

Organisation et méthodologie de l'audit interne

PAR EUSTACHE EBONDO WA MANDZILA¹

Professeur à Euromed Marseille
École de Management

L'audit interne, tel qu'il est organisé et pratiqué aujourd'hui en France et dans le reste du monde, résulte du besoin de maîtrise des directions générales, confrontées à la taille de leur entreprise, à l'augmentation du volume d'informations, à la pression de l'environnement, enfin à des centres d'exploitation de plus en plus nombreux et situés dans un grand nombre de pays. Cette contribution a pour objectif de fournir au lecteur un cadre d'analyse historique et théorique de la création de la fonction d'audit interne et un aperçu des approches organisationnelle et méthodologique de l'audit interne des entreprises internationales françaises.

Approches historique et théorique

La création de la fonction d'audit interne dans les entreprises s'inscrit dans le cadre plus général de l'évolution de la notion d'audit.

Évolution historique de l'audit et naissance de la fonction audit interne

Le mot audit, qui nous vient du latin *audire*, c'est-à-dire « écouter », a pour ancêtre en France le commissariat aux comptes, institué par la loi du 24 juillet 1867. Le commissaire aux comptes avait alors pour rôle la vérification des comptes. On parla de révision des comptes avant de lui préférer le

1. L'auteur remercie l'IfAcI et les directeurs d'audit interne des entreprises qui ont répondu au questionnaire, notamment Jean-Jacques Vaudoier de Renault et Georges Deniau de la société Onet.

terme d'audit qui a une connotation plus valorisante. Progressivement, le terme d'audit connut un élargissement à la fois horizontal et vertical en raison de l'image de rigueur qu'il véhicule, des risques qu'il parvient à identifier, des politiques et des plans qu'il doit accompagner, des économies qu'il permet de réaliser, de l'instabilité de l'environnement, de la complexité des paramètres de gestion et de contrôle qu'il doit maîtriser. Toutes ces « vertus » associées au mot audit ont fortement contribué à son développement et à sa généralisation. Il existe véritablement un marché de l'audit et des théories relatives à ce marché tentent d'expliquer la demande et l'offre des services d'audit (Ebondo wa Mandzila, 2006). Cette implantation ou cette démocratisation de l'audit a fait dire à Power (1997) que nous étions entrés dans « la société de l'audit ». Ainsi, l'activité d'audit a fait l'objet de plusieurs déclinaisons. En effet, sur le plan vertical, le champ d'application ou les domaines d'intervention de l'audit ont été élargis. Aujourd'hui, l'audit a pénétré tous les domaines, toutes les fonctions, toutes les activités ou toutes les opérations de l'entreprise, tous les stades décisionnels. Certaines entreprises font même l'objet de plusieurs audits au cours d'un exercice ou d'une période. Sur le plan horizontal, la pratique de l'audit s'est étendue aux organisations publiques, aux associations et aux petites et moyennes entreprises. On parle ainsi d'audit dans les entreprises publiques, d'audit des associations, d'audit des PME/PMI, d'audit des filiales...

Mais cette extension du concept et l'élargissement de son champ d'application dans des domaines qui ne lui étaient pas familiers n'ont pas toujours contribué au renforcement de l'image de l'audit et à sa clarification. Toutefois, quelques critères permettent de mieux saisir la notion d'audit. Ainsi, il peut être appréhendé selon les critères statutaires, géographiques et selon l'objectif poursuivi.

Selon le critère statutaire, on distingue l'audit légal de l'audit contractuel. La légalité de l'audit repose sur le fait que l'activité de l'auditeur est exercée dans un cadre légal prédéfini et obligatoire. En France, il se confond le plus souvent avec le commissariat aux comptes et aboutit à une certification des états financiers. En revanche, un audit peut être souhaité ou sollicité par une entreprise en dehors de toute obligation légale pour répondre à des besoins spécifiques. On parlera alors d'audit contractuel, dans la mesure où les missions d'un tel audit sont définies par le client. L'audit peut être aussi examiné en fonction de la nature des objectifs assignés à la mission. Entrent dans ce cadre l'audit financier et l'audit opérationnel. L'audit financier apparaît comme la forme d'audit la plus ancienne et la plus connue du public. Pour ce

dernier, l'objectif principal est la certification¹ du bilan et du compte de résultat, à partir de deux notions fondamentales : la régularité et la sincérité des comptes annuels. Pour l'audit opérationnel, plus orienté vers les opérations de gestion, l'objectif est « l'évaluation des dispositifs organisationnels visant à l'économie, à l'efficacité et à l'efficacité des choix effectués dans l'entreprise à tous les niveaux et/ou l'évaluation des résultats obtenus de ces dispositifs » (Bouquin, 1997 ; Becour et Bouquin, 1996). C'est donc la recherche de l'efficacité, de l'efficacité, bref de l'amélioration des performances de l'entité auditée qui anime l'auditeur opérationnel.

On parle aussi d'audit à objectif étendu ou à évaluation globale. Ce type d'audit désigne la synthèse de l'audit financier et de l'audit opérationnel. Au-delà de s'assurer de la conformité et/ou de la régularité et de la sincérité des comptes aux lois et règlements en vigueur, de déterminer l'efficacité et l'efficacité de la gestion de l'entité, il s'agira aussi de déterminer si les objectifs stratégiques sont atteints. Le schéma n° 1² ci-après présente la hiérarchie des différentes formes d'audit couramment utilisées.

Mais cette diversité d'audits conduit à envisager l'audit sous l'angle territorial ou géographique. Ainsi, selon le critère géographique, on distingue l'audit interne de l'audit externe. Ce dernier est beaucoup plus connu sous le nom d'audit comptable et financier. Il est exercé par des experts indépendants de l'entité à auditer. En revanche, l'audit interne, objet de cet ouvrage, est réalisé par des salariés de l'entité auditée. Il convient de préciser, dans un premier temps, la notion et les missions de l'audit interne avant d'aborder, dans un deuxième temps, les fondements théoriques et pratiques de la création d'un service d'audit interne.

-
1. L'audit financier peut ne pas avoir pour objectif la certification des comptes. C'est précisément le cas lorsque est confiée à un professionnel la mission d'exprimer une opinion sur les états financiers, la situation et les résultats financiers, par référence à des normes, dans le contexte par exemple d'une acquisition, d'une demande de crédit.
 2. Ce schéma est une adaptation de la Direction générale de l'Administration et de la Fonction Publique et Inspection Générale de l'Industrie et du Commerce du guide interne « Pour une bonne pratique de l'audit » (date non indiquée).