Objectivité***

Les auditeurs internes montrent le plus haut degré d'objectivité professionnelle en collectant, évaluant et communiquant les informations relatives à l'activité ou au processus examiné. Les auditeurs internes évaluent de manière équitable tous les éléments pertinents et ne se laissent pas influencer dans leur jugement par leurs propres intérêts ou par autrui.

- ***Confidentialité***

Les auditeurs internes respectent la valeur et la propriété des informations qu'ils reçoivent ; ils ne divulguent ces informations qu'avec les autorisations requises, à moins qu'une obligation légale ou professionnelle ne les oblige à le faire.

- ***Compétence***

Les auditeurs internes utilisent et appliquent les connaissances, les savoir-faire et expériences requis pour la réalisation de leurs travaux.

RÈGLES DE CONDUITE

1. INTÉGRITÉ

Les auditeurs internes :

1.1. doivent accomplir leur mission avec honnêteté, diligence et responsabilité ;

1.2. doivent respecter la loi et faire les révélations requises par les lois et les règles de la profession ;

1.3. ne doivent pas sciemment prendre part à des activités illégales ou s'engager dans des actes déshonorants pour la profession d'audit interne ou leur organisation ;

1.4. doivent respecter et contribuer aux objectifs éthiques et légitimes de leur organisation.

2. OBJECTIVITÉ

Les auditeurs internes :

2.1 ne doivent pas prendre part à des activités ou établir des relations qui pourraient compromettre ou risquer de compromettre le caractère impartial de leur jugement. Ce principe vaut également pour les activités ou relations d'affaires qui pourraient entrer en conflit avec les intérêts de leur organisation ;

2.2 ne doivent rien accepter qui pourrait compromettre ou risquer de compromettre leur jugement professionnel ;

2.3 doivent révéler tous les faits matériels dont ils ont connaissance et qui, s'ils n'étaient pas révélés, auraient pour conséquence de fausser le rapport sur les activités examinées.

3. CONFIDENTIALITÉ

Les auditeurs internes :

3.1 doivent utiliser avec prudence et protéger les informations recueillies dans le cadre de leurs activités ;

3.2 ne doivent pas utiliser ces informations pour en retirer un bénéfice personnel, ou d'une manière qui contreviendrait aux dispositions légales ou porterait préjudice aux objectifs éthiques et légitimes de leur organisation.

4. COMPÉTENCE

Les auditeurs internes :

4.1 ne doivent s'engager que dans des travaux pour lesquels ils ont les connaissances, le savoir-faire et l'expérience nécessaires ;

4.2 doivent réaliser leurs travaux d'audit interne dans le respect des Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne ;

4.3 doivent toujours s'efforcer d'améliorer leur compétence, l'efficacité et la qualité de leurs travaux.

Source : Code de déontologie de l'*Institute of Internal Auditors* (2016).
https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/2010-06-16_10165_Code_of_Ethics.pdf

1 Cadre de référence relatif à la déontologie et aux pressions en audit interne

1.1 Comportement déontologique de l'audit interne

Avant d'analyser le comportement déontologique de l'audit interne, il convient de définir ce qu'est un « comportement éthique ». La définition qu'en donne le *Business Dictionary* est l'une des plus complètes :

> *« Attitude en ligne avec des valeurs traditionnellement considérées comme justes par la société et par les personnes. Les comportements éthiques sont généralement bénéfiques pour les entreprises. Il s'agit d'observer des principes moraux fondamentaux tels que l'honnêteté, l'impartialité, l'égalité, la dignité, la diversité ou encore le respect des droits individuels. »*[*]

La **Figure 2** représente un cadre de référence permettant d'analyser les règles déontologiques de la profession d'audit interne et les pressions subies. Ce cadre nécessite avant tout un contexte éthique (un comportement éthique renvoie aux valeurs que la société et ses membres considèrent comme « justes »). Dans le domaine de l'éthique, l'accent est mis sur le jugement moral qui est porté à l'égard de principes tels que l'honnêteté, l'impartialité, l'égalité, la dignité, la diversité ou encore le respect des droits individuels. Les organisations intègrent bien souvent ces concepts dans leur code de conduite.

Les codes de déontologie professionnels découlent de codes d'éthique plus généraux. Ils visent théoriquement à s'assurer que la profession considérée et les membres qui la composent mettent tout en œuvre pour préserver la confiance de leurs parties prenantes. Le *Business Dictionary* définit la déontologie comme suit :

> *« Ensemble de comportements, de valeurs et de principes directeurs, tant personnels que professionnels, admis au sein d'une profession. Ce sont souvent des organisations professionnelles qui fixent des règles déontologiques afin d'orienter leurs membres et de les aider à exercer leurs fonctions conformément à des principes éthiques solides et cohérents. »*[**]

Il peut y avoir des différences majeures entre le code de conduite d'une organisation et les codes de déontologie professionnels. Dans la plupart des cas, les premiers décrivent les comportements que les collaborateurs d'une organisation devraient adopter en interne comme en externe. En règle générale, ces codes abordent des thèmes tels que la loyauté, la confiance, la confidentialité des informations, le respect au travail ou encore l'honnêteté. Les codes de déontologie professionnels fixent quant à eux des attentes concernant les performances de chaque membre de la profession considérée. Ces attentes peuvent s'étendre au-delà de celles du code de conduite d'une organisation. Nous nous sommes ainsi rendu compte que les codes de déontologie professionnels applicables dans les domaines de la médecine, du droit, de l'audit externe et de l'audit interne visaient tous à confirmer les missions particulières de ces professions.

Chaque organisation instaure la culture et les valeurs qui lui sont propres. Celles-ci sont souvent intégrées dans le code de conduite mais ne sont pas suffisantes pour son déploiement. Le code doit aussi faire l'objet d'une communication efficace et des processus doivent être mis en place afin de veiller à son respect. À titre d'exemple, le code de conduite d'Enron Corporation – qui a déclaré faillite à la suite de manquements à l'éthique largement médiatisés – mettait l'accent sur les principes suivants :

- Respect
- Intégrité
- Communication
- Excellence
- Confidentialité
- Etre au service de l'entreprise

[*] http://www.businessdictionary.com/definition/ethical-behavior.html#ixzz48JBB9Mhw

[**] http://www.businessdictionary.com/definition/professional-ethics.html#ixzz48JCVZW4R

Il avait été demandé aux collaborateurs de la société de lire ce code de déontologie et de signer une déclaration certifiant qu'ils s'y conformeraient. Malheureusement, il semblerait que l'existence d'un code de déontologie écrit et complet ait eu moins d'impact sur les comportements éthiques chez Enron que le style de management et les communications non verbales prévalant dans cette organisation. Nous pourrions en dire autant sur les récents événements constatés chez Wells Fargo (États-Unis), dont la culture était aux antipodes de son code de déontologie.*

* Ces communications peuvent avoir un effet aussi bien positif que négatif. S'agissant d'Enron, elles se sont avérées négatives puisque la principale valeur véhiculée par l'organisation était la suivante : « atteindre et dépasser les objectifs de bénéfices ». Dans d'autres organisations (pour certaines bien connues de l'auteur), une politique de tolérance zéro a été instaurée en réaction aux manquements d'ordre éthique, une initiative très positive.

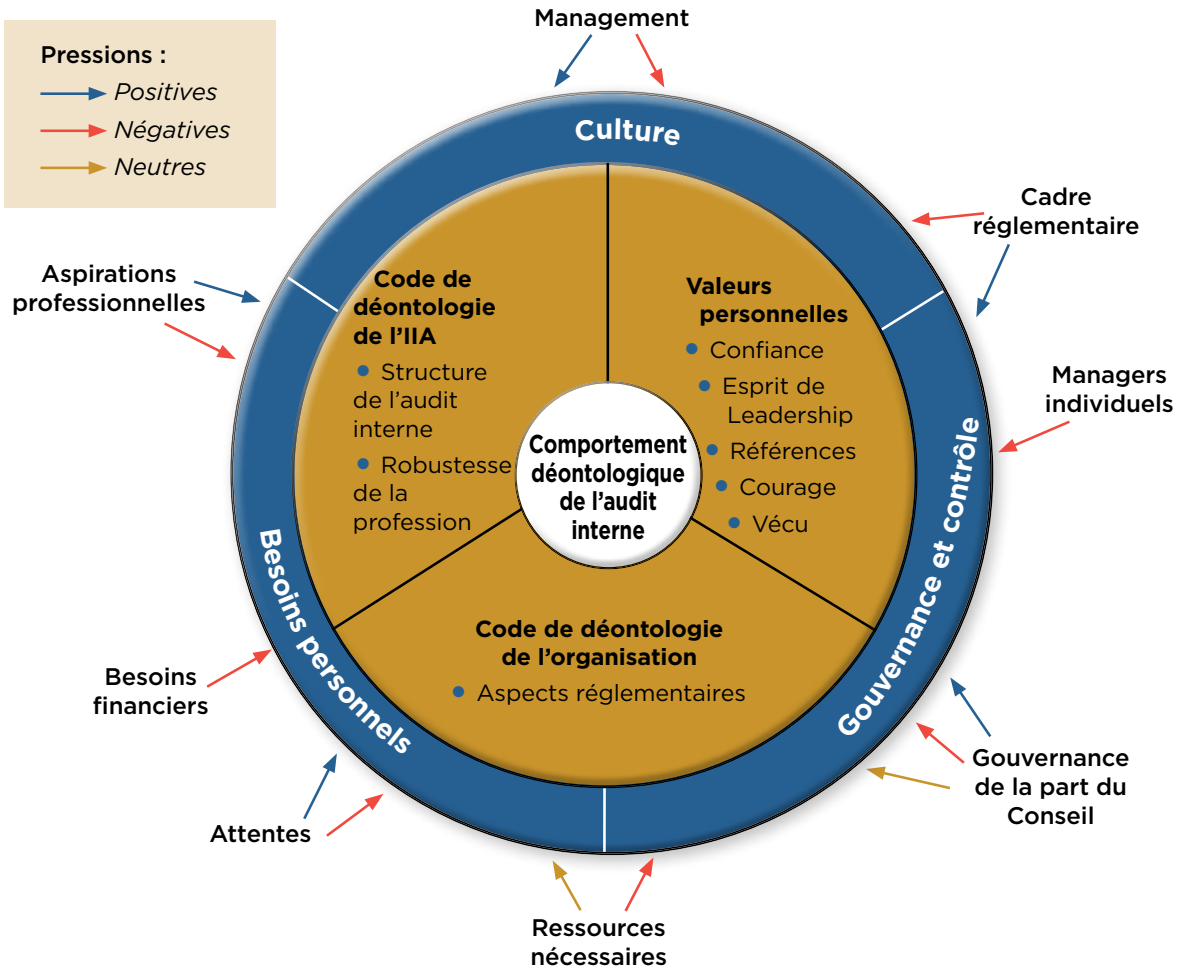
1.2 Susciter les comportements déontologiques : à la racine des valeurs éthiques

De nombreux facteurs peuvent influer sur la prise de décisions éthiques. Comme illustré à la **Figure 2**, des facteurs sociétaux généraux se répercutent sur les composantes du cercle extérieur (besoins personnels, culture, gouvernance et contrôle), qui affectent à leur tour des éléments spécifiques qui impactent la prise de décisions éthiques au niveau de l'audit interne :

- les valeurs personnelles ;
- le code de déontologie de l'organisation ;
- le Code de déontologie de l'IIA.

Les composantes du cercle intérieur sont essentielles dans la mesure où elles doivent favoriser les comportements déontologiques chez les auditeurs internes. Dans l'idéal, les trois cercles formant le cadre de référence devraient se

Figure 2 Règles déontologiques et pressions : cadre de référence de l'audit interne



compléter et se renforcer mutuellement. Par exemple, les valeurs personnelles sont indispensables aux comportements déontologiques mais certaines personnes (souvent impliquées dans des opérations de fraude ou autres méfaits) peuvent privilégier l'aspect économique au détriment de l'aspect moral.

Afin de réduire ces écarts, les organisations élaborent des codes de conduite définissant leurs propres valeurs fondamentales. Ces codes sont destinés aussi bien à leurs collaborateurs qu'à leurs fournisseurs, leurs clients et leurs autres parties prenantes. La plupart d'entre eux sont rédigés dans des termes assez génériques et emploient des expressions telles que « visez l'excellence », « traitez les clients comme vous souhaiteriez être traité » ou encore « évitez tout comportement qui ferait scandale dans la presse ». Le manque de précision de ces codes s'est bien souvent traduit par des conduites inappropriées.

Le Code de déontologie de l'IIA a été élaboré dans le but d'instaurer et de renforcer la confiance dans l'audit interne. Il vise à protéger la fonction d'audit interne et les parties prenantes de l'organisation dans les situations où les valeurs personnelles et le code de l'organisation ne seraient pas suffisants.

« Les auditeurs internes qui excellent appliquent les principes du Code de déontologie de l'IIA dans le cadre de leurs travaux. En respectant ce code qui se traduit par l'intégrité, l'objectivité, la confidentialité et la compétence, ils sont à même d'apporter de la valeur ajoutée. *A contrario,* une organisation dont la fonction d'audit interne méprise les règles déontologiques risque de perdre le soutien des décideurs éclairés. »

— Thomas O'Connor
Directeur de l'audit interne chez Urban Outfitters

1.3 Principaux facteurs externes influant sur les comportements déontologiques

Les trois composantes du cercle extérieur de la **Figure 2** (besoins personnels, culture, gouvernance et contrôle) démontrent que certains facteurs ayant habituellement une influence positive peuvent tout aussi bien engendrer des risques significatifs lorsqu'ils sont mal pris en compte. La **Figure 3** dresse une liste non exhaustive des influences positives, des risques et des comportements négatifs associés à chacune de ces composantes.

Point de vue : Des conseillers dignes de confiance

D'après Miryam Pena, responsable Éthique et conformité pour des entreprises internationales sud-américaines, les auditeurs internes doivent travailler en équipe, être en phase avec les objectifs de l'organisation et faire en sorte d'être considérés comme des conseillers dignes de confiance. Elle estime que le Code de déontologie de l'IIA est essentiel pour réduire les risques lorsqu'« un auditeur interne victime de pressions privilégie une approche amicale et complaisante et embellit ses constats afin d'être accepté au sein de l'équipe ». Toujours d'après elle, il est important que les auditeurs internes développent des aptitudes relationnelles pour être en mesure d'adopter la meilleure approche en cas de pressions et de résistance de la part des audités.

Les personnes attirées par la profession d'audit interne ont tendance à cultiver des valeurs et des références éthiques strictes. De la même façon, bon nombre d'auditeurs internes sont séduits par les organisations qui possèdent une solide culture, en phase avec leurs propres valeurs. L'environnement de gouvernance et de contrôle d'une organisation devrait soutenir à la fois les valeurs et les besoins personnels des auditeurs internes, et la culture de l'organisation.

« Nous employons aujourd'hui plus de 250 000 personnes et il n'y a aucune chance qu'elles aient toutes une attitude irréprochable au quotidien. Toutefois, en réagissant immédiatement au moindre soupçon, il est possible de limiter considérablement les mauvais comportements. Ce sont avant tout vos actes et vos paroles en pareille situation qui détermineront l'évolution de votre culture d'entreprise. Plus qu'un simple ensemble de règles, la culture façonne le comportement d'une organisation. »

— Warren Buffett
Rapport annuel 2010 de Berkshire Hathaway Inc.

Figure 3 Influence des composantes « besoins personnels », « culture » et « gouvernance et contrôle »

Besoins personnels	
Influence positive	**Risques et comportements négatifs**
• Besoin d'être reconnu en tant que professionnel	• Pressions d'ordre financier
• Engagement en faveur d'un comportement éthique (références personnelles strictes)	• Tendance à reproduire les actions perçues comme « un succès », qu'elles soient conformes à l'éthique ou non
• Ambitions professionnelles, mais pas au détriment de l'estime personnelle	• Rationalisation (par ex. « Tout le monde le fait donc il ne doit pas y avoir de problème. »)
	• Tendance à « éluder » de potentiels constats si l'auditeur interne ne maîtrise pas totalement un sujet

Culture	
Influence positive	**Risques et comportements négatifs**
• Mise en exergue des points de vue constructifs	• La culture peut évoluer très rapidement
• Tendance à revendiquer la propriété de ses résultats	• La culture peut valoriser les « résultats à court terme »
• Reconnaissance publique des actions positives, ce qui renforce la volonté de bien agir	• L'organisation peut utiliser des indicateurs de performance qui récompensent involontairement les comportements contraires à l'éthique (par ex. des primes ou des *stock options* qui ne tiennent pas compte des comportements éthiques sur le long terme)
• Engagement individuel en faveur d'un comportement éthique accru grâce à la reconnaissance de l'organisation en tant qu'organisation socialement responsable	• La culture de l'organisation peut ne pas être en phase avec sa stratégie

Gouvernance et contrôle	
Influence positive	**Risques et comportements négatifs**
• Affirmation du principe d'« exemplarité au plus haut niveau » et de l'engagement en faveur d'un comportement éthique	• Les faiblesses de l'environnement de contrôle prolifèrent souvent
• Mission d'audit interne fondée sur les principes de gouvernance, de management des risques et de contrôle	• Une appétence pour le risque tacite mais effective peut s'avérer dangereuse

Il faut bien distinguer la culture d'une organisation de sa gouvernance et de son code de conduite. Dans l'un de ses articles, le *Wall Street Journal* s'est posé la question suivante :

> *Que vaut-il mieux faire ? Mettre en place des règles pour aider les collaborateurs à éviter les mauvais comportements ou instaurer une culture d'entreprise moins portée sur les règles dans la mesure où chacun sait que l'on attend de lui une attitude irréprochable ?**

* Ben, DiPietro, "What Matters More: Focusing on Rules or Creating Ethical Culture?" *The Wall Street Journal*, 15 mars 2016.

L'argumentaire repose sur le fait que les codes de conduite s'apparentent souvent à des règles dans la façon dont ils sont rédigés. Or, l'être humain chercherait instinctivement un moyen de contourner les règles ou de les interpréter à sa convenance. D'une certaine manière, les principes d'ordre général peuvent subir les mêmes torts (c'est-à-dire être interprétés d'une façon telle que cela conduit à une « rationalisation » des comportements inappropriés). Conclusion :

> D'après Jean-Marc Levy, responsable Éthique et conformité chez LRN, *« les valeurs déterminent les comportements, et les comportements déterminent les résultats. Il est donc impératif que les dirigeants suivent de près la culture de l'organisation et sachent comment l'influencer. Il s'agit véritablement de trouver un moyen d'inciter les collaborateurs à adhérer aux valeurs et à la culture éthique. »*[*]

La culture est un ensemble de valeurs acceptables au sein d'un groupe. En tant que tel, elle devrait être intégrée dans toute évaluation ayant trait à la déontologie. L'IIA encourage proactivement la réalisation de missions d'audit de la culture d'une organisation, une approche qui met en exergue l'importance de cette dernière. L'écart entre la culture d'une organisation et les codes de conduite formalisés peut être tel que les auditeurs internes devraient en tenir compte.

Enfin, la qualité de la gouvernance – et notamment de l'environnement de contrôle et des dispositifs de contrôle interne associés – peut (et devrait) constituer l'un des principaux facteurs favorisant les comportements éthiques dans l'ensemble de l'organisation. Les auditeurs internes se retrouvent souvent confrontés à des clients qui réfutent leurs constats. Grâce à une gouvernance et à un code de déontologie robuste, il est possible de maîtriser les risques potentiels en pareille situation.

1.4 Diverses sources de pressions

Les pressions subies par les auditeurs internes peuvent provenir de sources diverses. Outre les pressions exercées par la direction générale, le management ou encore les autres collaborateurs, des facteurs tels que la situation financière ou les aspirations professionnelles peuvent également influer sur le niveau de stress d'un auditeur. Nombreux sont ceux qui perçoivent les pressions comme quelque chose de négatif. Or, d'après la **Figure 2**, elles peuvent avoir un effet aussi bien positif que négatif. La gouvernance peut par exemple avoir un impact extrêmement positif, tout comme les aspirations professionnelles, le soutien de la direction générale ou encore la réglementation.

[*] Ibid.

AUDITER LES VALEURS LIÉES À LA CULTURE DE L'ORGANISATION

Dans un article de son blog daté du 29 juillet 2014, Richard Chambers, président de l'IIA, déclarait : « Même la culture d'entreprise fait désormais l'objet de missions d'audit, alors que cela paraissait autrefois inconcevable. C'est dans l'ordre des choses. Nous ne pouvons fournir des prestations d'audit fondées sur une approche par les risques parfaitement efficaces si nous ignorons les problèmes critiques, à l'instar d'une culture d'entreprise toxique. »

Richard Chambers fait référence à un rapport de l'IIA Royaume-Uni selon lequel les auditeurs internes doivent :

- aller au-delà des processus et des dispositifs de contrôle et effectuer une analyse causale afin d'identifier les faiblesses d'ordre culturel ;
- auditer les indicateurs liés à la culture afin de déterminer le degré de prise en compte de la culture et des valeurs dans chaque décision ;
- prendre en considération des éléments tels que les politiques de recrutement, la formation, la gestion des performances et les récompenses ;
- auditer non seulement l'exemplarité au plus haut niveau mais également les comportements exemplaires à chaque niveau de l'organisation ;
- avoir confiance en leur jugement, même si cela implique parfois une approche très personnelle.*

[*] https://iaonline.theiia.org/auditing-the-organizational-culture

Les pressions négatives peuvent se manifester de bien des façons. Le rapport *Pressions politiques sur l'audit interne* fait état de formes de pressions plus subtiles : réduction du budget de l'audit interne, vacances de postes délibérées, mutation forcée du responsable de l'audit interne, ostracisme à l'égard du responsable de l'audit interne (et des auditeurs) de la part des dirigeants de l'organisation, etc.

1.5 Synthèse du cadre de référence

Le cadre de référence présenté témoigne de la diversité des risques associés aux pressions susceptibles d'influencer le comportement déontologique de l'audit interne – en bien comme en mal – et de l'importance cruciale d'un code de déontologie professionnel. Il illustre également la différence qui existe entre un code de déontologie professionnel et le code de déontologie propre à une organisation. L'édition 2015 de l'enquête du CBOK sur la pratique de l'audit interne aborde bon nombre de ces problématiques.

2 Leviers de gouvernance et de déontologie selon le CBOK

2.1 Rattachements et nomination du responsable de l'audit interne

Des rattachements appropriés peuvent influencer les auditeurs internes et les encourager à adopter un comportement déontologique. Les responsables de l'audit interne font souvent l'objet d'un double rattachement : administratif et fonctionnel. Le premier concerne généralement les activités courantes de la fonction d'audit interne. Le second a trait à la responsabilité ultime de cette dernière, c'est-à-dire notamment l'approbation du plan et du budget d'audit ainsi que la nomination et/ou le maintien en poste du responsable de l'audit interne.

Comme l'illustre la **Figure 4**, la plupart des fonctions d'audit interne sont administrativement rattachées au management (directeur général, directeur financier ou d'autres membres de la direction générale). D'autre part, près de trois quarts d'entre elles sont fonctionnellement rattachées au comité d'audit ou au Conseil.

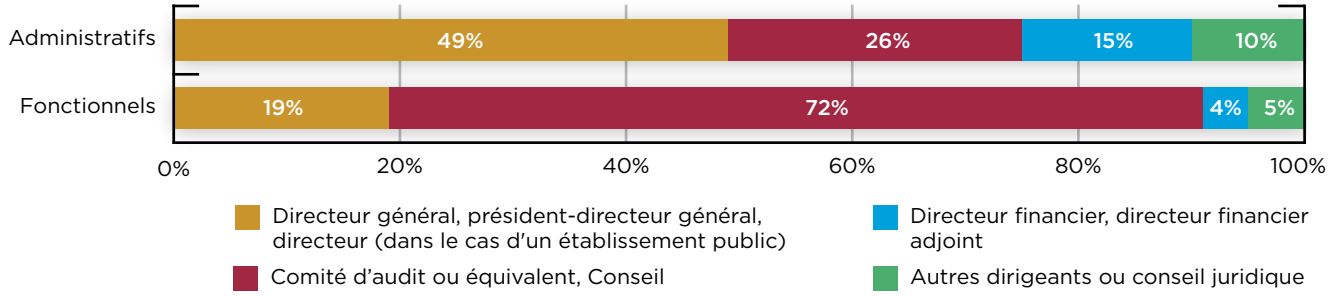
D'après la **Figure 5**, les rattachements classiques de l'audit interne varient d'une région à l'autre.

En moyenne, 72 % des responsables de l'audit interne sont fonctionnellement rattachés au comité d'audit ou au Conseil, avec un minimum de 62 % en région Asie de l'Est et Pacifique et un maximum de 87 % en Afrique subsaharienne.

Le rapport *Pressions politiques sur l'audit interne* révèle qu'une solide relation entre le responsable de l'audit interne et le président du comité d'audit permet en grande partie de limiter les effets des pressions exercées par le management. Toutefois, ce constat ne se vérifie que si le comité d'audit est indépendant, tant en apparence que dans les faits. Le rapport décrit également un certain nombre de situations dans lesquelles le comité d'audit ne parvient pas à limiter efficacement les pressions pour les raisons suivantes : (a) il ne veut pas entendre de mauvaises nouvelles ou (b) bien que formellement indépendant, il est dominé par le président et/ou par le directeur général.

Un autre aspect clé en termes de surveillance concerne la nomination et la révocation du responsable de l'audit interne. La plupart des auditeurs internes indiquent que ce sont le Conseil ou le comité d'audit qui détiennent ce pouvoir ultime de nomination et de maintien en poste (voir **Figure 6**).

Figure 4 Rattachements de l'audit interne



Note : Quel est le principal rattachement administratif du responsable de l'audit interne ou de son équivalent au sein de votre organisation ? n = 2 608.

Point de vue : Lorsque les choses se corsent, les managers font souvent appel au directeur juridique

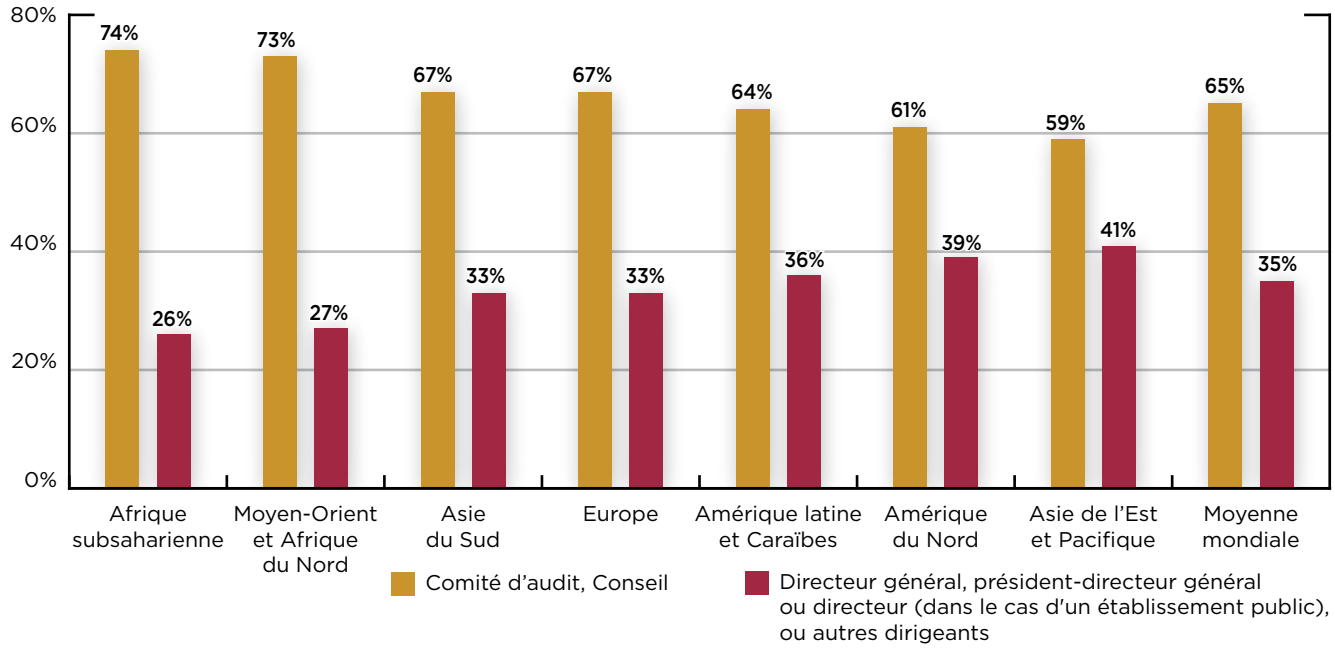
D'après Steve Minder, directeur général du groupe YCN (société de conseil spécialisée dans les revues et les activités d'audit interne), en cas de difficulté, le management fait souvent appel au directeur juridique pour définir les mesures qu'il convient de prendre. Malheureusement, les professionnels du droit sont peu formés à la manière de réduire ou d'éliminer les effets néfastes de ces situations. Cette réaction est paradoxale d'un point de vue éthique. La plupart des normes déontologiques prônent la transparence et l'ouverture d'esprit dans la résolution des enjeux importants.

Figure 5 **Rattachements de l'audit interne (comparaison par région)**

Rattachements hiérarchiques	Afrique subsaha-rienne		Moyen-Orient et Afrique du Nord		Amérique latine et Caraïbes		Europe		Asie du Sud		Asie de l'Est et Pacifique		Amérique du Nord		Moyenne	
	Fonct.	Admin.	Fonct.	Admin.	Fonct.	Admin.	Fonct.	Admin.	Fonct.	Admin.	Fonct.	Admin.	Fonct.	Admin.	Fonct.	Admin.
Directeur général, président-directeur général, directeur (dans le cas d'un établissement public)	11%	75%	20%	61%	27%	54%	20%	45%	11%	39%	30%	53%	8%	33%	19%	49%
Comité d'audit ou équivalent, Conseil	87%	7%	75%	28%	63%	33%	71%	36%	79%	27%	62%	29%	80%	11%	72%	26%
Directeur financier, directeur financier adjoint	0%	11%	3%	5%	3%	7%	4%	11%	8%	23%	3%	6%	8%	36%	4%	15%
Autres dirigeants ou conseil juridique	2%	7%	2%	5%	6%	5%	6%	8%	2%	11%	5%	11%	4%	19%	5%	10%

Note : Q74 : Quel est le principal rattachement fonctionnel du responsable de l'audit interne ou de son équivalent au sein de votre organisation ? n = 2 599.

Figure 6 Qui nomme le responsable de l'audit interne ? (comparaison par région)



Note : Q75 : Qui décide in fine de la nomination du responsable de l'audit interne ou de son équivalent ? Responsables de l'audit interne uniquement. n = 2 380.

D'après les résultats de l'enquête du CBOK sur la pratique de l'audit interne, ce sont généralement le comité d'audit ou le Conseil qui nomment le responsable de l'audit interne. Seules l'Amérique du Nord et la région Asie de l'Est et Pacifique s'inscrivent légèrement en dessous de la moyenne.

Au niveau des secteurs d'activité (voir **Figure 7**), moins de la moitié des organisations du secteur public indiquent que la responsabilité de la nomination du responsable de l'audit interne incombe au comité d'audit ou au Conseil – un pourcentage à la fois surprenant et préoccupant.

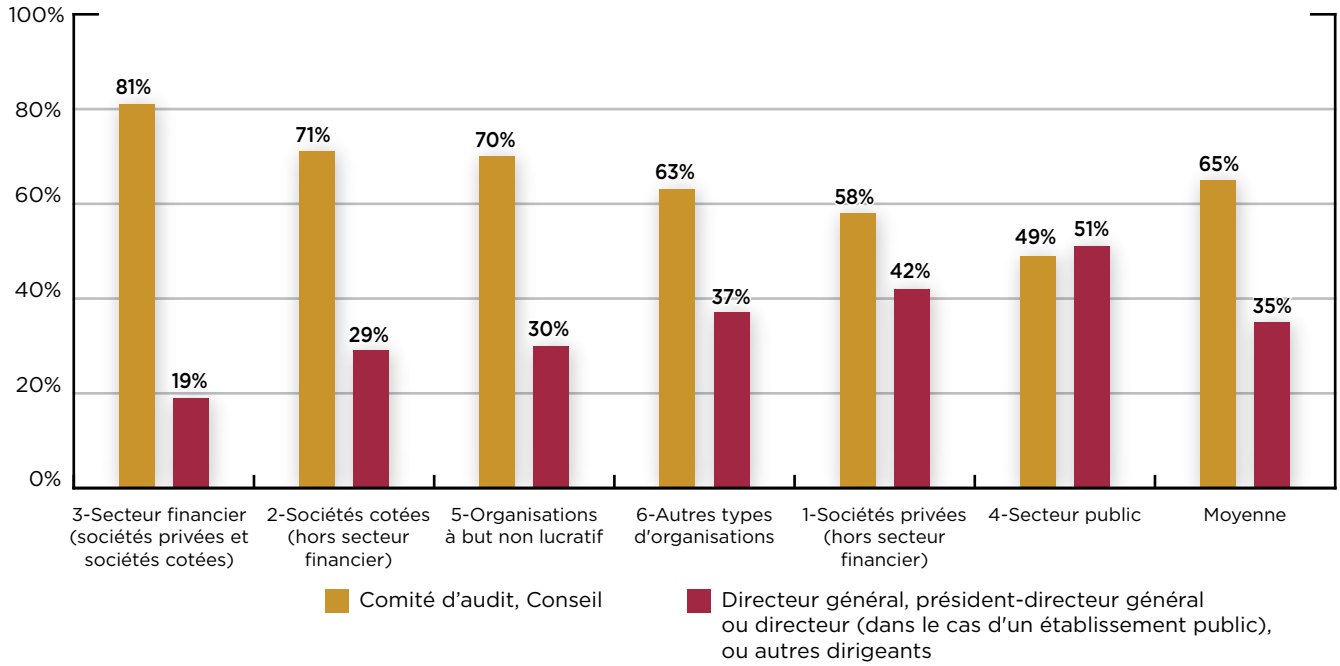
Les organisations du secteur public mobilisent d'importantes ressources. Il est donc nécessaire de mettre en place des procédures de gouvernance solides afin de s'assurer que ces ressources sont utilisées de manière efficace et efficiente. Ces organisations ont souvent besoin d'un organe de surveillance indépendant du processus politique. Pourtant, un rapport du CBOK consacré aux comités d'audit a récemment établi que seules 65 % des entités du secteur public disposaient d'un comité d'audit ou d'un organe de gouvernance équivalent. De même, moins de la moitié (49 %) d'entre elles ont un responsable de l'audit interne.*

L'absence de rattachement à un organe de surveillance tel qu'un comité d'audit est déconcertant. A contrario, la majorité des sociétés privées emploient un responsable de l'audit interne approuvé par un comité d'audit ou par un Conseil. D'après l'auteur, les organisations du secteur public doivent considérablement améliorer leur gouvernance et se doter d'une fonction d'audit interne ainsi que d'un organe de surveillance indépendant (tel qu'un comité d'audit).

On constate sans surprise que plus l'organisation est grande, plus le pourcentage de responsables de l'audit interne nommés par le comité d'audit ou par le Conseil est important. Ainsi, dans plus de 80 % des organisations de très grande taille ayant participé à l'enquête du CBOK, le responsable de l'audit interne est nommé par le comité d'audit ou par le Conseil (voir **Figure 8**).

* Larry E. Rittenberg, *Interacting with Audit Committees: The Way Forward*: A Component of the CBOK Study (Altamonte Springs, Floride : Fondation de la recherche de l'IIA, 2016)

Figure 7 Qui nomme le responsable de l'audit interne ? (comparaison par secteur)



Note : Q75 : Qui décide in fine de la nomination du responsable de l'audit interne ou de son équivalent ? Responsables de l'audit interne uniquement. n = 2 409.

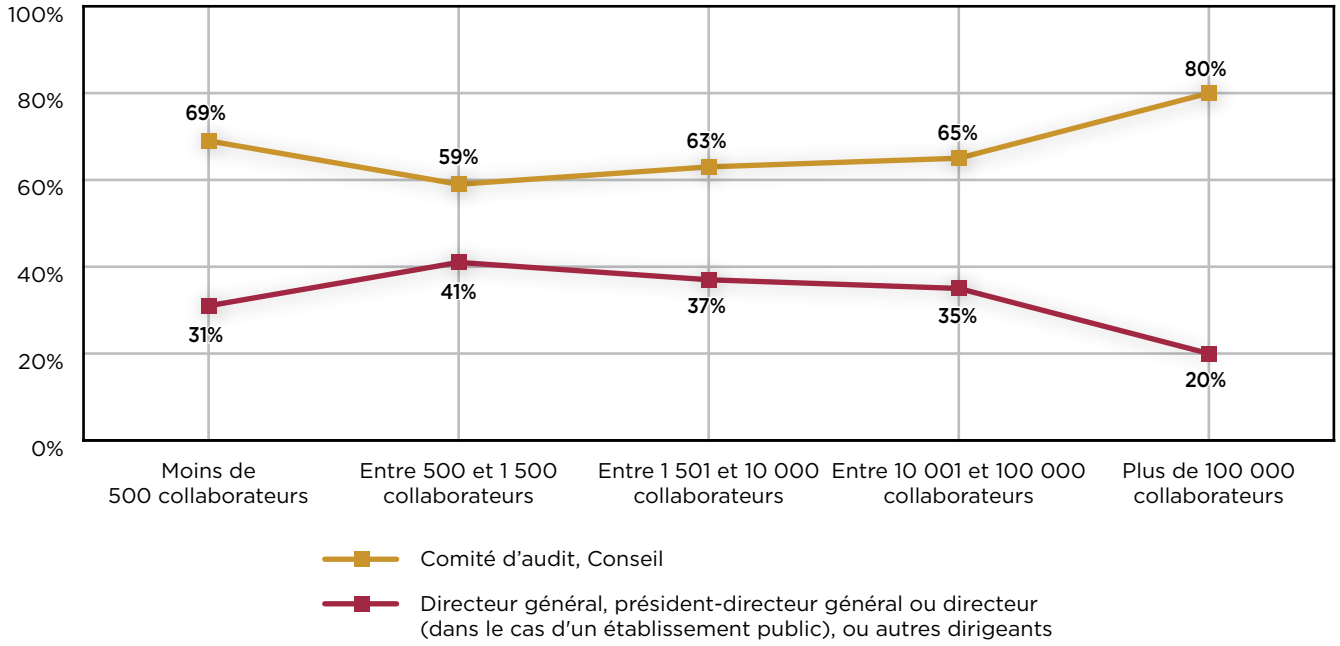
Point de vue : Les facteurs critiques que le responsable de l'audit interne doit prendre en compte

Richard Anderson, professeur à l'Université DePaul et ancien responsable de l'audit interne, fait le constat suivant : les thèmes véritablement importants tels que les rattachements, les attentes du comité d'audit ou encore les responsabilités concernant la nomination et la surveillance du responsable de l'audit interne, qui sont au fondement d'une culture éthique, font partie des aspects qu'un candidat à un poste de responsable de l'audit interne devrait aborder au cours d'un entretien. L'absence de l'un quelconque de ces facteurs critiques peut constituer un signal d'alerte et révéler un environnement de travail peu optimal. Accepter un poste de responsable de l'audit interne pour ensuite constater l'absence de certains fondamentaux peut vous rendre vulnérable à la plupart des pressions évoquées.

« Selon moi, le fait que 51 % des responsables de l'audit interne des organisations du secteur public soient nommés par le directeur général, le président-directeur général, le directeur (dans le cas d'un établissement public) ou d'autres dirigeants s'explique par le fait que de nombreux services d'audit interne sont dépourvus de comité d'audit. Dans la plupart de ces organismes, le responsable de l'audit interne est nommé par le directeur ou par le groupe de surveillance politique auquel il doit être rattaché (par ex. un conseil désigné, un maire ou un conseil municipal). »

— John Wszelaki
directeur au sein de l'American Center for Government Auditing

Figure 8 Qui nomme le responsable de l'audit interne ? (comparaison par taille d'organisation)



Note : Q75 : Qui décide in fine de la nomination du responsable de l'audit interne ou de son équivalent ? n = 2 409.

Si l'accent est souvent mis sur la nomination du responsable de l'audit interne, il est tout aussi important de comprendre qui évalue ses performances. D'après la **Figure 9**, la direction générale et le Conseil partagent généralement cette responsabilité à parts égales, excepté en Amérique du Nord où 61 % des responsables de l'audit interne sont officiellement évalués par la direction générale. Bien souvent toutefois, le comité d'audit procède à la revue des évaluations ainsi effectuées. En Europe, les performances des responsables de l'audit interne sont évaluées en plus grande proportion par le comité d'audit ou par le Conseil. Il semblerait que les organisations implantées dans des régions où les organisations sont généralement dotées d'un Conseil actif aient tendance à s'appuyer sur celui-ci pour évaluer les performances de l'audit interne.

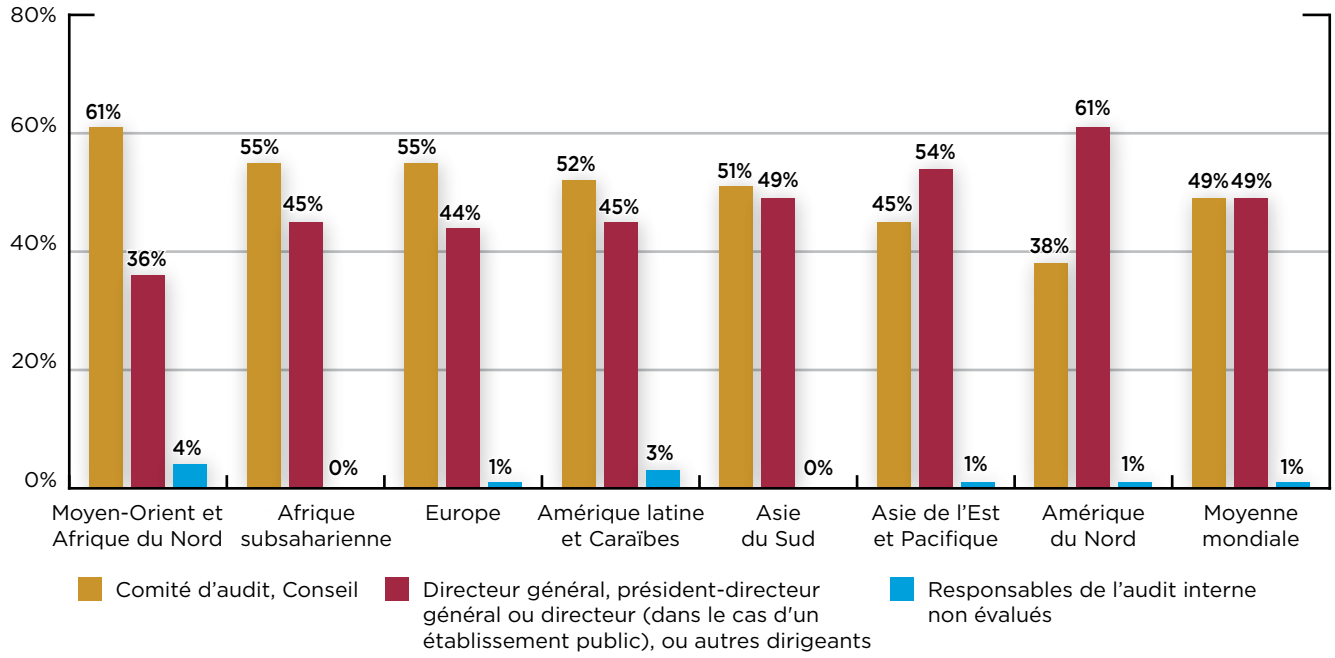
Point de vue : Les deux maîtres de l'audit interne

L'audit interne sert deux maîtres : la direction générale et le Conseil. La plupart du temps, ceux-ci poursuivent les mêmes objectifs. Cependant, lorsque le Conseil désire une évaluation impartiale des performances de la direction générale, ou lorsque les auditeurs internes veulent être sûrs que leurs constats ne seront pas supprimés, il devient impératif de conférer au comité d'audit ou au Conseil le pouvoir ultime de nommer et de révoquer le responsable de l'audit interne.

Point de vue : Un exemple de processus d'évaluation

Simon Nyazenga, directeur de l'audit interne au sein du groupe Metallon Gold Zimbabwe (Pvt) Ltd (Zimbabwe), indique qu'il a l'habitude de voir la direction générale procéder à l'évaluation des performances du responsable de l'audit interne puis en référer au comité d'audit. En principe, ce dernier accepte d'analyser les évaluations ainsi réalisées, mais il peut également demander à réévaluer lui-même le responsable de l'audit interne. Ainsi, que le comité d'audit approuve ou non les observations de la direction générale, ce processus se distingue d'une évaluation pleine et indépendante de la part du comité d'audit.

Figure 9 Qui évalue le responsable de l'audit interne ? (comparaison par région)



Note : Q76 : Qui est in fine responsable de l'évaluation de la performance du responsable de l'audit interne ou de son équivalent au sein de votre organisation ? n = 2 387.

2.2 Codes de déontologie et chartes de l'audit interne

Dans le cadre de l'édition 2015 de l'enquête du CBOK sur la pratique de l'audit interne, il a été demandé aux répondants si leur organisation était dotée d'un code de déontologie et d'une charte de l'audit interne. Comme l'illustre la **Figure 10**, la plupart d'entre eux ont indiqué, toutes régions confondues, que leur organisation possédait à la fois un code de conduite / de déontologie et une charte de l'audit interne.

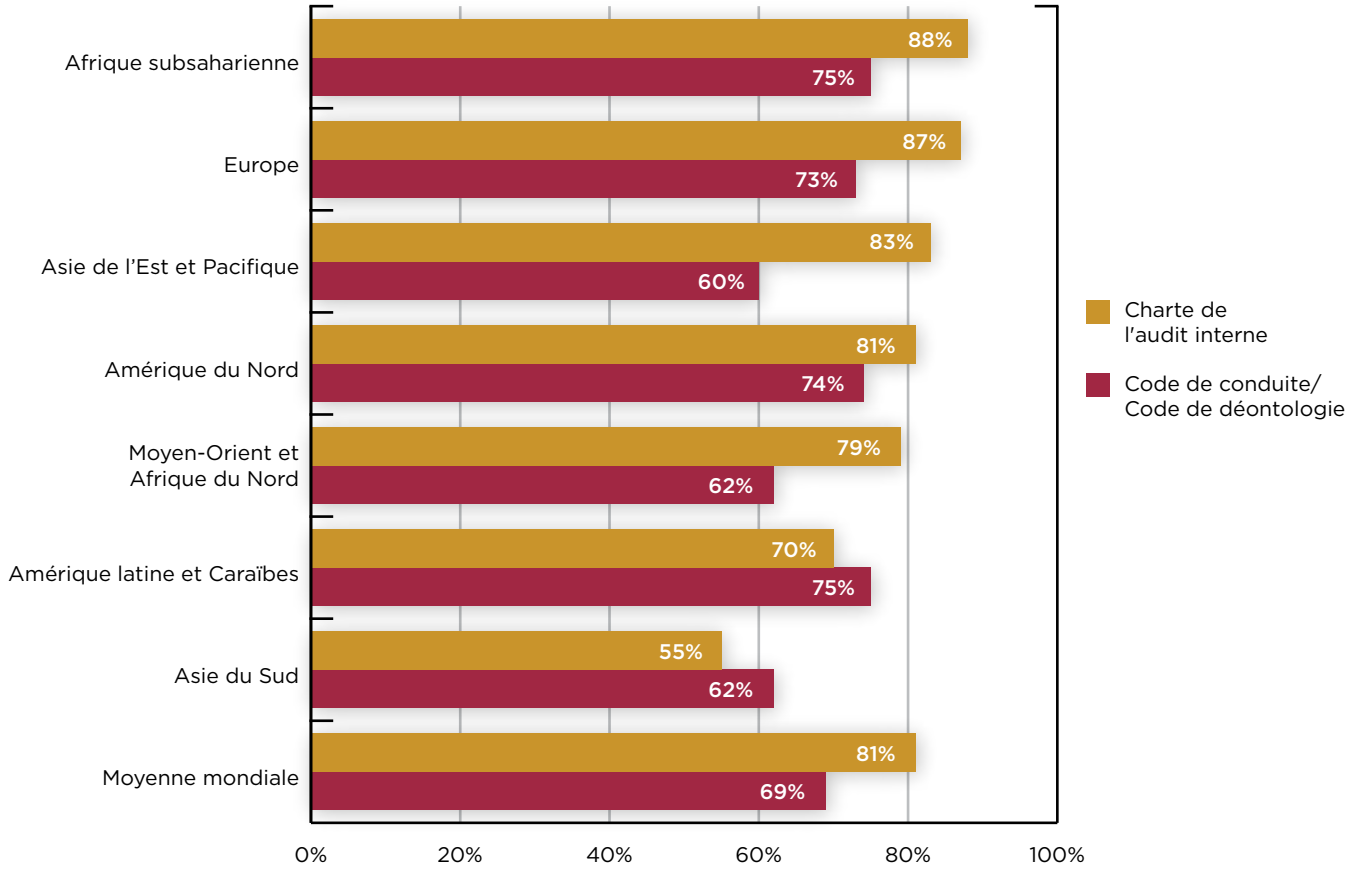
Environ 69 % des répondants ont déclaré que leur organisation disposait d'un code de déontologie. Le plus faible pourcentage d'organisations dépourvues du moindre code a été enregistré en région Asie de l'Est et Pacifique (60 %).

D'après les résultats de l'enquête, sur le plan mondial, 81 % des organisations en moyenne possèdent une charte de l'audit interne. Bien que ce pourcentage soit réjouissant, d'autres restent au contraire décevants. En Asie du Sud par exemple, seules 55 % des organisations ont mis en place une telle charte, et 70 % dans la région Amérique latine et Caraïbes.

Point de vue : L'environnement éthique dans les régions Asie et Asie du Sud

Stanley Chang, ancien associé directeur chez China Advisory Services, ancien responsable mondial Business Risk Services, et aujourd'hui professeur à l'Université nationale de Taïwan, a passé les vingt dernières années à élaborer des pratiques d'audit interne en Chine. D'après lui, les organisations asiatiques ne sont pas différentes des autres en termes de culture et de comportement. Il estime en effet que les convictions d'ordre éthique et moral ont davantage une macro-dimension, ce qui affecte les populations au sein d'une société. De plus en plus, il s'agit d'instaurer une culture de l'organisation fondée sur la conviction que les règles déontologiques sont homogènes à l'échelle nationale. L'expérience montre néanmoins que cette homogénéité présumée sur le plan de l'éthique pourrait devoir être réexaminée, à l'heure où les organisations évoluent sur des marchés internationaux.

Figure 10 **Existence d'un code de conduite / de déontologie et d'une charte de l'audit interne**



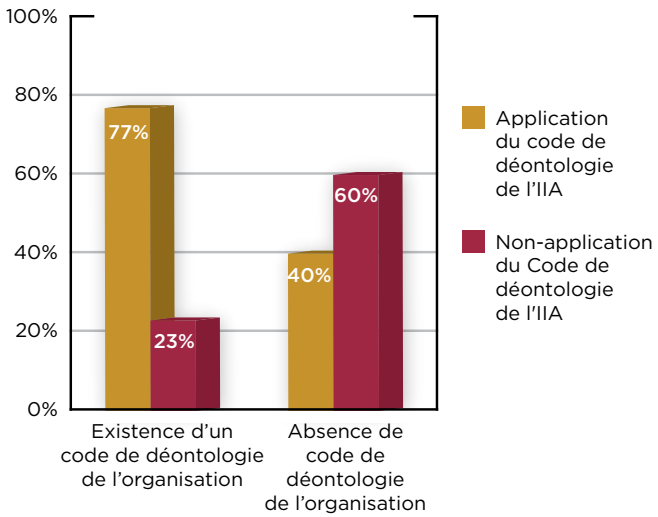
Note : Q29 : Parmi les documents d'audit suivants, quels sont ceux qui existent au sein de votre organisation ? (Plusieurs choix possibles.) Dans quelle région exercez-vous votre activité professionnelle ? n = 13 032.

En règle générale, une charte de l'audit interne décrit, entre autres, l'accès aux domaines à auditer, la structure de la fonction d'audit interne et le périmètre des travaux devant être réalisés. Si cette charte ne mentionne pas explicitement le respect des Normes ou du Code de déontologie de l'IIA, la fonction d'audit interne pourrait ne pas exercer ses activités conformément aux pratiques généralement admises au sein de la profession.

Nous constatons peu d'écart entre les différents types d'organisations s'agissant de l'existence d'un code de déontologie ou d'un code de conduite. Les organisations publiques se distinguent une fois de plus dans la mesure où 31 % d'entre elles ne possèdent aucun de ces codes.

Dans le cadre de l'édition 2015 de l'enquête du CBOK sur la pratique de l'audit interne, nous avons également examiné le lien entre l'existence d'un code de déontologie de l'organisation et l'application du code de déontologie de l'audit interne. D'après les données, plus la culture de l'organisation est formalisée, plus le Code de déontologie de l'IIA est appliqué. Comme en témoigne la **Figure 11**, 77 % des organisations dotées d'un code de déontologie appliquent également le Code de déontologie de l'IIA, contre seulement 40 % pour celles qui n'en ont pas. En d'autres termes, plus une organisation encourage les comportements éthiques à travers son code de déontologie, plus sa fonction d'audit interne est susceptible d'appliquer le Code de déontologie de l'IIA.

Figure 11 Lien entre l'existence d'un code de déontologie de l'organisation et l'application du code de déontologie de l'audit interne



Note : Q71 : Quels sont les documents de gouvernement d'entreprise existant dans votre organisation ? (Plusieurs choix possibles.) n = 2 710.

2.3 Missions d'audit relatives à l'environnement éthique

Dans le cadre de l'enquête du CBOK, nous nous sommes demandé si les auditeurs internes intervenaient dans le domaine de l'environnement éthique. D'après les données, ces types de missions sont rares. En outre, il peut s'avérer difficile de les réaliser dans une organisation dépourvue de code de déontologie.

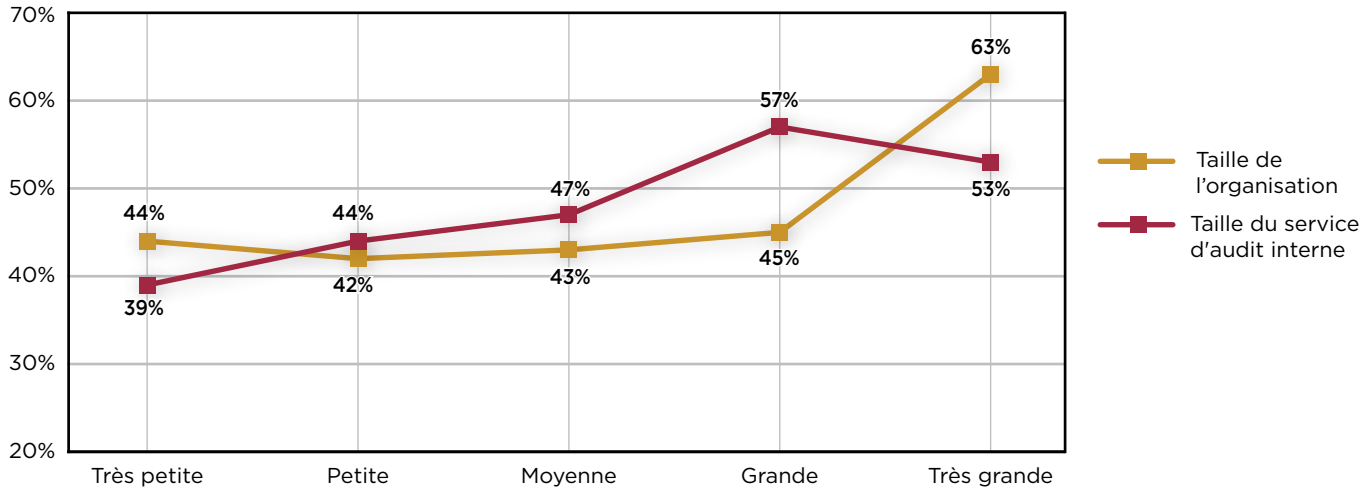
Interrogés sur l'étendue des missions d'audit consacrées à la déontologie, les participants avaient quatre possibilités de réponse : *importante, modérée, minime* ou *aucune*. Très peu d'entre eux ont répondu « importante » et seuls 20 % ont souhaité répondre à la question. Par conséquent, les résultats présentés sont très probablement exagérés par rapport à la réalité. Ils sont compilés dans la **Figure 12** en fonction de la taille de l'organisation et de celle du service d'audit interne.

> « Pour résumer, une mission d'audit relative à la déontologie consiste à évaluer comment une organisation transforme ses idées en actions concrètes. Il s'agit de déterminer si les valeurs de l'organisation se reflètent effectivement dans ses pratiques, et si des systèmes adaptés sont mis en place pour promouvoir ces valeurs, détecter la moindre érosion en la matière, et y remédier. »
>
> *— Michael Brozzetti*
> *PriPrésident de Boundless LLC*
> *(cabinet de conseil et d'audit interne)*

Les données sont conformes aux postulats : plus l'organisation et le service d'audit interne sont importants, plus des missions d'audit consacrées à l'environnement éthique sont susceptibles d'être réalisées. La plupart des organisations de grande taille sont liées par des contrats avec les autorités publiques qui leur imposent de revoir périodiquement leurs règles déontologiques. Il existe d'autres raisons pouvant expliquer le nombre relativement peu élevé de mission d'audit dans ce domaine :

- Ces évaluations sont confiées à une fonction de conformité.
- L'organisation ne possède pas de code de déontologie.
- L'environnement de contrôle est peu mature.
- L'audit interne ne dispose pas des compétences requises pour réaliser de telles missions.

Figure 12 **Missions d'audit consacrées à l'environnement éthique de l'organisation**



Note : Q72 : Quelle est l'étendue de l'activité d'audit au sein de votre organisation ? n = 2 465.

3 Pressions visant à faire modifier ou supprimer des constats d'audit

L'édition 2015 de l'enquête du CBOK sur la pratique de l'audit interne comprenait les interrogations suivantes :

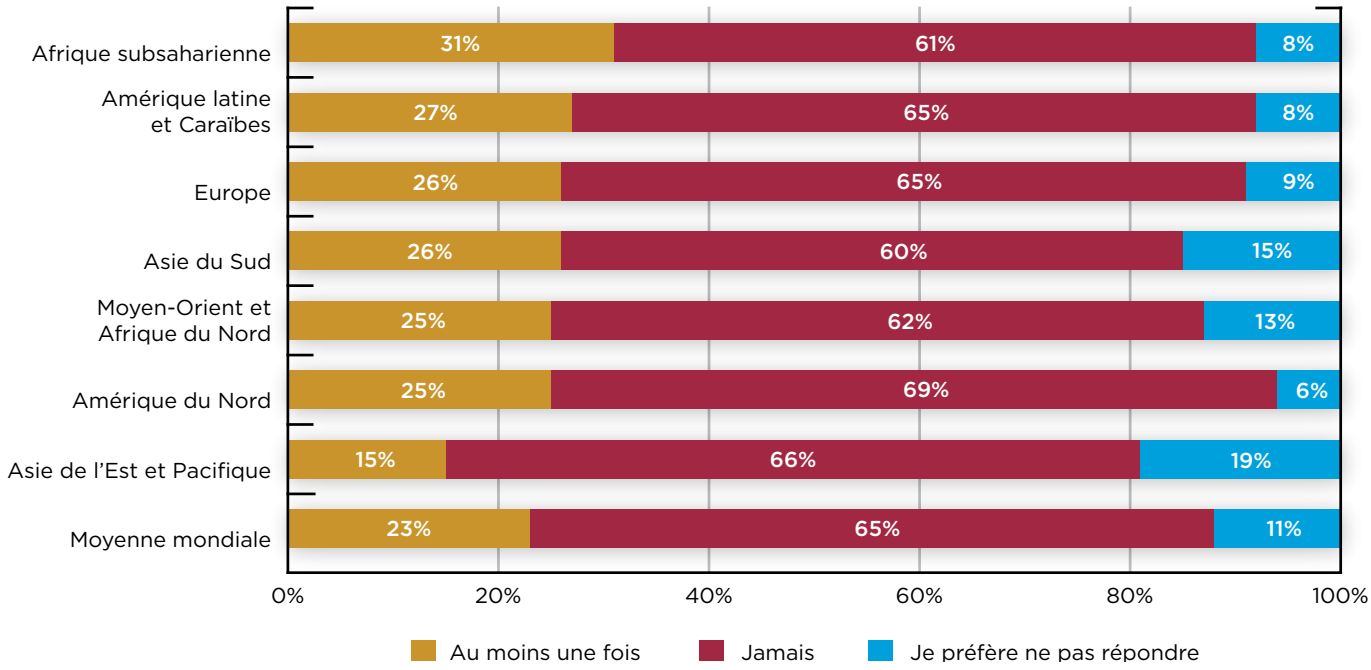
1. Vous a-t-on déjà demandé de supprimer ou d'apporter des modifications importantes à un constat ou un rapport d'audit interne qui était pourtant validé ?
2. Diriez-vous que l'on vous demande régulièrement (au moins une fois par an) de supprimer ou d'apporter des modifications importantes à un constat ou un rapport d'audit interne qui était pourtant validé ?
3. D'où provenait la pression lorsque l'on vous a demandé de supprimer ou d'apporter des modifications importantes à un constat ou un rapport d'audit interne qui était pourtant validé ?

Ces questions ont été posées à l'ensemble des participants, y compris aux auditeurs internes, aux cadres et aux responsables de l'audit interne. Une grande majorité d'entre eux ont répondu « oui » aux deux premières. La troisième a quant à elle suscité des réponses inattendues.

3.1 Pressions visant à faire supprimer ou modifier un constat d'audit

Plus de la moitié des auditeurs internes interrogés dans le cadre du rapport *Pressions politiques sur l'audit interne* avaient reçu des demandes de suppression ou de modification des constats d'audit importants. La présente étude corrobore ces résultats. Toutes régions confondues, les auditeurs internes subissent de fortes pressions les incitant à modifier ou à supprimer leurs constats (voir **Figure 13**).

Figure 13 Pressions visant à faire modifier des constats d'audit



Note : Q77 : Dans votre carrière d'auditeur interne, vous a-t-on déjà demandé de supprimer ou d'apporter des modifications importantes à un constat ou un rapport d'audit interne qui était pourtant validé ? n = 10 055.

En règle générale, les réponses sont cohérentes d'une région à l'autre, avec une moyenne mondiale à 23 %. Néanmoins, un grand nombre de participants ont « préféré ne pas répondre ». Au total, les personnes incitées à modifier des constats et celles qui ont préféré ne pas répondre représentent 34 % des participants, soit un peu plus du tiers.

Les résultats de la région Asie de l'Est et Pacifique sont particulièrement intéressants. Tandis que seuls 15 % des répondants ont indiqué avoir subi au moins une fois des pressions visant à leur faire supprimer ou modifier des constats d'audit importants, 19 % ont préféré ne pas répondre, soit une moyenne totale de 34 %, identique à la moyenne mondiale. L'absence de réponse est peut être liée à l'existence de pressions internes ou externes.

Étant donné que la majorité des participants ayant refusé de répondre sont originaires de la région Asie de l'Est et Pacifique, nous avons procédé à une analyse plus approfondie (voir **Figure 14**). Il est intéressant de constater que les auditeurs chinois (Taïwan et Hong Kong y compris) sont de loin les plus nombreux à avoir préféré ne pas répondre (26 %), et que seuls 9 % d'entre eux ont indiqué avoir été incités à modifier des constats.

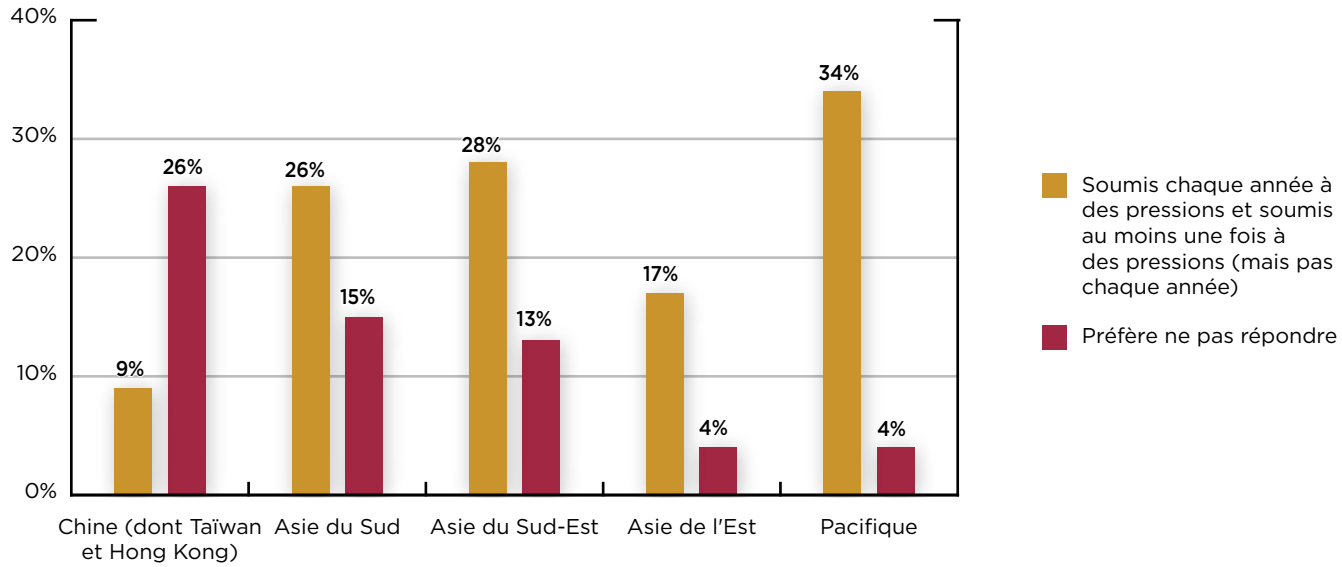
3.2 Fréquence des pressions exercées

Un grand nombre de participants à l'édition 2015 de l'enquête du CBOK sur la pratique de l'audit interne ont déclaré être régulièrement incités à modifier des constats d'audit. La fréquence de ces pressions est illustrée à la **Figure 15**.

La comparaison selon le poste occupé a révélé des résultats intéressants. Les responsables de l'audit interne étaient mieux disposés à répondre à la question que les autres collaborateurs de la profession. Et c'est sans surprise qu'ils ont indiqué subir davantage de pressions que les autres auditeurs internes. D'autre part, les auditeurs internes soumis à des pressions (20 %) et ceux qui ont préféré ne pas répondre (14 %) représentent un total de 34 % – un pourcentage identique à la moyenne établie pour les responsables de l'audit interne, et relativement cohérent avec les résultats enregistrés pour l'ensemble des autres auditeurs internes.

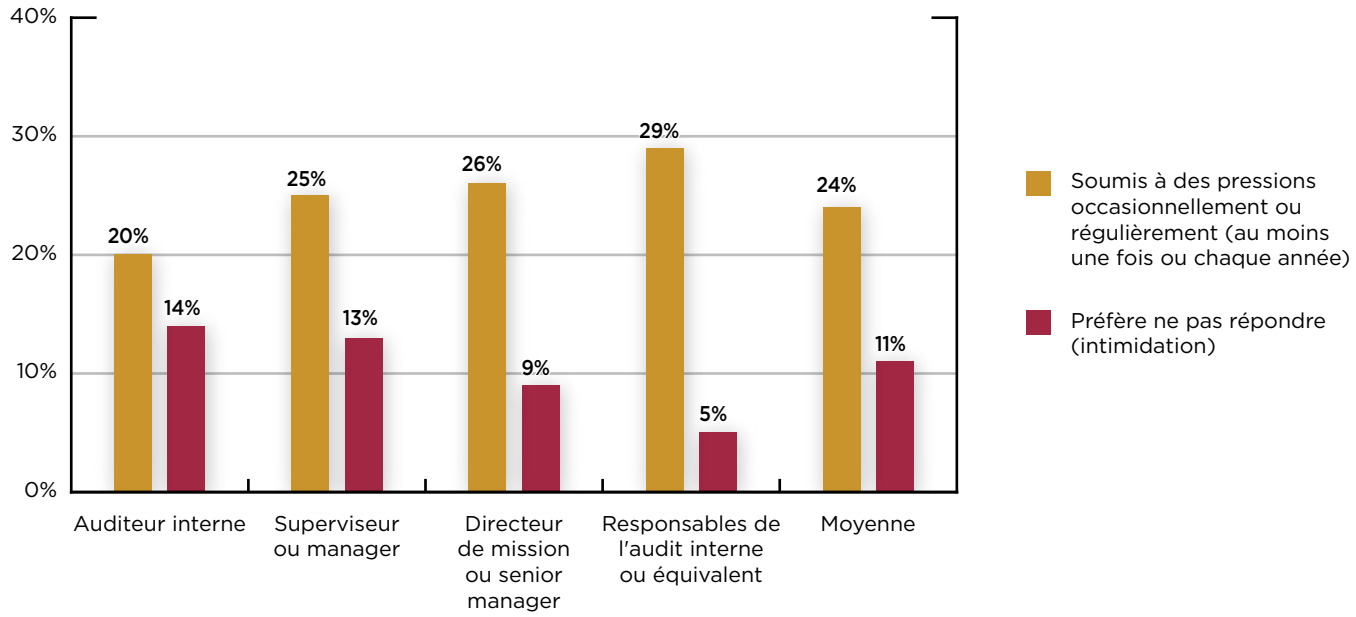
Comme en témoigne la **Figure 16**, on ne constate aucune différence significative d'un genre à l'autre, en particulier lorsque l'on fait la somme des individus soumis à des pressions et de ceux ayant refusé de répondre. En moyenne, les auditrices internes semblent subir légèrement moins de pressions que leurs homologues masculins. Elles sont en revanche plus nombreuses que les hommes à avoir préféré ne pas répondre à la question.

Figure 14 **Pressions visant à faire modifier des constats d'audit (répondants d'Asie)**



Note : Q77 : Dans votre carrière d'auditeur interne, vous a-t-on déjà demandé de supprimer ou d'apporter des modifications importantes à un constat ou un rapport d'audit interne qui était pourtant validé ? n = 1 341.

Figure 15 Pressions visant à faire modifier des constats d'audit (tous répondants confondus)

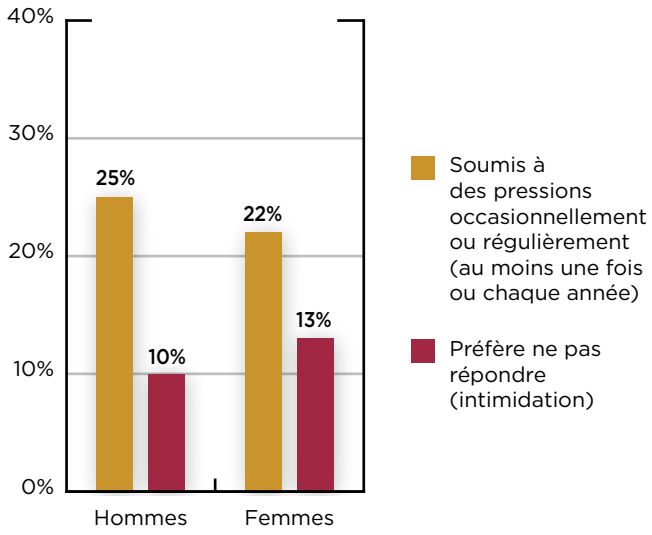


Note : Q77 : Dans votre carrière d'auditeur interne, vous a-t-on déjà demandé de supprimer ou d'apporter des modifications importantes à un constat ou un rapport d'audit interne qui était pourtant validé ? Combinée à Q81 : Quelle est votre fonction en tant qu'auditeur interne ?

D'après les données, plus les auditeurs internes sont âgés, moins ils font l'objet de pressions visant à leur faire modifier des constats d'audit. Ces résultats s'expliquent peut-être en partie par l'existence d'une corrélation entre l'âge et le poste (voir **Figure 17**).

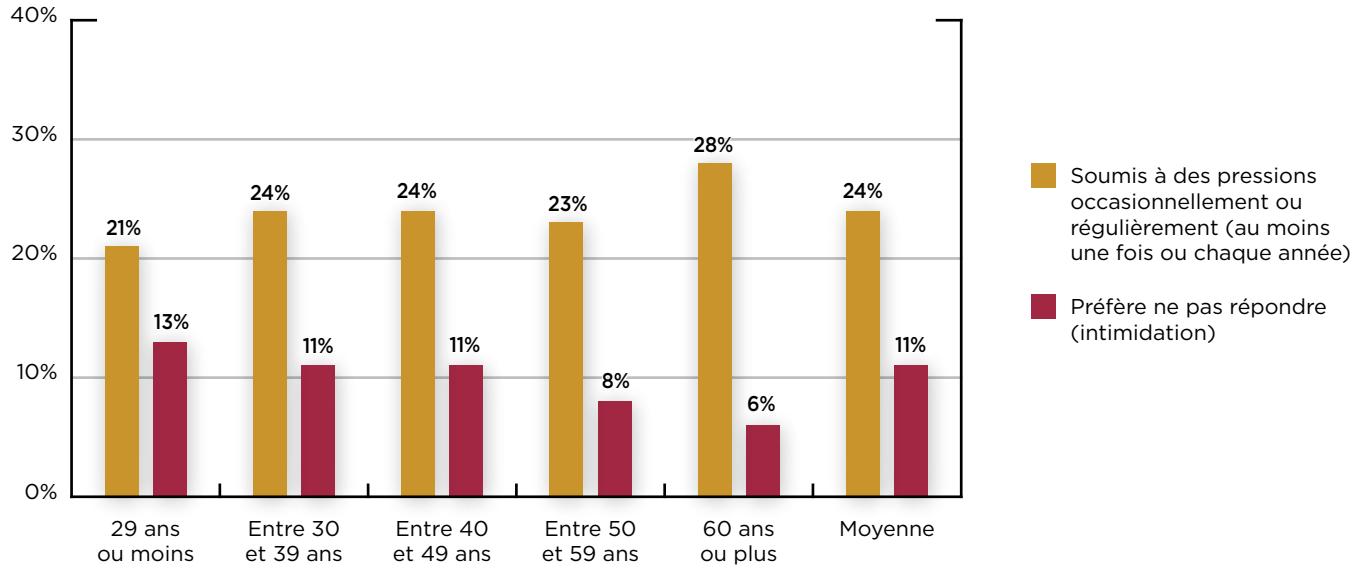
Dans le cadre de l'enquête du CBOK, nous nous sommes en outre demandé s'il existait une corrélation entre le fait de posséder une certification professionnelle – telle que celle d'auditeur interne certifié (*Certified Internal Auditor*, CIA) – et le fait de subir des pressions pour modifier des constats. D'après la Figure 18, c'est effectivement le cas. Environ 23 % des collaborateurs certifiés ont déjà été incités à modifier des constats d'audit, et seuls 5 % ont hésité à répondre (soit un taux de pression total de 28 %). Ces pourcentages atteignent respectivement 28 % et 7 % chez les collaborateurs sans certification (soit un taux de pression total de 35 %).

Figure 16 Pressions visant à faire modifier des constats d'audit (comparaison par genre)



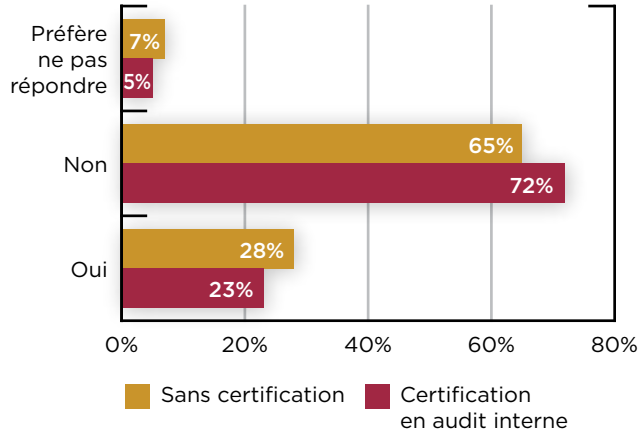
Note : Q77 : Dans votre carrière d'auditeur interne, vous a-t-on déjà demandé de supprimer ou d'apporter des modifications importantes à un constat ou un rapport d'audit interne qui était pourtant validé ? Combinée à Q4 : Vous êtes un homme/une femme... n = 10 935.

Figure 17 Pressions visant à faire modifier des constats d'audit (comparaison par âge)



Note : Q77 : Dans votre carrière d'auditeur interne, vous a-t-on déjà demandé de supprimer ou d'apporter des modifications importantes à un constat ou un rapport d'audit interne qui était pourtant validé ? Combinée à Q3 : Votre âge... n = 9 809.

Figure 18 Corrélation entre le fait de posséder une certification professionnelle et les pressions subies pour modifier des constats d'audit



Note : Q104 : Diriez-vous que l'on vous demande régulièrement (au moins une fois par an) de supprimer ou d'apporter des modifications importantes à un constat ou un rapport d'audit interne qui était pourtant validé ?

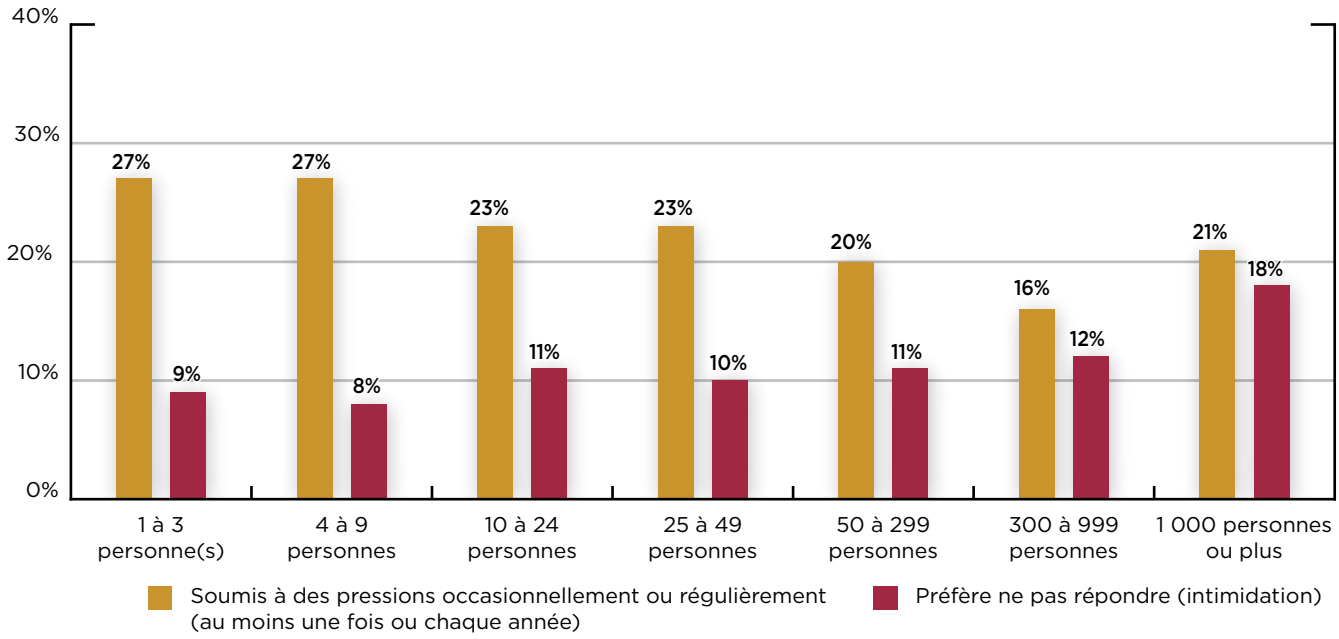
D'après la **Figure 19**, le niveau de pressions subi est fonction de la taille du service d'audit interne. Plus celui-ci est grand (et, potentiellement, mature), moins on constate de pressions visant à modifier ou à supprimer des constats. Toutefois, là encore, s'il y a moins de déclarations de pressions, le nombre de personnes qui ne se prononcent pas augmente.

Du point de vue de l'auteur, l'omniprésence de ces pressions suggère qu'il est nécessaire d'améliorer deux facteurs interconnectés : (1) la gouvernance et le soutien apporté à l'audit interne, et (2) une attitude axée sur le renforcement systématique de la qualité et de la valeur des travaux de l'audit interne. Cela étant, les pressions ne disparaîtront jamais. Elles pourront se manifester en raison de désaccords légitimes sur des constats d'audit, ou tout simplement parce que la nature humaine est telle que nous n'aimons pas lire des résultats négatifs. Dans la mesure où ces pressions ne pourront jamais être éliminées, les rapports d'audit interne doivent replacer l'ensemble des constats dans leur contexte et décrire les conséquences potentielles de chacun des problèmes relevés.

3.3 Sources des pressions visant à faire modifier ou supprimer des constats d'audit

Une autre question posée dans le cadre de l'édition 2015 de l'enquête du CBOK sur la pratique de l'audit interne

Figure 19 Pressions visant à faire modifier des constats d'audit (comparaison par taille de service)



Note : Q77 : Dans votre carrière d'auditeur interne, vous a-t-on déjà demandé de supprimer ou d'apporter des modifications importantes à un constat ou un rapport d'audit interne qui était pourtant validé ? Combinée à Q24 : Quel est le nombre approximatif d'équivalents temps plein travaillant dans votre département d'audit interne ? n = 10 092.

avait trait aux diverses sources de pressions. Les réponses correspondantes sont résumées à la **Figure 20**. À titre d'information, les participants pouvaient sélectionner plusieurs sources de pressions, d'où un total non égal à 100 %.

Comme l'on pouvait s'y attendre, la plupart des pressions subies par les responsables de l'audit interne pour modifier des constats proviennent du management ou d'une autre source interne, principalement le directeur général, le directeur financier et le responsable des opérations ou secrétaire général. Au total, 87 % des responsables de l'audit interne interrogés ont cité au moins l'une de ces sources. Étonnamment, 18 % d'entre eux ont également mentionné le Conseil et le comité d'audit. Les auditeurs internes sont plus nombreux que les responsables de l'audit interne à avoir préféré ne pas répondre.

Les directeurs et les managers sont dans une situation intermédiaire à celle des responsables de l'audit interne et des auditeurs internes. Ils peuvent être incités à modifier des constats par (a) un collaborateur du service d'audit interne (probablement le responsable de l'audit interne) et (b) toutes les autres sources exerçant des pressions sur le responsable de l'audit interne.

Un nombre incroyablement élevé d'auditeurs internes (44 %) et de directeurs/managers (34 %) ont cité des pressions internes au sein de leur service. Les données n'ont pas permis d'établir précisément les raisons de ce constat. D'après son expérience, l'auteur suppose que les pressions émanant du service d'audit interne pourraient être dues à une combinaison de facteurs. Par exemple :

- Le manque d'expérience a pu conduire l'auditeur interne à soulever des problèmes qui n'étaient pas pertinents dans le cadre de la mission.
- L'auditeur interne n'a pas communiqué les problèmes identifiés de manière appropriée dans son projet de rapport d'audit (capacités rédactionnelles médiocres).
- Il y a eu un manque de communication entre le responsable de l'audit interne et l'auditeur interne.
- L'auditeur interne n'a pas suffisamment fait preuve d'un sens politique.
- En raison de son manque d'expérience, l'auditeur interne n'a pas su identifier le problème lié aux éventuels constats d'audit.

Figure 20 Sources des pressions visant à faire modifier des constats d'audit (comparaison par poste)

Sources des pressions	Moyenne des responsables de l'audit interne	Moyenne des directeurs/ managers	Moyenne des auditeurs internes	Moyenne
Département d'audit interne	9%	34%	44%	31%
Directeur général	38%	24%	15%	25%
Responsable des opérations ou secrétaire général	25%	26%	21%	24%
Directeur financier	24%	18%	11%	17%
Autre source interne	10%	16%	14%	13%
Source externe à l'organisation	2%	3%	3%	2%
Conseil	12%	9%	7%	9%
Chef du service juridique/Conseil juridique	6%	6%	4%	5%
Comité d'audit	6%	5%	5%	5%
Responsable de la conformité	3%	3%	3%	3%
Responsable des risques	3%	4%	2%	2%
Je préfère ne pas répondre	8%	10%	15%	11%

Note : Seules sont ici prises en compte les personnes ayant précédemment indiqué avoir déjà été incitées à modifier un constat. n = 2 564.

Point de vue : Dialogue entre le responsable de l'audit interne et les auditeurs internes

D'après Steve Minder, directeur général du groupe YCN, les responsables de l'audit interne doivent améliorer leur communication sur les raisons des changements à apporter. Selon lui, ils doivent consacrer plus de temps à l'encadrement et à la formation des auditeurs internes à tous les niveaux, en insistant tout particulièrement sur l'identification et la communication des problèmes qui sont véritablement importants pour l'organisation.

L'édition 2015 de l'enquête du CBOK sur la pratique de l'audit interne a révélé bien d'autres résultats intéressants concernant les pressions visant à faire modifier des constats d'audit. En voici quelques-uns :

- Des auditeurs internes ont déjà subi d'importantes pressions de la part du directeur général, du directeur financier, du responsable des opérations ou secrétaire général et d'autres sources internes (pourcentages à deux chiffres dans chaque cas).
- Environ 12 % des responsables de l'audit interne ont déjà subi des pressions de la part du Conseil, et 6 % de plus citent le comité d'audit.
- Des directeurs et des managers ont déjà subi d'importantes pressions de la part de sources internes, parmi lesquelles le directeur général, le responsable des opérations ou secrétaire général, le directeur financier et le chef du service juridique ou conseil juridique.

- Quel que soit leur niveau d'expérience, les auditeurs internes sont moins nombreux à déclarer des pressions de la part du directeur financier que du directeur général.

3.4 Motifs sous-jacents aux pressions

Pour quels motifs la direction générale ou le Conseil inciterait un auditeur interne à supprimer ou à modifier un constat d'audit ? De toute évidence – et c'est un point à souligner – des pressions peuvent tout simplement naître d'un désaccord concernant les faits ou les répercussions y afférentes. Le rapport *Pressions politiques sur l'audit interne* parle de « zone grise ». La plupart des participants à l'enquête ont cité, parmi les problèmes potentiels, le fait que « les résultats pourraient nuire à la réputation de certains responsables » (voir **Figure 21**).

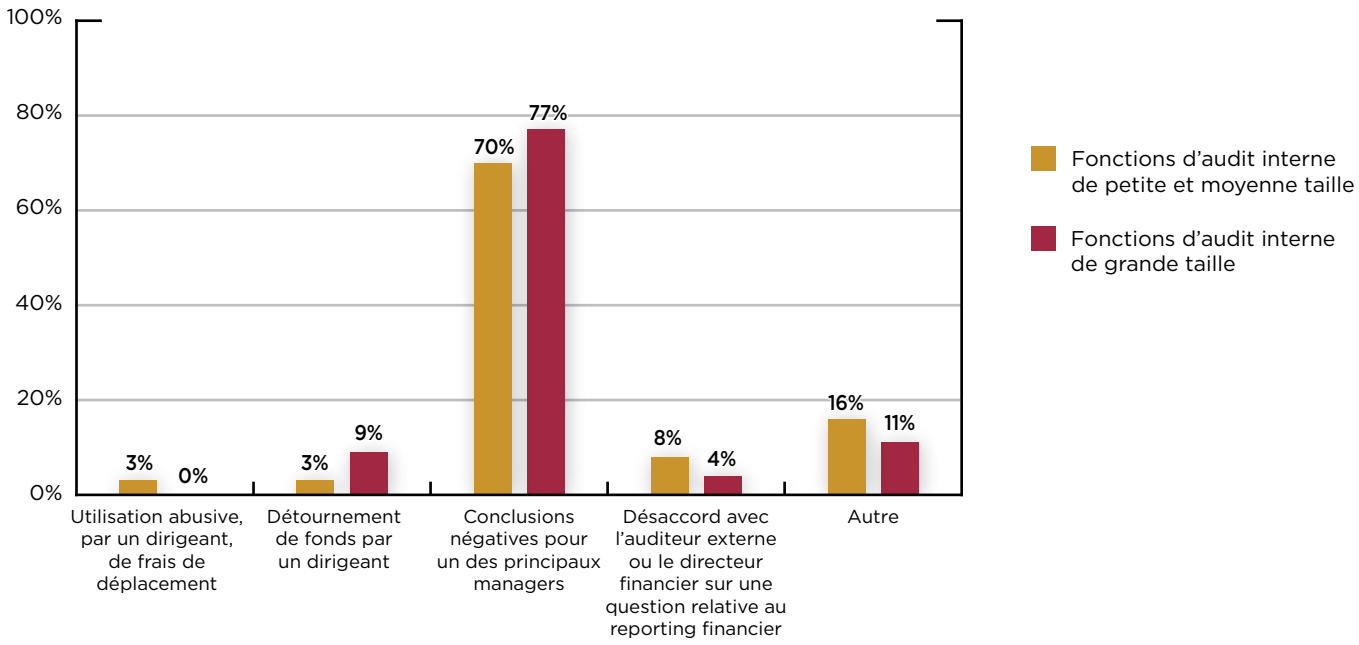
3.5 Conséquences des pressions

Dans un monde parfait, les auditeurs internes pourraient systématiquement vérifier les « faits » liés à leurs constats d'audit et, grâce au soutien du comité d'audit (ou d'un organe équivalent), ceux-ci seraient tous traités en temps opportun. Malheureusement c'est bien connu, nous ne vivons pas dans un monde parfait. Comme en témoigne la **Figure 22**, le fait de résister aux pressions subies pour modifier des constats d'audit peut avoir des conséquences : (a) baisse de salaire, (b) mutation à un autre poste, (c) licenciement ou « retraite forcée », (d) réductions budgétaires, (e) exclusion de réunions importantes, ou encore (f) ostracisme de la part de certains collaborateurs de l'organisation.

En analysant les réponses des 13 % de participants ayant indiqué « Autre », nous sommes parvenus à des résultats intéressants. Si chaque situation était unique, certaines réponses sont souvent revenues :

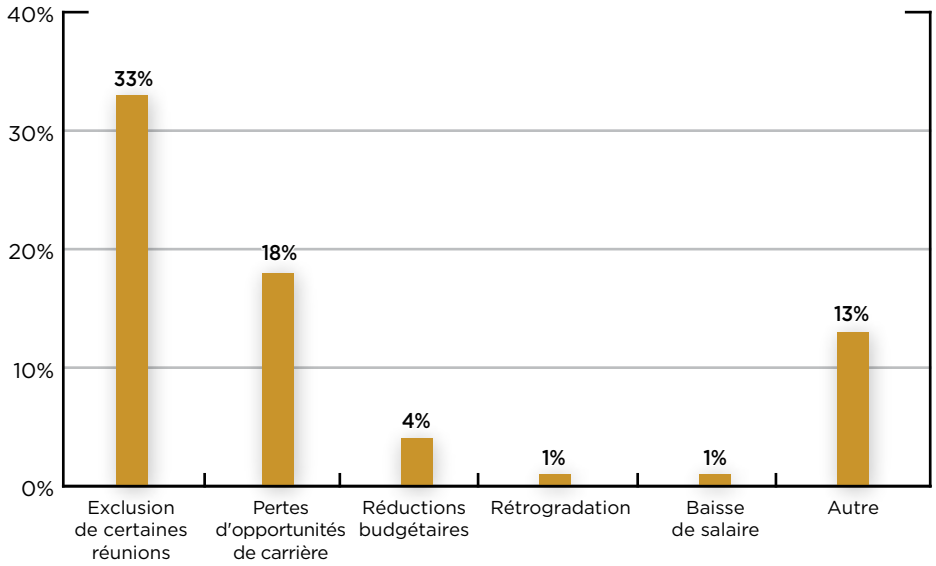
- Communication restreinte de la part de la direction générale
- Discrimination à travers des commérages et des critiques
- Suppression de poste
- Externalisation du service d'audit
- Dégradation des conditions de travail, stress avec répercussion sur l'état de santé
- Gel des augmentations de salaire pour les auditeurs internes exclusivement
- Refus d'ouverture de postes supplémentaires pour le service d'audit interne

Figure 21 Motifs sous-jacents aux pressions exercées sur les auditeurs internes



Note : On vous a demandé de supprimer, ou de modifier de façon substantielle, un constat ou un rapport d'audit interne valide. À quel propos ? n = 278.

Figure 22 **Conséquences liées au fait de résister aux pressions subies pour modifier des constats d'audit**



Note : Après avoir maintenu votre position sur une question d'audit, avez-vous, vous ou votre équipe d'audit interne, eu à en subir les conséquences ?

Conclusion

L'audit interne est une fonction singulière qui nécessite une bonne connaissance du métier et de l'organisation ainsi que des compétences personnelles élevées. Compte tenu des pressions qui peuvent peser sur les auditeurs internes, cette fonction doit impérativement être en mesure de répondre aux attentes des parties prenantes, à savoir apporter de la valeur ajoutée à travers des analyses éclairées. Un environnement idéal se caractériserait par la possibilité, pour les auditeurs internes, de systématiquement présenter leurs constats sans avoir à craindre de représailles à leur encontre. Or, l'édition 2015 de l'enquête du CBOK sur la pratique de l'audit interne montre bien qu'ils n'ont pas toujours la chance d'évoluer dans un tel environnement.

Les résultats de cette enquête révèlent également que l'environnement éthique peut être amélioré. Bien trop d'organisations n'ont ni code de conduite ni code de déontologie. Le cadre de référence visant à promouvoir les comportements éthiques témoigne indubitablement de la nécessité, pour les auditeurs internes, d'adopter le Code de déontologie de l'IIA, afin de savoir comment réagir face aux pressions d'ordre éthique.

À propos de l'auteur

Larry E. Rittenberg, (PhD, CIA, CPA) est professeur émérite à l'Université du Wisconsin (Madison). Il continue d'enseigner et de mener des recherches dans les domaines suivants : audit interne, gouvernance, contrôle interne, gestion des risques et audit externe. Il a par ailleurs occupé les fonctions de président du Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) de 2004 à 2009 et est l'auteur de nombreux rapports publiés par l'IIARF, parmi lesquels Pressions politiques sur l'audit interne (2015), co-écrit avec Patricia K. Miller, et *Interacting with Audit Committees – The Way Forward for Internal Audit,* qui fait partie intégrante de l'étude du CBOK.

À propos de la Fondation de la recherche de l'IIA

Le CBOK est géré à travers la Fondation de la recherche de l'IIA (IIARF), qui réalise depuis 40 ans des études novatrices sur la profession d'audit interne. À travers différents projets d'exploration des problématiques actuelles, des nouvelles tendances et des besoins futurs, l'IIARF n'a cessé de jouer un rôle moteur pour l'évolution et le développement de la profession.

Équipe de développement du CBOK

Co-présidents du CBOK :
Dick Anderson (États-Unis)
Jean Coroller (France)
Président du sous-comité chargé de l'enquête sur les pratiques de l'audit interne :
Michael Parkinson (Australie)
Vice-présidente de l'IIARF : Bonnie Ulmer
Analyste principal des données : Dr. Po-ju Chen
Développeur de contenu : Deborah Poulalion
Gestionnaires de projet : Selma Kuurstra and Kayla Manning
Analyste de données et responsable de la revue qualité : Tameca Alexander

Comité de révision du rapport

Carlos Ibañez (Pérou)
Debi Roth (États-Unis)
Deborah Poulalion (États-Unis)
Klaas Westerling (Pays-Bas)
Michael Brozzetti (États-Unis)
Miryam Alicia Peña (Colombie)
Rashid AlRashoud (Arabie saoudite)
Richard Martin (États-Unis)
Simon Nyazenga (Zimbabwe)
Steve Minder (États-Unis)

Parrainage

La Fondation de la recherche de l'IIA est reconnaissante à Larry Harrington, CIA, CRMA, QIAL et président 2015-2016 du Conseil d'administration de l'IIA Global, d'avoir parrainé le présent rapport.

Limite de responsabilité

L'IIARF publie ce document à titre informatif et pédagogique uniquement. La Fondation ne fournit aucun service juridique ou de conseil, et ne garantit, par la publication de ce document, aucun résultat juridique ou comptable. En cas de problèmes juridiques ou comptables, il convient de recourir à l'assistance de professionnels.

Copyright © 2016 par la Fondation de l'audit interne (anciennement la Fondation de la recherche de l'*Institute of Internal Auditors (Institute of Internal Auditors Research Foundation,* IIARF)). Tous droits réservés. Pour toute autorisation de reproduction ou de citation, prière de contacter l'*Institute of Internal Auditors* (research@theiia.org) ou l'IFACI (recherche@ifaci.com). ID # 2016-0425

Vos dons ont un impact

Les rapports du CBOK sont disponibles gratuitement en libre accès grâce à la généreuse contribution d'individus et d'organisations, mais également de branches et d'instituts de l'IIA du monde entier.

Faire un don

www.theiia.org/goto/CBOK

Contacts

The Institute of Internal Auditors (siège mondial)

247 Maitland Avenue Altamonte Springs, Floride 32701-4201, États-Unis