



HAL
open science

L'impact des démarches qualité sur les pratiques d'audit interne : Vers une nouvelle typologie de l'audit interne

David Autissier

► To cite this version:

David Autissier. L'impact des démarches qualité sur les pratiques d'audit interne : Vers une nouvelle typologie de l'audit interne. 20ÈME CONGRES DE L'AFC, May 1999, France. pp.CD-Rom. halshs-00587764

HAL Id: halshs-00587764

<https://shs.hal.science/halshs-00587764>

Submitted on 21 Apr 2011

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

L'impact des démarches qualité sur les pratiques d'audit interne : Vers une nouvelle typologie de l'audit interne

David AUTISSIER

Maître de Conférences - ESA - Université Paris XII

Institut de Recherches en Gestion - La pyramide - 80 Ave du Gal de Gaulle - 94 000 Créteil

Tél : 01 45 17 66 21 - Fax : 01 45 17 66 03 – e-mail : autissier@univ-paris12.fr

Résumé : Conçues dans un premier temps comme un moyen de sélection des fournisseurs, les démarches qualité sont très vite devenues des méthodes de management mises en œuvre par les normes ISO 9000 et ISO 14000 au sein des entreprises. Pour s'assurer de la réalisation des procédures qualité, les entreprises ont mis en place des pratiques d'audit qualité très proches de celles de l'audit interne. La question qui se pose alors est : Est-ce que le référentiel qualité peut servir de base à toutes les missions d'audit interne ? Pour répondre à cette question, nous avons défini l'audit interne comme un processus "*Penser, Instrumentaliser, Assimiler et Analyser*" et analysé 11 missions d'audit interne réalisées à EDF. Ce travail de modélisation et d'analyse empirique nous a conduit à proposer une typologie de l'audit interne distinguant l'audit interne "*Evaluation*" dans lequel peut figurer l'audit qualité, l'audit interne "*Explication*" et l'audit interne "*Exploration*". (**Mots clés** : Audit qualité - Audit Interne - EDF – ISO)

Abstract : Quality has been made in the beginning as a mean to choose suppliers. But now Quality has become a management practice with ISO 9000 and ISO14 000. Quality auditing is the process by which managers insure that rules are used effectively in the accomplishment of the quality referencing process. What, we can ask us what difference between quality auditing and internal auditing ? Can internal auditing use the referencing process of quality auditing ? We have defined internal auditing as a "*Thinking, Constructing, Implementing, Analysing*" process and we have analysed 11 audits carried out at EDF. This definition and this analyse let us define three internal auditing models : Internal auditing "*Valuation*" in which we can introduce quality auditing, internal auditing "*Explanation*" and internal auditing "*Exploration*". (Key Words : Internal Auditing - Quality Auditing - EDF – ISO)

L'impact des démarches Qualité sur les pratiques d'audit interne : Vers une nouvelle typologie de l'audit interne

Les démarches qualité ont instauré dans les entreprises un *"Total Quality Management"* que le directeur de la qualité de British Airway résume par la phrase suivante: *"ISO nous force à faire ce que nous aurions dû faire"*. Pour s'assurer de la réalisation des procédures qualité, les entreprises ont mis en place des pratiques d'audit qualité très proches de celles de l'audit interne. Selon les normes ISO 10011, l'audit qualité consiste en un rapprochement entre un référentiel formalisé et une réalité observée. De cette confrontation résultent des écarts qui mentionnent des déviations à corriger. La démarche qualité produit un référentiel à partir duquel les audits qualité sont réalisés. Dès lors se pose la question suivante : *"Peut-on utiliser le référentiel qualité pour toutes les missions d'audit interne et l'audit interne peut-il se fonder dans l'audit qualité ?"* Pour répondre à cette question, nous avons analysé 11 missions d'audit interne réalisées à EDF en 1997 auxquelles le chercheur, dans un cadre de recherche-action, a participé en tant qu'auditeur. En étudiant les lettres de mission de ces différents audits, il est apparu que tous les audits internes ne mobilisaient pas toujours un référentiel fixe comme celui de la qualité. Dans certains cas, les pratiques d'audit interne consistent à construire un référentiel et à trouver des lieux d'observation pour ce même référentiel.

I - Les principes des démarches Qualité : Formalisation d'un Référentiel pour apprécier ce qui se fait

Depuis une dizaine d'années la qualité est devenue un thème sur lequel le management s'appuie de plus en plus pour conduire le changement dans les entreprises [Lamb 1995]. Les normes ISO, créées pour apprécier les capacités organisationnelles des fournisseurs sont désormais utilisées comme des outils de management en interne. La diminution du nombre des niveaux hiérarchiques et les démarches contractuelles ont obligé les entreprises à développer de nouveaux modes de coordination avec plus de décentralisation [Louart 1996, Desreumaux 1996].

Pour que cette évolution ne soit pas synonyme d'éparpillement, les entreprises ont mis un certain nombre de processus sous assurance qualité. Ainsi, les acteurs deviennent responsables de leur activité au regard d'un référentiel dont la mise en œuvre est vérifiée régulièrement par des audits qualité.

1) Le management de la qualité : "Se forcer à faire ce qui aurait dû être fait"

Le directeur de la qualité de British Airway définit la qualité par la phrase suivante : *"ISO nous force à faire ce que nous aurions dû faire"* [Todorov 1998]. La qualité devient alors un regard que l'on porte sur soi et que l'on cherche à comparer à un "souhaité" formalisé pour qu'il soit partagé au sein d'une collectivité. Conçue dans un premier temps pour les relations *"Client - fournisseurs"* afin de minimiser les coûts de transaction [Williamson 1975], la qualité a investi la sphère du management. Les systèmes qualité se sont d'abord intéressés aux processus de fabrication pour ensuite se tourner vers l'organisation de ces mêmes processus au travers du management de la qualité. Les normes ISO9001, 9002 et 9003 définissent les exigences attendues pour la certification alors que les normes ISO9004-1, 9004-2, 9004-3 et 9004-4 définissent les modalités d'un système de management de la qualité permettant la gestion, l'évaluation et l'évolution de l'entreprise [AFNOR 1996]. La gestion de la qualité s'est déplacée du *"faire"* au *"faire faire"*. Todorov [1998 p 8] cite les propos de Lawrence Eicher [1990] qui résume cette *"initialisation / évolution"* de la qualité par les propos suivants : *"Au cours des vingt dernières années, on s'est intéressé à la découverte de normes qui aideraient les acheteurs de biens et de services à faire davantage confiance aux systèmes de leurs fournisseurs. Ce phénomène touchait particulièrement les grands acheteurs tels que les constructeurs automobiles ou les gouvernements, qui devaient se procurer des quantités importantes de marchandises hautement fiables provenant d'une multitude de fournisseurs différents. Selon l'opinion générale, il fallait des méthodes plus efficaces pour assurer la qualité des produits avant leur livraison, au lieu de découvrir des défauts trop tard."*

Cette extension du champ de la qualité au management des processus et non plus seulement aux processus eux-mêmes a amené certaines personnes comme Juran [1983] à dire que si le XX^e siècle a été celui de la productivité, le XXI^e siècle sera celui de la qualité. Pour Todorov [1998], le management de la qualité est le résultat de l'évolution des modes de production. Dans un mode de production artisanale un contrôle unitaire suffit à s'assurer de la qualité du produit. Dans un mode de production industrielle de masse, ce contrôle devient statistique. Mais dans un mode de production recherchant simultanément l'innovation, la réactivité et la productivité il ne faut plus seulement détecter les erreurs a posteriori mais envisager tous les moyens d'amélioration a priori [Shiba, Graham 1997].

La qualité ne se limite plus alors à des procédures d'assurance qualité mais se définit sous la forme de *"Total Quality Management"* [Weimerskirch, George 1998] dont le but est de bâtir un programme qualité pour l'ensemble des fonctions de l'entreprise [Fowler, Lord 1995]. Le projet qualité ne consiste plus seulement à faire bien mais surtout à faire mieux.

2) Les normes ISO : un langage mondial de la qualité

Pour mettre en œuvre un management de la qualité, les entreprises disposent de normes ISO dont l'applicabilité est vérifiée dans tous les domaines de l'économie. Un des principes des démarches qualité est d'analyser un processus en fonction de ce que le client attend de ce même processus. Pour cela, les normes ISO ont distingué quatre catégories de produits [Afnor 1996]. Il y a les produits matériels, les logiciels, les produits issus de process continus et les services. A partir de cette classification, toutes les entreprises sont à même de se positionner en terme de qualité. Ces catégories de produits peuvent être combinées pour définir le ou les produits d'une entreprise particulière. Par exemple, une entreprise qui vend des ordinateurs qui intègrent des logiciels en proposant une "hot line" réunit les quatre catégories de produits. Aux différentes catégories de produits sont appliquées des normes en fonction de ce que l'on veut voir être mis sous assurance qualité.

La norme ISO9001 est un modèle pour l'assurance qualité en conception, développement, production, installation et prestations associées. La norme ISO9002 est un modèle pour l'assurance qualité en production, installation et prestations associées. A la différence de la norme ISO9001, la norme ISO9002 ne traite pas de conception. La norme ISO9003 est un modèle pour l'assurance qualité en contrôles et essais finals. Cette dernière, comparativement à la norme ISO9001, n'aborde pas la conception, les achats, la production et les prestations associées. La norme ISO9004-1, destinée à un usage interne, définit les points essentiels d'un management de la qualité. La norme ISO9004-2 est destinée aux entreprises de services. Elle leur donne les techniques et conseils pour obtenir une certification ISO9001 ou ISO9002. La norme ISO 9004-3 donne les points essentiels d'un management de la qualité dans les entreprises qui travaillent en process continu. Dans la prochaine reformulation des normes ISO, les trois normes ISO 9004 seront regroupées en une seule. La mise en œuvre de ces normes oblige les entreprises à formaliser leurs process et ce qu'elles attendent de ces derniers. Cela se traduit concrètement par la constitution de référentiels qui décrivent des procédures à respecter. L'observation du respect ou du non respect des procédures va se faire par des actions d'audit qualité très proches des pratiques d'audit interne [Marti 1996].

3) L'audit qualité pour apprécier la réalisation de la qualité

Selon Mitonneau [1994], une entreprise, pour assurer la qualité de ses produits et de ses services doit réaliser des audits qualité qui vérifient si les procédures sont mises en œuvre comme prévu. L'origine des audits qualité vient de l'obligation de rendre compte pour certaines activités comme le nucléaire, le militaire, l'aéronautique etc. Au début, l'objectif des audits consistait à contrôler la conformité des produits et des procédés à l'aide d'un référentiel. Par la suite, l'industrie automobile a commencé à pratiquer largement les audits qualité, notamment pour l'évaluation et l'approbation des fournisseurs.

Avec l'arrivée des normes ISO9000 et de la série des normes ISO10011, l'audit qualité a évolué et couvre désormais l'ensemble des éléments d'un système de management de la qualité. La norme ISO 10011-1 donne les lignes de conduite pour effectuer l'audit ainsi que les étapes à suivre. La norme ISO1011-2 donne les exigences auxquelles les auditeurs doivent répondre en termes de compétences. La norme ISO1011-3 donne des indications pour la gestion des programmes d'audits dans l'entreprise. La norme ISO 10011, intitulée "*Management de la qualité et assurance qualité - Vocabulaire*", définit l'audit qualité comme un "*examen méthodique et indépendant en vue de déterminer si les activités et résultats relatifs à la qualité satisfont aux conditions préétablies, et si ces dispositions sont mises en œuvre de façon effective et aptes à atteindre les objectifs*". L'audit qualité confronte une réalité observée à un référentiel. Il s'apparente dès lors à une pratique d'audit interne qui mobilise un référentiel particulier, celui de la qualité. Dans ce cas, le référentiel qualité ne pourrait-il pas servir de base à tous les audits internes ? Pour répondre à cette question, nous définirons l'audit interne et analyserons des missions réalisées dans l'entreprise EDF en 1997.

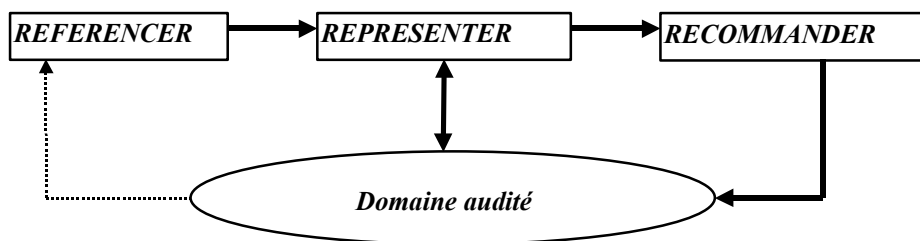
II - L'audit interne : Un processus "*Penser, Instrumentaliser, Assimiler et Analyser*"

L'organisation industrielle de l'entreprise du XIX ème siècle a remplacé une partie de la régulation du marché externe par la coordination administrative interne [Porter 1986]. L'expression organisationnelle s'est matérialisée par un triptyque « *Objectifs/Règles/Ressources* » dont l'adéquation a été confiée à la gestion avec l'audit interne « *comme l'activité qui applique en toute indépendance des procédures cohérentes et des normes d'examen en vue d'évaluer l'adéquation et le fonctionnement de tout ou partie des actions menées dans une organisation par référence à des normes.* » [Bouquin, Bécour, 1991 page 11].

1) Les missions de l'audit interne

L'audit interne est une fonction de contrôle de l'entreprise confiée à des professionnels dont le but est d'établir des comparaisons entre des situations objectivées et des situations réelles. Il vise à s'assurer de la pertinence des dispositifs de gestion mis en place pour la réalisation de l'activité au travers de ses missions de "*Référencement*", de "*Représentation*" et de "*Recommandation*" [Autissier 1996]. L'audit interne consiste à photographier en quasi - instantané l'entreprise afin d'établir une comparaison entre ce qui est et ce qui devrait être tant au plan de la stratégie menée que des modes de fonctionnement réglementaires. Le résultat de cette comparaison est une liste d'écarts qui permet d'identifier les problèmes et les déviations.

Schéma 1 : Les missions de l'audit interne



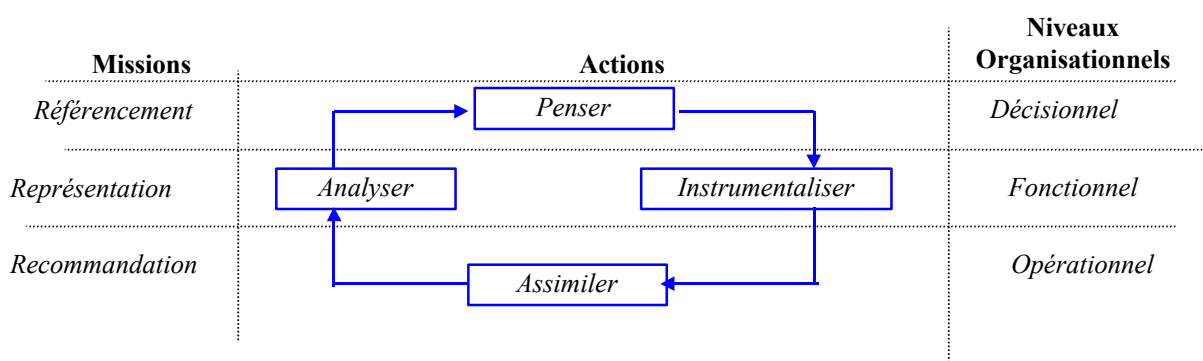
L'audit interne est un processus organisé dont le but est d'évaluer la concordance entre des assertions et des réalités. Les assertions peuvent être constituées des objectifs escomptés ou de normes internes et externes qui constituent le référentiel d'activité de l'entreprise. Ce résultat s'obtient par l'articulation des missions de "*Référencement*", de "*Représentation*" et de "*Recommandation*". Ces trois missions ont le même préfixe RE qui, comme l'audit, symbolisent une action à posteriori sur une réalité déjà acquise.

2) L'audit interne comme processus

L'audit est une opération de contrôle dont l'objectif est d'opérer une médiation entre les niveaux décisionnel, fonctionnel et opérationnel. La médiation développée ne se résume ni à un message unilatéral et séquentiel, ni à une pratique mécanique mais à un processus « *Penser, Instrumentaliser, Assimiler et Analyser* » [Autissier 1996].

Le référencement est du ressort du décisionnel et des auditeurs. Il répond à la question « *Sur quelles bases doit-on s'appuyer pour auditer ?* ». Cette mission consiste à définir les termes de l'audit interne, à le **penser**. **La représentation** se fait en deux temps. Une première fois pour reconstituer une réalité du domaine audité par des recherches (interviews, études documentaires et d'informations) et des artefacts (tableaux, graphes). Il s'agit **d'instrumentaliser** les termes de l'audit pensés lors du référencement. La représentation est renouvelée ultérieurement pour s'assurer de la pertinence des actions d'ajustement mises en œuvre. L'audit doit **analyser** les correctifs mis en place en réponse aux recommandations. **La recommandation** en produisant des contraintes oblige le domaine audité à mettre en œuvre des actions pour réduire les écarts constatés. L'audit tente de faire **assimiler** son message au domaine audité.

Schéma 2 : Le processus Penser, Instrumentaliser, Assimiler et Analyser de l'audit interne



Cette définition fournit non seulement des éléments pour la compréhension de l'audit interne mais également une approche pour analyser des pratiques existantes et en créer de nouvelles.

Les missions de "Référencement", de "Représentation" et de "Recommandation" de l'audit interne sont des concepts qui permettent d'établir une liaison explicative entre sa fonction de contrôle et ses pratiques sur le terrain. Opérationnellement, ces missions se déclinent en quatre actions; **Penser, Instrumentaliser, Assimiler, Analyser**.

III - L'audit interne doit-il toujours s'appuyer sur un référentiel qualité ?

La phase "*Penser*" du processus d'audit interne définit l'objectif de la mission et, par la même, le référentiel mobilisé et le domaine à auditer. Le référentiel est donné par le commanditaire de manière explicite ou implicite lorsque ce dernier est sous-jacent à la formulation de la mission. Le référentiel fournit les paramètres dont les renseignements constitueront les arguments de réponse à la question qui a initialisé l'audit. C'est simultanément une définition de périmètre et un corps de doctrine désincarné qui est censé y être appliqué. L'audit interne oscille entre la rationalité idéale du référentiel et la réalité opérationnelle du domaine audité avec pour médiation la représentation [Renard 1994]. L'audit interne peut s'appuyer sur d'autres référentiels que celui formulé par la démarche qualité.

A la différence du référentiel Qualité, les autres référentiels ne sont pas toujours formalisés et exploitables immédiatement. Ils doivent être construits par l'auditeur. Dans l'audit qualité, le domaine à auditer est défini par le périmètre du référentiel. L'analyse de 11 missions d'audit interne réalisées à la Direction des Etudes et des Recherches d'EDF en 1997 nous montre que le domaine à auditer et le référentiel ne sont pas toujours donnés de manière explicite aux auditeurs.

1) Analyse de missions d'audit interne à EDF et GDF

Les onze études de cas [Yin 1985] utilisées dans le cadre de cette recherche représentent des expériences professionnelles à EDF dans le domaine de l'audit interne auxquelles le chercheur a participées comme auditeur interne. Cette présence au cœur même du processus étudié a permis au chercheur d'observer dans la durée l'évolution d'une mission d'audit interne sur une organisation donnée. L'annexe 1 liste les onze études de cas et mentionne un extrait de la lettre de mission qui définit l'objectif assigné à chaque audit interne.

2) Trois types d'audits internes : Ceux avec un référentiel formalisé, ceux qui répondent à une question et ceux qui expliquent un dysfonctionnement

L'analyse des onze missions d'audit interne fait apparaître une première classification qui différencie les audits internes pour lesquels le référentiel et le domaine à auditer sont clairement définis et ceux pour lesquels ces deux attributs n'apparaissent pas explicitement (Cf. Tableau 1).

Tableau 1: Analyse des audits en fonction de la formalisation de leur référentiel et de leur domaine à auditer

<i>Les audits pour lesquels le référentiel et le domaine à observer sont définis</i>	<i>Les audits pour lesquels le référentiel et le domaine à auditer ne sont pas explicites</i>
1. Audit du département Système d'information et de documentation 2. Audit du département Contrôle Commande 3. Audit du département Site de Clamart 4. Audit du département Retour d'expérience 7. Audit du d'épatement Environnement	5. Audit thématique sur la perception et l'utilisation de la doctrine 6. Audit de faisabilité d'un référentiel pour l'entreprise 8. Audit de benchmarking sur les coûts industriels 9. Audit thématique sur le personnel non statutaire 10. Audit d'opportunité pour un outil informatique de classement des archives 11. Audit thématique sur la production des documents écrits.

Les audits pour lesquels le référentiel et le domaine audité sont mentionnés explicitement

constituent des audits de structures auxquels s'appliquent un référentiel de gestion interne connu de tous. Ce référentiel traite respectivement de la gestion budgétaire, de la gestion du personnel, des frais généraux, du fonctionnement interne et administratif, des relations avec les services financiers et des procédures de contrôle interne. Les auditeurs comparent, pour chacun des différents points, les pratiques de la structure et celles prescrites.

Les audits pour lesquels le référentiel et/ou le domaine à auditer ne sont pas clairement explicites ont fait l'objet d'une analyse spécifique pour pouvoir être interprétés dans le cadre d'une classification. Pour cela, chacun de ces audits a été analysé à partir de la forme de la demande, de la précision du domaine à auditer et de la définition du référentiel à mobiliser (Cf Tableau 2).

Tableau 2: Analyse des audits internes sans référentiel et domaine à auditer

Audits	Demande	Domaine	Référentiel
5. Audit thématique sur la perception et l'utilisation de la doctrine	Interrogation	Non défini	A construire
6. Audit de faisabilité d'un référentiel pour l'entreprise	Interrogation	Non défini	A construire
8. Audit de benchmarking sur les coûts industriels	Interrogation	Non défini	A construire
9. Audit Thématique sur le personnel non statutaire	Problème	Toute l'entreprise	A construire
10. Audit d'opportunité pour un outil informatique de classement d'archives	Problème	Toute l'entreprise	A construire
11. Audit thématique sur la production des documents écrits	Problème	Toute l'entreprise	A construire

L'analyse contenue dans le tableau 3 fait apparaître deux types d'audits internes. Il y a ceux pour lesquels la mission est formalisée par une interrogation et ceux pour lesquels cette dernière s'exprime par un problème à résoudre.

Pour les audits internes caractérisés par une mission interrogative, les auditeurs sont, avec l'accord du commanditaire, libres de se constituer un domaine à auditer. Celui-ci peut être constitué d'individus, de structures ou de projets de l'entreprise. Il peut même être étendu à des entreprises extérieures par des opérations de benchmarking [Camp 1992] ou des relations de partenariat. La constitution du domaine à auditer et son observation constituent simultanément le référentiel et les éléments à rapprocher de ce dernier. Par exemple, pour l'audit N°5, "*Perception et utilisation de la doctrine*", les différentes interviews d'acteurs internes et externes procurent, individuellement, des pratiques et, globalement, un état de l'art. Si un individu reçoit vingt documents de 100 pages de doctrine par jour, c'est une pratique. Si, en moyenne, les personnes interrogées reçoivent 80 pages de doctrine par jour, c'est une règle de fonctionnement contingente.

Les audits internes caractérisés par la résolution du problème présentent, en général, un caractère d'urgence dans la formulation de leur mission (Cf. Annexe 1). Les auditeurs ont en charge de rechercher les causes d'un problème et d'envisager les moyens pour y remédier. Pour cela, ils ont la possibilité de choisir, avec l'accord du commanditaire, les domaines à auditer. Par exemple, pour l'audit N°9, "*Personnel non statutaire*", les auditeurs ont interviewé des acteurs des RH, du service achat, du département facturation, des directeurs de département et des chefs de projets. Ils se sont constitués un domaine pour les besoins propres de la mission. Et c'est à partir de ce domaine et en relation avec des normes, règlements et lois qu'ils ont bâti un référentiel. Ce référentiel a la particularité d'être formalisé en relations de "*causes/conséquences*" pour être rapproché des causes identifiées du problème à l'origine de l'audit.

Par exemple pour l'audit N°6, "*Opportunité pour un outil informatique de classement des archives*" le référentiel a été établi sous la forme de relations "*causes/conséquences*" telles que : "*les recherches multi - critères diminuent les temps de réponse selon la loi z etc.*"

L'audit qualité apparaît comme une forme d'audit interne qui bénéficie d'un référentiel donné et formalisé et d'un domaine à auditer précis. Mais l'étude empirique, quoique contingente à une entreprise d'un secteur à un moment donné, a montré l'existence de deux autres formes d'audit interne pour lesquels le référentiel et le domaine ne sont pas aussi clairement explicites. Cette confrontation "*démarche qualité / Audit interne*" a fait émerger trois types d'audit interne à partir desquels il est possible de proposer une typologie pouvant servir de base méthodologique.

IV - Vers une nouvelle typologie de l'audit interne : Les audits internes Evaluation, Explication et Exploration

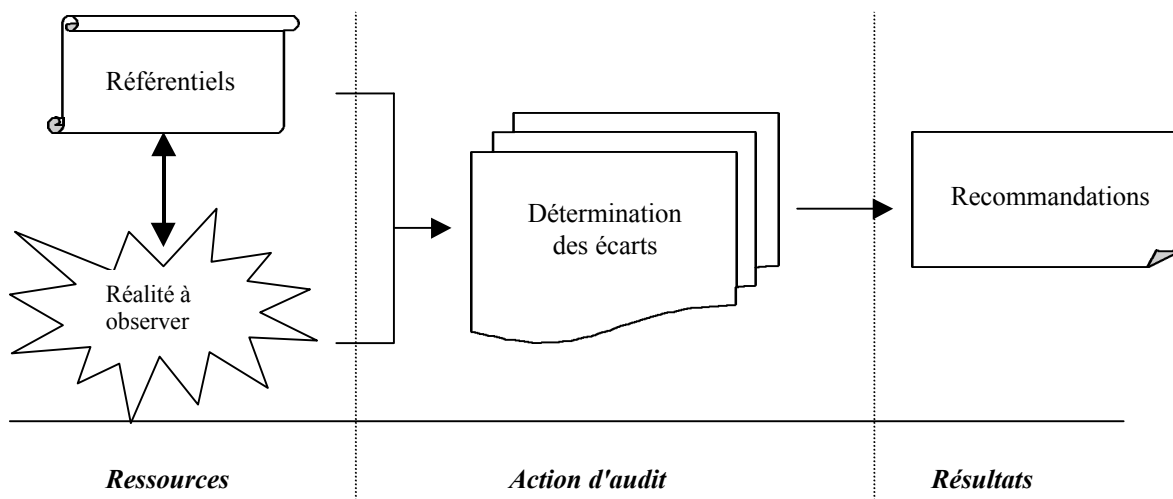
L'analyse précédente des lettres de missions d'audit interne nous a montré que sous le terme audit interne coexistaient trois formes. Une première forme, dont l'audit qualité fait partie, consiste à rapprocher un référentiel d'une réalité pour constater des écarts et formuler des recommandations. La deuxième forme se matérialise par une interrogation pour laquelle l'auditeur va produire un diagnostic en constituant des référentiels qu'il va rapprocher de différentes réalités. La troisième forme part du constat d'un problème et exige de l'auditeur qu'il propose des solutions en établissant, en relation avec les différents référentiels de l'entreprise, des relations de causes à effets. Compte-tenu de cette analyse, ne pouvons-nous pas envisager une typologie de l'audit interne en distinguant l'audit interne "*Evaluation*", l'audit interne "*Explication*" et l'audit interne "*Exploration*"

1) L'audit interne "Evaluation" : Référentiel et domaine à auditer donnés

L'audit interne "Evaluation" a pour objectif de déterminer des recommandations à partir d'un référentiel et d'une réalité bien circonscrite par la demande du commanditaire. En général, ce commanditaire donne, dans sa lettre de mission, le territoire et les thèmes à auditer ainsi que les référentiels qui s'y rapportent (Cf. audit 1,2,3,4 et 7 dans l'annexe 1). Le rôle de l'auditeur consiste à se procurer le ou les référentiels et à observer la réalité désignée pour déterminer des écarts. L'auditeur est dans un rôle de vérificateur [Froman 1995]. Il cherche à mesurer des différences entre un réel et un souhaité pour éviter toute dérive. Le référentiel utilisé pour ce type d'audit peut être le référentiel qualité. Dans ce cas l'audit qualité est une forme d'audit interne "Evaluation". Les résultats de l'audit se matérialisent par des recommandations qui mentionnent une obligation de correction [Anthony 1965] sur des points jugés déviants par rapport à un référentiel connu et partagé contractuellement [Reynaud 1989].

Ces recommandations donneront lieu ultérieurement à un retour d'audit qui jugera de la validité des actions entreprises. Ce type d'audit est une forme de rappel à l'ordre qui permet à l'entreprise de maîtriser la cohérence de ces démarches comme par exemple la démarche qualité. Pour ce type d'audit, relativement mécanique, il est possible d'envisager des formes d'auto-contrôle et des techniques de vérification automatiques sous la forme de grilles [Lemant, Schick 1995]

Schéma 3 : L'audit Interne "Evaluation"



En tenant compte de la définition de l'audit interne en tant qu'un processus "*Penser, Instrumentaliser, Assimiler et Analyser*", il est possible de décliner d'un point de vue méthodologique la notion d'audit interne "*Evaluation*". Les phases "*Penser*", "*Instrumentaliser*", "*Assimiler*" et "*Analyser*" et leurs stades intermédiaires ont été traduits en questions auxquelles l'auditeur devra répondre :

Phase Penser : Quelle est le domaine à auditer et quels sont les référentiels à vérifier ?

Phase entre Penser et Instrumentaliser : Où trouver les référentiels ? Quels sont les interlocuteurs du domaine à auditer ?

Phase Instrumentaliser : Quels sont les points du référentiel qui vont être observés, sous quelle forme et où ?

Phase entre Instrumentaliser et Assimiler : Comment Obtenir les information pour renseigner la vérification ou la non vérification du référentiel ?

Phase Assimiler : Comment transformer le constat d'écarts en recommandations ?

Phase entre Assimiler et Analyser : Quelles sont les actions correctives mises en chantier ?

Phase Analyser : Les actions correctives ont-elles eu des résultats positifs ? Pourquoi ?

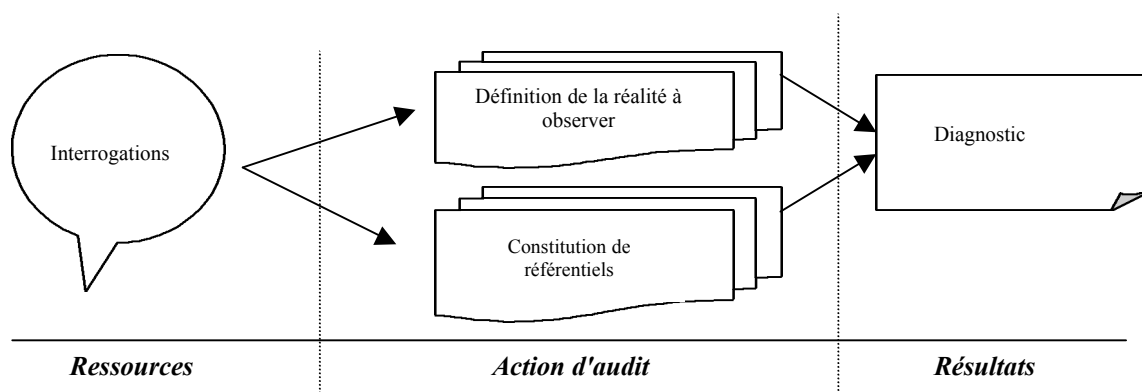
Phase entre Analyser et Penser : Le référentiel est-il cohérent avec l'activité de l'entreprise ?

2) L'audit interne "*Exploration*" : Construire des référentiels et chercher des domaines à auditer pour répondre à une question

L'audit interne "*Exploration*" est identifiable dans la définition de sa mission. Si celle-ci est énoncée sous forme d'interrogations, l'audit en question peut être qualifié "d'audit interne exploration". Par rapport aux 11 missions analysées dans le chapitre précédent, les audits internes N° 5, 6 et 8 peuvent être considérés comme des audits internes "*Exploration*". Leur mission se formalise par des questions comme par exemple, pour l'audit N°5, "*Audit thématique sur la perception et l'utilisation de la doctrine*" : "*Quel volume représente la doctrine ? - Comment et par qui est-elle diffusée ? - Les textes sont-ils compréhensibles et opératoires ? etc.*". Les auditeurs internes sont dans une situation où ils doivent trouver des réalités à observer et des référentiels à mobiliser, tout ou en partie, pour répondre aux interrogations. Ces deux éléments ne leurs sont pas donnés mais ils doivent les construire pour bâtir un diagnostic de la situation. Les auditeurs sont là dans un rôle d'analyste [Lemant 1996]. Ils ne représentent pas une réalité mais en donne une définition pour la confronter à des référentiels internes ou externes. Ce travail de composition produit un diagnostic servant de ressources au commanditaire qui se posait des questions.

L'auditeur n'a pas à répondre aux interrogations, il a en charge de construire des éléments qui seront ensuite utilisés pour la décision par le commanditaire. Par exemple pour l'audit N°5, "Audit thématique sur la perception et l'utilisation de la doctrine", les auditeurs ont défini ce que l'on pouvait mettre derrière le terme doctrine, les lieux où l'on pouvait observer la production, le stockage et l'utilisation de la doctrine et enfin qu'elles étaient les bonnes façons de faire dans l'entreprise et à l'extérieur.

Schéma 4 : Audit interne "Exploration"



Pour la mise en œuvre de l'audit interne "Exploration", l'auditeur devra chercher, tout au long du processus, à répondre aux questions suivantes :

Phase Penser : Quelle est la question ? Sa justification ? son contexte ?

Phase entre Penser et Instrumentaliser : Quels sont les champs théoriques, méthodologiques et pratiques couverts par la question ?

Phase Instrumentaliser : Quels sont les réalités à observer et les référentiels à mobiliser ?

Phase entre Instrumentaliser et Assimiler : Comment Obtenir les informations pour observer les réalités et construire les référentiels ?

Phase Assimiler : Quelles sont les positions des audités face au diagnostic ?

Phase entre Assimiler et Analyser : Quelle sont les propositions émises par les audités ?

Phase Analyser : Quelles sont les actions mises en œuvre ?

Phase entre Analyser et Penser : Quelle est la cohérence des actions entreprises ?

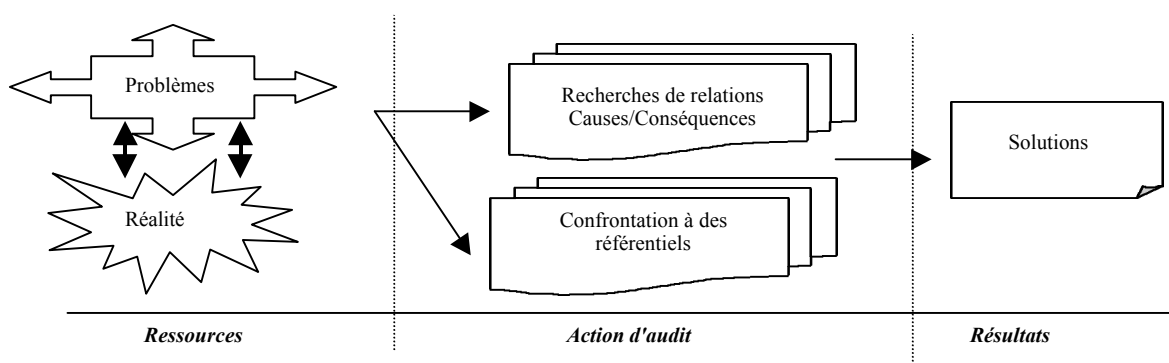
3) L'audit interne "Explication" : Recherche de relations

"Causes/Conséquences" pour proposer des solutions à un problème

L'audit interne "Explication" a la particularité de présenter un ou des problèmes dans sa lettre de mission. Il ne s'agit ni d'une évaluation d'une situation ni d'un diagnostic sur un point qui suscite l'interrogation mais d'un problème qui se pose à tout ou partie de l'organisation.

Ce type d'audit d'audit est prioritaire par rapport aux deux autres proposés. Parmi les 11 audits analysés on peut classer dans cette rubrique les audits N° 9, 10 et 11 (Cf. Annexe 1). Par exemple, la mission de l'audit N°10 a été définie de la manière suivante : *"Des difficultés liées à l'utilisation de l'outil x m'ont été signalées... J'attends principalement de cette mission un éclairage sur les causes de ces difficultés, qu'elles soient organisationnelles ou intrinsèques, les possibilités d'évolution du produit (en fonction de l'état de l'art), ses finalités et ses utilisations possibles, ses coûts (développement, exploitation)".* L'auditeur dispose d'un problème en relation avec un territoire de l'entreprise sans savoir si ce même problème s'étend à d'autres territoires. L'auditeur est alors dans un rôle de prescripteur [Cooper & Lybrand, IFACI, 1992]. Il doit rechercher des explications à un problème et proposer des solutions à mettre en œuvre. Pour cela, il va rechercher des causes à des conséquences identifiées par le problème posé. Il va tenter de construire des enchaînements *"causes/conséquences"* et juger du bien fondé de ceux-ci en les rapprochant d'autres enchaînements *"causes/conséquences"* formalisés en référentiel. Par exemple dans l'audit N°10, *"Audit d'opportunité pour un outil de classement des archives"*, les auditeurs ont analysé les relations *"besoins des utilisateurs/résultats"* d'autres produits de gestion documentaire. Ils en ont déduit des chartes de fonctionnement de l'outil entre les utilisateurs, les concepteurs et les personnes en charge de la maintenance.

Schéma 5 : Audit interne "Explication"



Pour la mise en œuvre de l'audit interne "Explications", l'auditeur devra chercher, tout au long du processus, à répondre aux questions suivantes :

Phase Penser : Quels sont les problèmes mentionnés et leurs justifications ?

Phase entre Penser et Instrumentaliser : Quels sont les domaines à l'origine du problème et sur quels autres domaines ce même problème est susceptible d'être repéré ?

Phase Instrumentaliser : Quelles sont les relations "causes/conséquences" constatées ?

Quelles sont les relations "causes/conséquences" mentionnées dans le ou les référentiel(s) ?

Phase entre Instrumentaliser et Assimiler : Comment les relations "causes/conséquences" sont appréciées par ceux qui vivent le problème ?

Phase Assimiler : Quels sont le résultats et les effets des solutions mises en œuvre ?

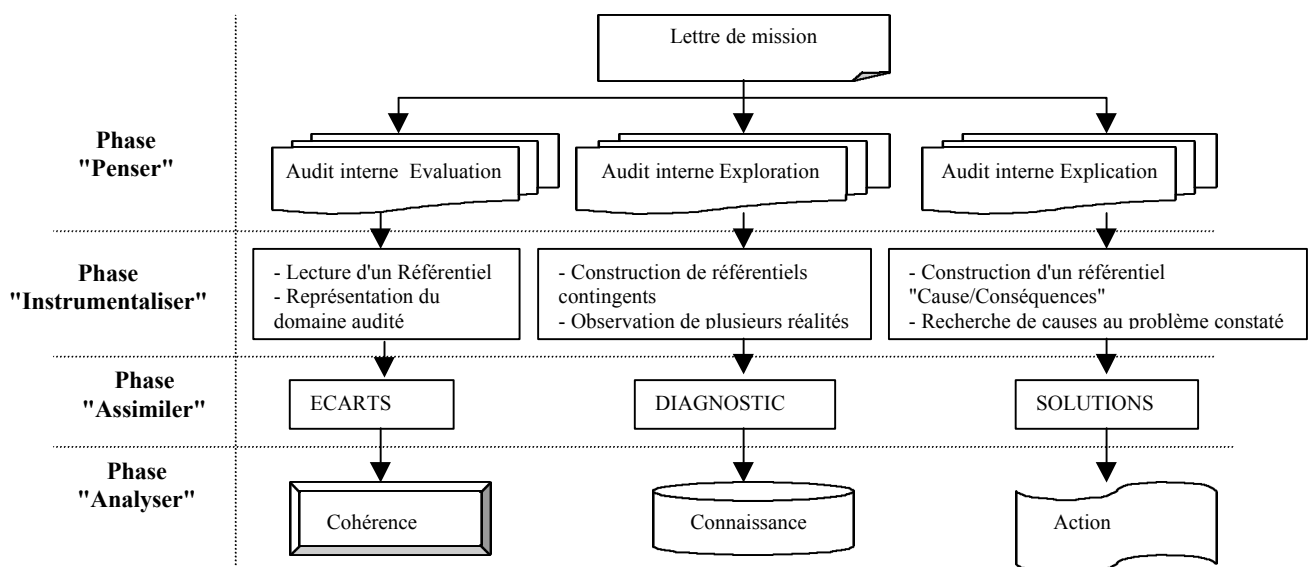
Phase entre Assimiler et Analyser : Qui met en œuvre les solutions et comment ?

Phase Analyser : Comment les solutions apportées modifient l'organisation du travail des acteurs ?

Phase entre Analyser et Penser : Quels sont les autres problèmes soulevés ou révélés lors de la mises en œuvre des solutions ?

L'audit interne apparaît comme un processus "*Penser, Instrumentaliser, Assimiler et Analyser*" déclinable en Audit interne "*Evaluation*", Audit interne "*Exploration*" et Audit interne "*Explication*". Cette distinction s'opère au niveau de la phase "*Penser*" à partir du contenu de la lettre de mission et conditionne la phase "*Instrumentaliser*". Cette phase aura en charge la lecture ou la construction d'un référentiel sur un domaine donné ou à établir. Les résultats se matérialiseront dans un phase "*Assimiler*", selon le type d'audit, par des écarts, des diagnostics et des solutions qui permettront, respectivement, la cohérence, la connaissance et l'action au cours d'une phase "*Analyser*" (Cf. Schéma 6).

Schéma 6 : Méthodologie de l'audit interne



Conclusion : La cohérence des pratiques de gestion en entreprise

Cet article a cherché à confronter deux pratiques de gestion, l'audit interne et l'audit qualité, qui ne savent pas si elles doivent s'opposer ou s'unir pour exister. La démarche poursuivie a consisté à revisiter les typologies fonctionnalistes de l'audit interne et à y intégrer l'audit qualité. Ce travail, conduit à partir d'une base empirique, met en avant une problématique de gestion qui est celle de la cohérence entre toutes les pratiques de gestion dans une entreprise.

Si vous posez la question suivante : "*Comment se matérialise la gestion dans une entreprise ?*", vous obtiendrez une liste du type : Comptabilité générale, comptabilité analytique, analyse financière, contrôle budgétaire, contrôle de gestion, stratégie, audit interne, audit qualité, assurance qualité, gestion de la production, marketing, ressources humaines, "reengineering", benchmarking, planification, contrat de gestion, conduite du changement, gestion de projet, "empowerment" etc..

Cet ensemble, très hétérogène, complique et paradoxalement enrichit le champ de la gestion et le conforte dans sa position de science transverse. Sans vouloir uniformiser et standardiser ce champ multidisciplinaire n'y aurait-il pas un travail de structuration à mener pour certaines pratiques ?

Annexe1 : Définition des missions de 11 audits internes à EDF

N°	Audit	Les demandes du commanditaire (Extraits de la lettre de mission)
1	Audit du département Système d'information et de documentation	Une analyse de gestion portera sur : - Gestion du personnel : mouvements, formation, rémunération périphériques, heures supplémentaires, recours à la main d'œuvre externe - Gestion budgétaire : fonctionnement et investissement - Frais généraux, activités tertiaires - Fonctionnement interne et administratif : mode de passation des commande et marchés, suivi des factures - Liaison avec le service Financier - Procédures de contrôle interne
2	Audit du département Contrôle Commande	Une analyse de gestion portera sur : - Gestion du personnel : mouvements, formation, rémunération périphériques, heures supplémentaires, recours à la main d'œuvre externe - Gestion budgétaire : fonctionnement et investissement - Frais généraux, activités tertiaires - Fonctionnement interne et administratif : mode de passation des commande et marchés, suivi des factures - Liaison avec le service Financier - Procédures de contrôle interne
3	Audit du département Site de Clamart	L'audit portera sur les points suivants : - Fonctionnement interne et administratif (gestion des magasins, mode de passation des commandes et marchés ...) - Procédures de contrôle de saisie (position des agents, heures supplémentaires etc...) - Analyse des procédures de déclaration fiscale - Mise à disposition d'aires pour les entreprises extérieures - Utilisation des locaux et emplacements à des fins de stockage
4	Audit du département Retour d'expérience	Une analyse de gestion portera sur : - Gestion du personnel : mouvements, formation, rémunération périphériques, heures supplémentaires, recours à la main d'œuvre externe - Gestion budgétaire : fonctionnement et investissement - Frais généraux, activités tertiaires - Fonctionnement interne et administratif : mode de passation des commande et marchés, suivi des factures - Liaison avec le service Financier - Procédures de contrôle interne
5	Audit thématique : Perception et l'utilisation de la doctrine	Un audit relatif à la diffusion, à la connaissance et à la lisibilité de la doctrine, ainsi qu'à son impact sur la charge de travail des managers. Il s'agit des différents textes internes ou externes définissant la "législation interne" de l'entreprise dont le respect s'impose à tous. Je souhaite obtenir des éclaircissements sur les points suivants : - Quel volume représente la doctrine ? - Comment et par qui est-elle diffusée ? - Les textes sont-ils compréhensibles et opératoires ? - Quelle est la qualité de la mise à jour ? - Quelles sont les surabondances (ou à l'inverse les insuffisances) en terme de domaines couverts ? - Comment fonctionnent les autres entreprises ?
6	Audit de faisabilité d'un référentiel pour l'entreprise	Il est important de rendre opérationnel le projet référentiel par : - la construction d'une cartographie des applications informatiques - la construction d'objets partageables pour garantir un certain niveau de cohérence. Les travaux à mener doivent être guidés par les réflexions relatives à la stratégie et à l'organisation de l'entreprise.
7	Audit du département Environnement	Une analyse de gestion portera sur : - Organisation générale : Etat -major et personnel Rattaché - Gestion du personnel : mouvements, formation, rémunération périphériques, heures supplémentaires, recours à la main d'œuvre externe - Gestion budgétaire : fonctionnement et investissement - Frais généraux, activités tertiaires - Fonctionnement interne et administratif : mode de passation des commande et marchés, suivi des factures - Liaison avec le service Financier - Procédures de contrôle interne
8	Audit de benchmarking sur les coûts industriels	Le comité de programme x en management a pour mission de contribuer à la définition d'un programme de professionnalisation des dirigeants de l'entreprise sur le thème management industriel. Parmi les questions que ce comité a choisi d'aborder figure celle des coûts industriels. Vous devez définir les différentes méthodes de calculs des coûts avec leurs avantages et inconvénients
9	Audit thématique sur le personnel non statutaire	Lors de la dernière réunion de direction, nous avons mis l'accent sur l'importance d'une bonne évaluation des forces et des faiblesses des différentes pratiques et des risques sous-jacents en matière d'emploi non statutaire (qu'il s'agisse de contrats de travail de travail ou des prestataires).
10	Audit d'opportunité pour un outil informatique de classement d'archives	Des difficultés liées à l'utilisation de l'outil x m'ont été signalées, en particulier pour la préparation des réunions de direction... Elles concernent notamment le manque de fiabilité de certains classements (par métiers, par axes et thèmes) qui obligent à une reprise manuelle parfois longue.....J'attends principalement de cette mission un éclairage sur les causes de ces difficultés, qu'elles soient organisationnelles ou intrinsèques, les possibilités d'évolution du produit, ses finalités et ses utilisations possibles, ses coûts (développement, exploitation)
11	Audit thématique Production des documents écrits	Il a été constaté une surproduction de documents dans l'entreprise. La hiérarchie se plaint de recevoir trop de documents. Il est demandé d'analyser le problème de la gestion de l'information dans l'entreprise pour proposer des voies d'amélioration à ce dysfonctionnement

Bibliographie

- AFNOR, (1996), *Gérer et assurer la qualité, Recueil de normes*, Editions Afnor, Paris.
- ANTHONY. RN, (1988), "The Management Control Function", *The Harvard business school press*, Boston.
- ANTHONY. RN,(1965), *Planning and control system, A framework for analysis*, Division of research Harvard University Boston.
- AOKI.M, GUSTAFSSON. M, WILLIAMSON. B (eds), (1990), *The firm as nexus treatise*, Sage, Londres .
- AUTISSIER D., (1997), "Internal auditing : A control process of thinking, constructing, Implementing and analyzing", *Actes du 8ème congrès IAAER et AFC*, ESCP Paris, Cd Rom.
- BOUQUIN. H, BECOUR. JC, (1991), *Audit opérationnel*, Economica.Paris 1991.
- CAMP. R, (1992), *Le benchmarking, Pour atteindre l'excellence et dépasser vos concurrents*, Les Editions d'organisation, Paris.
- COOPER LYBRAND, IFACI, (1992), *La nouvelle pratique du contrôle interne*, Les Editions d'Organisation, Paris.
- DESREUMAUX A (1996), « *Nouvelles formes d'organisation et évolution de l'entreprise* », *Revue Française Gestion, Janvier Février*, p 86- 104.
- EICHER. L, (1990), "Discours prononcé par le secrétaire général de l'ISO", *New Delhi , juillet 1990*.
- FOWLER. C, LORD. B, "ISO and TQM", *Charactered Accountants journal of new Zealand*, vol74, N°10, novembre 1995, p33-38
- FROMAN. B, (1995), *Le manuel qualité : outil stratégique d'une démarche qualité*, Afnor, Paris.
- JURAN. J, (1983), *Gestion de la qualité*, Afnor, Paris.
- LAMB. MR, (1996), "ISO certification process : Brown-Campell utilizies in house quality expert to uncover deficiencies and implement changes", *Metal Center news*, vol.36, N°1, Janvier 96, p66-71.
- LEMANT. O, (1992), *La conduite d'une mission d'Audit Interne*, Dunod Clet IFACI
- LEMANT. O, SCHICK. P, (1996), *Guide du Self Audit : 98 grilles pour identifier et maîtriser les risques dans son organisation ou créer son audit interne*, Les Editions d'Organisation, Paris.
- LOUART. P, (1996), « L'apparente révolution des formes organisationnelles », *Revue Française de Gestion*, janvier-février 96 pp74-85.
- MARTI. S, (1996), *Audit de la qualité*, Editions d'Organisation, Paris.
- MITONNEAU Henri (1994), *Réussir l'audit qualité* , 2 e édition, Afnor , Paris
- OZEKI. K, ASAKA. T, (1992), *Les outils de la qualité*, Afnor, Paris.
- PORTER .M (1986), *L'avantage concurrentiel*, Inter-éditions.
- RENARD. J, (1994), *Théorie et pratique de l'audit interne*, Les Editions d'Organisation, Paris.
- SHIBA. S, GRAHAM. A, WALDEN. D, (1997), *4 révolutions du management par la qualité totale*, Dunod, Paris.
- TODOROW B,(1997), *ISO 9000, une force de management*, Gaetan Morin Editeur, Afnor.
- VANDEVILLE. P, GAMBIER. C, (1997), *Conduire un audit qualité : Méthodologie et techniques*, Editions Afnor, Paris.
- WEIMERSKIRCH. A, GEORGE. S (1998), *Total quality Management : Strategies and techniques Proven at today'most successful companie*", Portable MBA series, 2 e édition, John Wiley & sons
- WILLIAMSON. OE.(1975), *Markets and hierarchies*, New York, Free Press
- YOSHIO. K, (1997), *La maîtrise de la qualité dans l'entreprise*, Economica, Paris.