

HEC Montréal
Affiliée à l'Université de Montréal

**Une typologie de rôles et de stratégies de gestion de rôles
conflictuels: l'auditeur interne dans un contexte d'organisations
gouvernementales québécoises**

Par
Mélanie Roussy

Service de l'enseignement des sciences comptables

**Thèse présentée à la Faculté des études supérieures en vue de
l'obtention du grade de Ph.D. en administration
Option sciences comptables**

Décembre 2011

©, Mélanie Roussy, 2011

HEC Montréal
Affiliée à l'Université de Montréal

Cette thèse est intitulée :

Une typologie de rôles et de stratégies de gestion de rôles conflictuels: l'auditeur interne dans un contexte d'organisations gouvernementales québécoises

Présentée par :

Mélanie Roussy

A été évaluée par un jury composé des personnes suivantes :

Madame Ann Langley, présidente-rapporteur

Madame Danielle Morin, présidente du comité de surveillance

Madame Louise Côté, membre du jury

Madame Évelyne Lande, examinatrice externe

Madame Véronika Kisfalvi, représentante du directeur de l'École

Résumé

Cette thèse porte sur les rôles et les stratégies de gestion de rôles conflictuels de l'auditeur interne dans le contexte d'organisations gouvernementales québécoises. Elle se présente sous la forme d'une étude de terrain dont les données proviennent de 42 entrevues semi-structurées avec des auditeurs internes répartis dans 13 organisations et de la documentation recueillie le cas échéant. Son cadre conceptuel est inspiré de la théorie des rôles (Katz et Kahn, 1978) et de la typologie des stratégies de gestion de rôles conflictuels développée par Hall (1972).

Notre thèse fait notamment ressortir que le haut dirigeant et les gestionnaires sont les lanceurs de rôles priorisés par l'auditeur interne. Selon les auditeurs internes interviewés, tant le haut dirigeant que les membres du comité d'audit s'attendent à ce que la fonction d'audit interne les tienne informés et les aide dans l'exercice de leurs fonctions, par exemple, en leur évitant de commettre des erreurs qui leur mériteraient des remontrances en haut lieu. En ce qui concerne les gestionnaires, c'est plutôt un support dans l'exercice de leurs fonctions qu'ils recherchent auprès de la fonction d'audit interne. Nous avons constaté que seules les attentes perçues de la part du haut dirigeant et des gestionnaires se reflètent dans la conception personnelle de l'auditeur interne à l'égard des rôles qu'il doit jouer. Nous expliquons cela par l'influence de certains facteurs contextuels sur l'auditeur interne et par l'internalisation d'une conception nuancée de l'indépendance que nous appelons « l'indépendance grise ».

Notre thèse renseigne aussi sur les stratégies de gestion de rôles conflictuels préconisées par l'auditeur interne pour gérer les conflits de rôles interlanceurs,

interrôles et éthiques qu'il dit affronter. Les auditeurs internes interviewés disent mettre en œuvre quatre stratégies assorties de leurs tactiques concomitantes : la négociation, l'internalisation et la résignation, soit les trois stratégies présentes dans la typologie de Hall (1972), ainsi que la résistance, une stratégie qui n'apparaît pas dans cette typologie, et qui a émergé des entrevues réalisées.

Dans les faits, nous avons constaté que l'auditeur interne joue les rôles de protecteur et d'aidant. Lorsqu'il se fait protecteur, l'auditeur interne agit soit en tant que bouclier, soit en tant que gardien des secrets du haut dirigeant ou de l'organisation. À titre d'aidant, l'auditeur interne veut soutenir la performance organisationnelle et agir comme un guide en matière de gestion.

Ainsi, nous constatons que les rôles effectivement assumés par l'auditeur interne font en sorte que la fonction d'audit interne n'est pas toujours le pivot de la gouvernance tel que le conçoivent les organismes réglementaires. En effet, en devenant un gardien de secrets, l'auditeur interne se met en position de faillir à ses devoirs d'indépendance et d'objectivité et de cesser d'être le gardien de la transparence dans la gestion des affaires publiques qu'on espère qu'il soit.

Enfin, cette thèse contribue de façon notable à la littérature portant sur la qualité de l'audit interne grâce à l'identification de facteurs clés de succès de la fonction d'audit interne et des critères de compétence requis chez les auditeurs internes.

Mots clés : auditeur interne; rôles; gestion de rôles conflictuels; gouvernance; gouvernement; indépendance

Abstract (résumé en anglais)

This dissertation analyzes the roles of internal auditors in Québec government organizations and the strategies they use to cope with role conflicts. It consists in a field study involving 42 semi-structured interviews with internal auditors at 13 organizations and documentary analysis. The conceptual framework is inspired by role theory (Katz and Kahn, 1978) and the typology of coping strategies (Hall, 1972).

Auditors interviewed mention that top executives and audit committee members expect the internal audit function to inform them and help them avoid mistakes that would incur criticism. Managers, in contrast, seek support from the internal audit function. Internal auditors' personal concept of their roles is shaped by top executives' and managers' role expectations exclusively. Top executives and managers are thus considered the most important role senders for internal auditors. This is explained by the influence of contextual factors on internal auditors and by internalization of a nuanced concept of independence, i.e. "grey independence."

Strategies internal auditors use to cope with inter-sender, inter-role and ethical conflicts are explored in this field study. Internal auditors report applying four strategies: negotiation, internalization and resignation, taken from Hall's (1972) typology and resistance, a strategy that emerged from interviews.

Internal auditors play two roles: they act as protectors and helpers. As protectors, they shield, keeping the secrets of top executives or the organization. As helpers, internal auditors support organizational performance and guide managers and top executives.

Consequently, it is argued that playing these roles causes the internal audit function to depart from being a pivot of governance, as regulatory bodies originally intended. By becoming secret keepers, internal auditors risk neglecting their duties of independence and objectivity and ceasing to guard transparency in public administration, their primary function.

Finally, this dissertation contributes to the literature on internal audit quality by identifying key success factors of the internal audit function and competency criteria that internal auditors require.

Key words: internal auditor; roles; coping with role conflicts; governance; government; independence.

Table des matières

<i>Résumé</i>	<i>iii</i>
<i>Abstract (résumé en anglais)</i>	<i>v</i>
<i>Liste des tableaux</i>	<i>x</i>
<i>Liste des figures</i>	<i>xii</i>
<i>Liste des abréviations</i>	<i>xiii</i>
<i>Dédicace</i>	<i>xv</i>
<i>Remerciements</i>	<i>xvi</i>
<i>Introduction</i>	<i>1</i>
<i>Chapitre I – Recension des écrits</i>	<i>9</i>
1.1 Introduction	9
1.2 Aspects légaux et réglementaires	10
1.2.1 Situation aux États-Unis	14
1.2.2 Situation au Canada	19
1.2.3 Conclusion	33
1.3 Audit interne : état des connaissances	35
1.3.1 Audit interne : contrôle de gestion ou fonction indépendante d’audit?	35
1.3.2 Audit interne : un pivot de gouvernance utile?	39
1.3.3 Qualité de l’audit interne	65
1.3.4 Comité d’audit et audit interne	76
1.4 Conclusion	87
<i>Chapitre 2 — Cadres théorique et conceptuel</i>	<i>92</i>
2.1 Introduction	92
2.2 Théorie des rôles	93
2.2.1 L’organisation, un système social ouvert	94
2.2.2 Modèle d’acquisition de rôles	96
2.3 Stratégies de gestion des rôles conflictuels	99
2.4 Théorie des rôles et stratégies de gestion des rôles conflictuels : la recherche appliquée dans un contexte organisationnel	104
2.4.1 Auditeur externe	114
2.4.2 Auditeur interne	118
2.4.3 Gestionnaire	122

2.4.4	Contrôleur financier -----	124
2.4.5	Professionnel -----	126
2.5	Constats généraux et potentiel explicatif -----	131
2.6	Questions de recherche et cadre conceptuel -----	134
2.7	Conclusion -----	138
Chapitre 3 – Méthodologie -----		139
3.1	Introduction -----	139
3.2	Devis méthodologique -----	142
3.2.1	Stratégie de recherche adoptée : étude de terrain qualitative -----	142
3.2.2	Unité d'analyse : l'auditeur interne -----	144
3.2.3	Sélection des sites et des répondants -----	145
3.2.4	Sources des données -----	148
3.2.5	Procédures de traitement et d'analyse des données -----	153
3.2.6	Qualité du devis de recherche -----	171
3.3	Considérations éthiques -----	176
3.4	Conclusion -----	179
Chapitre 4 – Présentation et analyse des résultats -----		181
4.1	Introduction -----	181
4.2	Présentation des répondants -----	181
4.3	Perception de l'auditeur interne à l'égard de ses rôles -----	183
4.3.1	Conception personnelle de l'auditeur interne au regard de ses rôles -----	184
4.3.2	Perception de l'auditeur interne à l'égard des attentes signalées quant à ses rôles ---	225
4.3.3	Comparaison entre les attentes perçues et la conception personnelle de l'auditeur interne quant à ses rôles -----	239
4.3.4	Conclusion à l'égard du premier objectif de recherche -----	242
4.4	Stratégies de gestion de rôles conflictuels adoptées par l'auditeur interne ----	246
4.4.1	Les conflits de rôles vécus par l'auditeur interne -----	246
4.4.2	Stratégies de gestion de rôles conflictuels mises en œuvre par l'auditeur interne ----	264
4.4.3	Conclusion à l'égard des quatrième et cinquième questions de recherche -----	290
4.5	Rôles joués par l'auditeur interne -----	293
4.5.1	Le protecteur -----	294
4.5.2	L'aidant -----	304
4.5.3	Conclusion à l'égard de la sixième question de recherche -----	310
4.6	Conclusion -----	312
Conclusion -----		314

5.1	Retour sur l'état de la connaissance et sur la démarche de recherche adoptée----	314
5.2	Synthèse des résultats -----	317
5.3	Limites de la recherche -----	324
5.4	Contributions de la recherche -----	326
5.4.1	Contributions d'ordre pratique -----	326
5.4.2	Contributions d'ordre académique -----	327
5.5	Pistes de recherche future -----	330
Références-----		332
<i>Annexe I – Guide d'entrevue -----</i>		<i>xix</i>
<i>Annexe II - Structure de codage -----</i>		<i>xxvi</i>
<i>Annexe III – Liste des documents colligés -----</i>		<i>lxxxiv</i>

Liste des tableaux

TABLEAU I - ORGANISMES RESPONSABLES ET PRINCIPAUX RÈGLEMENTS EN MATIÈRE DE COMPTABILITÉ PUBLIQUE, DE GOUVERNANCE ET DE CONTRÔLE -----	12
TABLEAU II - CHAMPS D'ACTION DES PRINCIPAUX ORGANISMES RESPONSABLES DE L'APPLICATION DE LA RÉGLEMENTATION EN VIGUEUR -----	13
TABLEAU III - SANCTIONS CRIMINELLES, CIVILES ET ADMINISTRATIVES PRÉVUES DANS LA RÉGLEMENTATION -----	19
TABLEAU IV - EXIGENCES LÉGALES ET RÉGLEMENTAIRES AU CANADA -----	27
TABLEAU V - L'AUDIT INTERNE EN TANT QUE PIVOT DE LA GOUVERNANCE -----	50
TABLEAU VI - CRITÈRES DE QUALITÉ DE L'AUDIT INTERNE -----	68
TABLEAU VII - L'AUDIT INTERNE ET LE COMITÉ D'AUDIT -----	80
TABLEAU VIII - STRATÉGIES DE GESTION DE RÔLES CONFLICTUELS -----	104
TABLEAU IX - TRAVAUX DE RECHERCHE EN ORGANISATION AYANT LA THÉORIE DES RÔLES OU LES STRATÉGIES DE GESTION DE RÔLES CONFLICTUELS COMME CADRE THÉORIQUE -----	113
TABLEAU X - DEVIS MÉTHODOLOGIQUE -----	144
TABLEAU XII - LOTS -----	158
TABLEAU XIII - TYPOLOGIES DES CRITÈRES DE QUALITÉ D'UNE RECHERCHE -----	171
TABLEAU XIV - L'AUDIT INTERNE: UNE FONCTION AU SERVICE DE L'ORGANISATION ET DE SES DIRIGEANTS -----	188
TABLEAU XV - SOURCES D'UN FORT SENTIMENT D'UTILITÉ CHEZ L'AUDITEUR INTERNE -----	189
TABLEAU XVI - FACTEURS CLÉS DE SUCCÈS DE LA FAI -----	200
TABLEAU XVII - CRITÈRES DE PERTINENCE DU RAPPORT D'AUDIT INTERNE -----	201
TABLEAU XVIII - CRITÈRES DE COMPÉTENCE DE L'AUDITEUR INTERNE -----	212
TABLEAU XIX - ATTENTES PERÇUES DU HAUT DIRIGEANT -----	230
TABLEAU XX - ATTENTES PERÇUES DES GESTIONNAIRES -----	234
TABLEAU XXI - ATTENTES PERÇUES DES MEMBRES DU COMITÉ D'AUDIT -----	237
TABLEAU XXII - TYPES DE CONFLITS DE RÔLES VÉCUS PAR LES AUDITEURS INTERNES -----	247
TABLEAU XXIII - LES CONFLITS INTERLANCEURS -----	248
TABLEAU XXIV - LES CONFLITS INTERRÔLES -----	256
TABLEAU XXV - TYPES DE STRATÉGIES DE GESTION DE RÔLES CONFLICTUELS ADOPTÉES PAR L'AUDITEUR INTERNE -----	266
TABLEAU XXVI - TACTIQUES DE NÉGOCIATION -----	268
TABLEAU XXVII - TACTIQUES D'INTERNALISATION -----	274
TABLEAU XXVIII - TACTIQUES DE RÉSIGNATION -----	282
TABLEAU XXIX - TACTIQUES DE RÉSISTANCE -----	288
TABLEAU XXX - CONFLITS DE RÔLES ET TACTIQUES DE GESTION DE RÔLES CONFLICTUELS -----	292
TABLEAU XXXI - RÔLES REÇUS DES MEMBRES DU COMITÉ D'AUDIT -----	xxxviii
TABLEAU XXXII - RÔLES REÇUS DU HAUT DIRIGEANT -----	xxxi
TABLEAU XXXIII - RÔLES REÇUS DES GESTIONNAIRES AUDITÉS -----	xxxii
TABLEAU XXXIV - RÔLES LANCÉS -----	xxxvii
TABLEAU XXXV - CONCEPTION PERSONNELLE DE L'AUDITEUR INTERNE À L'ÉGARD DE SES RÔLES -----	lx
TABLEAU XXXVI - RÔLES CONFLICTUELS -----	lxiii
TABLEAU XXXVII - STRATÉGIE DE GESTION DE RÔLES CONFLICTUELS DE TYPE I: LA NÉGOCIATION -----	lxvi
TABLEAU XXXVIII - STRATÉGIE DE GESTION DE RÔLES CONFLICTUELS DE TYPE II: L'INTERNALISATION -----	lxviii
TABLEAU XXXIX - STRATÉGIE DE GESTION DE RÔLES CONFLICTUELS DE TYPE III: LA RÉSIGNATION -----	lxx
TABLEAU XL - STRATÉGIE DE GESTION DE RÔLES CONFLICTUELS DE TYPE IV: LA RÉSISTANCE -----	lxxi
TABLEAU XLI - RÔLES JOUÉS -----	lxxvi

TABLEAU XLII - FACTEURS ORGANISATIONNELS -----	LXXIX
TABLEAU XLIII - FACTEURS PERSONNELS-----	LXXXII
TABLEAU XLIV - CADRE LÉGAL ET RÉGLEMENTAIRE-----	LXXXII
TABLEAU XLV - CADRE NORMATIF -----	LXXXIII

Liste des figures

FIGURE 1 - LES PIVOTS DE LA GOUVERNANCE -----	40
FIGURE 2 - ÉVENTAIL DES POSSIBILITÉS DE TYPES DE MANDATS D'AUDIT INTERNE EN GESTION DES RISQUES -----	69
FIGURE 3 - REPRÉSENTATION D'UN PROCESSUS SYSTÉMIQUE OUVERT-----	94
FIGURE 4 - MODÈLE D'ACQUISITION DE RÔLES DE KATZ ET KAHN (1978, 198)-----	98
FIGURE 5 - LES RÔLES ET LES STRATÉGIES DE GESTION DE RÔLES CONFLICTUELS DE L'AUDITEUR INTERNE: CADRE CONCEPTUEL -----	137
FIGURE 6 - CONCEPTION PERSONNELLE DE L'AUDITEUR INTERNE À L'ÉGARD DES RÔLES QU'IL DOIT JOUER -----	223
FIGURE 7 - LES ATTENTES PERÇUES PAR LANCEURS DE RÔLES -----	239
FIGURE 8 - LE RÔLE DE PROTECTEUR ET SES VARIANTES -----	295
FIGURE 9 - LE RÔLE D'AIDANT ET SES VARIANTES -----	305
FIGURE 10 - RÔLES JOUÉS PAR L'AUDITEUR INTERNE-----	310
FIGURE 11 - LES RÔLES ET LES STRATÉGIES DE GESTION DE RÔLES CONFLICTUELS DE L'AUDITEUR INTERNE -----	321

Liste des abréviations

ABS	<i>Auditing Standard Board</i>
ACVM	Autorités canadiennes en valeurs mobilières
AGQ	Administration du gouvernement du Québec
AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
AMF	Autorité des marchés financiers québécois
CA	Comptables agréés
CBOK	<i>Common Body of Knowledge in Internal Auditing</i>
CCRC	Conseil canadien sur la reddition de comptes
CFQ	Contrôleur des finances du Québec
CGA	Comptables généraux accrédités
CIA	<i>Certified Internal Auditor</i>
CMA	Comptables en management accrédités
CPA	<i>Certified Public Accountants</i>
CSNVC	Conseil de surveillance de la normalisation en vérification et certification
CTQ	Conseil du trésor du Québec
CVMO	Commission des valeurs mobilières de l'Ontario
CNVC	Conseil des normes de vérification et de certification
DFAI	Directeur de la fonction d'audit interne
FAI	Fonction d'audit interne
HD	Haut dirigeant
IAASB	<i>International Auditing and Assurance Standards Board</i>
ICCA	Institut canadien des comptables agréés
IIA	Institut des auditeurs internes
IIARF	Fondation de recherche de l'Institut des auditeurs internes
ISA	Normes internationales d'audit
LRQ	Lois refondues du Québec
MCA	Membre de comité d'audit
NCA	Normes canadiennes d'audit
NGC-CQ	Normes générales de contrôle de la qualité pour les cabinets qui exécutent des missions de certification
NVGR	Normes de vérification généralement reconnues
OBNL	Organisme à but non lucratif
OCAQ	Ordre des comptables agréés du Québec
OGQ	Organisations gouvernementales québécoises
PCAOB	<i>Public Company Accounting Oversight Board</i>
PFAI	Professionnel de la fonction d'audit interne

Liste des abréviations (suite)

SCT	Secrétariat du Conseil du trésor du Québec
SEC	<i>Securities and Exchange Commission</i>
SOX	Loi Sarbanes-Oxley
VGQ	Vérificateur général du Québec

Dédicace

Aux hommes de ma vie :

Dany, mon amoureux à qui je suis liée de manière indescriptible. Dan, je t'aime;

David, mon fils à qui je voue un amour inconditionnel;

Ernest, mon père qui me manque depuis tant d'années;

Oscar, l'homme qui fut pour moi un deuxième père et qui me manque aussi beaucoup.

Messieurs, cette thèse vous est dédiée. J'espère que vous êtes fiers de moi.

Remerciements

Je remercie chaleureusement ma directrice de thèse, madame Danielle Morin, professeure titulaire à HEC Montréal, pour son incroyable support de même que pour ses commentaires généreux et pertinents. Son ouverture à l'égard de mon travail et toute l'attention qu'elle y a portée resteront pour moi l'exemple à suivre. Danielle m'a inculqué un grand nombre de principes fondamentaux en recherche. Plus particulièrement, la rigueur méthodologique à toute épreuve qu'elle m'a enseignée me sera fort utile tout au long de ma carrière. Danielle, du fond du cœur, merci pour tout.

J'aimerais aussi remercier les deux autres membres de mon comité directeur, madame Louise Côté de HEC Montréal et monsieur Claude Pilote de l'Université du Québec à Montréal, pour leurs commentaires et suggestions. Ils ont tous deux grandement contribué à la qualité de cette thèse grâce à leurs nombreuses lectures critiques et constructives. Je suis privilégiée d'avoir pu bénéficier de votre implication; merci.

Je remercie également madame Ann Langley de HEC Montréal d'avoir accepté de présider mon jury de thèse ainsi que madame Évelyn Lande de l'Institut d'Administration des Entreprises (IAE) de l'Université de Poitiers d'avoir agi en tant qu'examinatrice externe de ce même jury. Leur implication apporte de la crédibilité à cette recherche.

Il me faut aussi remercier plus que chaleureusement les auditeurs internes qui ont agi en tant que répondants au cours de la collecte de données. Non seulement ils m'ont donné un peu de leur précieux temps, mais ils m'ont aussi et surtout accordé leur confiance. Sans leur précieuse collaboration et leur considérable ouverture à l'égard de ce projet de recherche, cette thèse n'existerait pas. Bien entendu, je remercie également les dirigeants des organisations qui ont généreusement accepté que leur équipe d'audit interne participe à cette recherche.

Je veux également souligner la contribution de messieurs Christopher Chapman, David Cooper, Stuart Turley et Peter Skaerbaek qui ont respectivement critiqué mon

projet de thèse présenté lors des consortiums doctoraux de *l'Interdisciplinary Perspective in Accounting* (IPA) 2009, de *l'European Auditing Research Network (EARNet)* 2009 et de *l'International Conference on Accounting, Auditing and Management in Public Sector Reforms* 2010. Leurs commentaires et suggestions ont été appréciés et utiles. Je remercie aussi les autres participants de ces consortiums pour leurs commentaires à l'égard de mon travail.

Je tiens aussi à remercier mesdames Diane Poulin et Marie-France Parizeau pour leur précieuse collaboration. Mesdames, votre expertise ainsi que votre travail diligent et professionnel me furent d'un grand secours.

Je voudrais aussi remercier les organismes suivants pour leur généreuse contribution financière : l'École de comptabilité de la Faculté des Sciences de l'Administration de l'Université Laval, l'Institut des vérificateurs internes de Montréal, la Fondation de l'Ordre des comptables agréés du Québec, le *Professorship* d'audit Roland-Chagnon de HEC Montréal, l'Ordre des comptables agréés du Québec, KPMG, le Fonds Simone et Marcel Bélanger de même que l'Institut des vérificateurs internes de Québec.

Je ne peux passer sous silence le soutien que m'ont apporté de nombreuses personnes que j'ai côtoyées à HEC Montréal. Je suis consciente d'avoir eu le privilège d'être entourée de gens exceptionnels. Ainsi, merci à toute l'équipe de professeurs de HEC Montréal qui m'ont si bien accueillie à l'intérieur de leurs murs en tant qu'étudiante de doctorat. J'y compte maintenant plusieurs personnes qui me sont chères et dont j'admire les qualités personnelles et professionnelles.

Merci aussi à tous les professeurs, chargés d'enseignement et professionnels de l'École de comptabilité de l'Université Laval qui m'ont encouragée et supportée durant l'aventure doctorale qui aura duré un peu plus de cinq ans. Je considère d'ailleurs plusieurs d'entre eux comme des amis personnels. Je tiens particulièrement à remercier, Maurice Gosselin, directeur de l'École de comptabilité, Jean Bédard, Yves Gendron, Jean-François Henri, Marc Journeault, Martine Pagé, Paul-Victor Paré et Michelle Rodrigue.

Je dois aussi remercier plusieurs amis personnels qui ont écouté avec patience mes nombreuses doléances au fil de ces années. Je ne peux les nommer tous, mais je pense surtout à Sophie Drapeau et Stéphane Aupin de même qu'à Hélène Paquet et Philippe Bleau ainsi qu'à leurs enfants respectifs. J'ai également une pensée toute particulière pour deux amies qui me sont très chères, mais que je vois trop peu souvent : Nicole Thibodeau et Rachel Papirakis. Je suis privilégiée de vous avoir tous dans ma vie. Merci de votre soutien indéfectible.

Enfin, merci du fond du cœur aux deux hommes de ma vie : Dany Aupin, mon amoureux et David Aupin, notre fils. Avec eux les mots sont inutiles. Ils comprennent à quel point je les aime. Sans eux, ma vie n'aurait aucun sens. D'ailleurs, je n'aurais jamais été en mesure d'entamer ni de compléter ce doctorat sans leur appui, leur amour et la sagesse dont ils ont tous deux fait preuve dans les moments les plus difficiles du parcours doctoral. C'est pourquoi cette réussite leur appartient autant qu'à moi. C'est aussi simple que cela. Les gars, nous avons réussi! C'est terminé.

Introduction

Les scandales financiers qui ont éclaté au début des années 2000 ont donné lieu à une remise en question de la réglementation existante en matière de gouvernance et de pratique de l'audit. De façon générale, cette réglementation prescrit de saines pratiques de gouvernance qui, dans l'ensemble, visent à rassurer les parties prenantes, notamment les investisseurs et les créanciers, quant à la qualité de la gouvernance des organisations. Dans la foulée des réformes entreprises, la création de la fonction d'audit interne a été imposée à plusieurs organisations tant au Canada qu'aux États-Unis. Non seulement cela a modifié le contexte dans lequel évoluent l'audit interne et les autres pivots de la gouvernance (notamment le conseil d'administration, le comité d'audit, la haute direction et les auditeurs externes), mais les devoirs et responsabilités des différents intervenants se sont accrus (Rezaee, 2005).

Le cadre réglementaire qui est actuellement en vigueur ne régit pas les responsabilités ni les activités de l'auditeur interne (Archambeault, DeZoort et Holt, 2008; Holt et DeZoort, 2009; Messier, 2009). Par ailleurs, peu de travaux de recherche portent sur les rôles qu'assument les auditeurs internes. Les résultats de quelques études font toutefois ressortir que l'audit interne influence le jugement et la prise de décisions des investisseurs (Holt et DeZoort, 2009) et des auditeurs externes lorsqu'ils planifient et réalisent leurs missions d'audit des états financiers (Felix, Gramling et Maletta, 2001; Stein, Simunic et O Keefe, 1994; Wallace et Kreutzfeldt, 1991). De plus, Van Peursem (2005) conclut que l'auditeur interne navigue entre les rôles conflictuels « d'auditeur » (se devant d'être indépendant de la direction) et « de conseiller » (travaillant pour défendre les intérêts de la direction). L'auditeur interne

aurait tendance à protéger les intérêts de la direction plutôt que de rester impartial (Colbert, 2002), même si la définition de l'audit interne implique qu'il doive être indépendant et objectif dans l'exercice de ses fonctions (The Institute of Internal Auditors, 2009). Par ailleurs, Sarens, De Beelde et Everaert (2009) avancent que l'auditeur interne joue un autre rôle, celui de contribuer à créer un sentiment de confort pour les membres du comité d'audit au regard de l'environnement de contrôle et des contrôles internes en général.

Bien que l'audit interne soit perçu comme un des pivots de la gouvernance, sa véritable utilité reste à être démontrée et son mode de fonctionnement demeure obscur. On sait peu de choses sur les rôles que joue effectivement l'auditeur interne et sur la façon dont il arrive à jouer ces rôles. L'étude de ces rôles permettrait de mieux comprendre dans quelle mesure la confiance que les autorités réglementaires et les parties prenantes semblent accorder à l'audit interne est justifiée. La présente étude s'attarde à cette question en étudiant les rôles de l'auditeur interne dans un contexte d'organisations gouvernementales québécoises. Elle contribue donc à l'avancement des connaissances sur l'audit interne et la gouvernance, alors que de tous les pivots de la gouvernance, l'audit interne est encore le moins connu (Christopher, Sarens et Leung, 2009; Gramling *et al.*, 2004; Rezaee, 2005; Sarens, De Beelde et Everaert, 2009).

Plus particulièrement, cette thèse vise deux objectifs. Le premier objectif est de cerner et de comprendre la perception de l'auditeur interne à l'égard des rôles qu'il assume dans l'organisation dont il fait partie. Ainsi, nous examinons non seulement comment l'auditeur interne perçoit les rôles qu'il doit jouer dans l'organisation, mais

aussi comment il perçoit les attentes des membres du comité d'audit à son égard, car ces derniers sont reconnus comme étant les principaux interlocuteurs des auditeurs internes dans les organisations (Davies, 2009; Mat Zain et Subramaniam, 2007; Rezaee, 2005; Rezaee et Lander, 1993; Sarens, De Beelde et Everaert, 2009; Turley et Zaman, 2007). Les rôles conflictuels auxquels est confronté, le cas échéant, l'auditeur interne sont également examinés. Les questions de recherche associées à ce premier objectif sont les suivantes :

1. Comment l'auditeur interne perçoit-il ses rôles dans l'organisation?
2. Comment l'auditeur interne perçoit-il les attentes signifiées par les membres du comité d'audit quant à ses rôles dans l'organisation?
3. Dans quelle mesure y a-t-il un conflit entre, d'une part, la manière dont l'auditeur interne perçoit ses rôles et, d'autre part, sa conception des attentes signifiées par les membres du comité d'audit quant à ces mêmes rôles?

Le deuxième objectif de cette recherche est de cerner et de comprendre les stratégies de gestion de rôles conflictuels élaborées et mises en œuvre, le cas échéant, par l'auditeur interne. Nous nous attardons plus particulièrement aux tactiques utilisées par l'auditeur interne pour gérer ces conflits et aux conséquences que cette gestion de conflits de rôles peut avoir sur les rôles effectivement joués par lui au sein de l'organisation. Les questions de recherche associées à ce deuxième objectif sont les suivantes :

4. Quelles sont, le cas échéant, les stratégies de gestion de rôles conflictuels adoptées par l'auditeur interne?

5. Quels sont les facteurs qui influencent les stratégies de gestion de rôles conflictuels adoptées, le cas échéant, par l'auditeur interne?

En définitive, nous voulons établir une typologie des rôles de l'auditeur interne qui intègre :

- les rôles qu'il veut jouer dans l'organisation;
- sa perception des rôles qu'on lui demande de jouer ;
- les conflits générés, le cas échéant, entre ses attentes et celles signifiées par les membres du comité d'audit;
- les tactiques utilisées par l'auditeur interne pour gérer les conflits de rôles, le cas échéant;
- les rôles qu'il joue en définitive.

Cela nous amène à notre dernière question de recherche :

6) Quels sont, en définitive, les rôles effectivement assumés par l'auditeur interne?

Le cadre conceptuel proposé est inspiré à la fois de la théorie des rôles (Katz et Kahn, 1978) et des stratégies de gestion des rôles conflictuels (Hall, 1972). Selon le « modèle d'acquisition des rôles »¹ élaboré par Katz et Kahn, un individu, lorsqu'il fait partie d'une organisation, est appelé à remplir de nombreux rôles qui peuvent parfois être en conflit les uns avec les autres. Pour mieux comprendre les conflits de rôles auxquels peuvent être confrontés les auditeurs internes, nous avons intégré à notre cadre conceptuel la typologie des stratégies de gestion des rôles conflictuels élaborée par Hall (1972) qui comprend les stratégies suivantes : la redéfinition

¹. L'expression « modèle d'acquisition de rôles » est la traduction libre de l'expression « *taking organizational roles model* » de Katz et Kahn (1978: 219).

structurelle (la négociation), la redéfinition personnelle (l'internalisation) et l'ajustement du rôle à jouer (la résignation).

Nous avons choisi l'étude de terrain qualitative comme méthodologie. Trois raisons expliquent ce choix. Premièrement, selon Patton (2002: 227) et Chua (1986: 614), les recherches qualitatives portent une attention toute particulière aux détails, au contexte et aux nuances d'un phénomène, ce qui augmente la profondeur de l'analyse subséquente en situant l'action humaine dans son contexte particulier. Étant donné que les objectifs de cette étude visent à cerner et à comprendre la perception de l'auditeur interne quant à ses rôles de même que ses stratégies de gestion de rôles conflictuels dans le contexte particulier des organisations gouvernementales québécoises, l'étude de terrain apparaît tout à fait appropriée. Deuxièmement, l'étude de terrain est « un excellent moyen de développer une compréhension d'un phénomène complexe du point de vue des personnes qui le vivent »² (Miles et Huberman 1994 cités dans Shah et Corley, 2006: 1824). Dans cette recherche, étant donné que nous nous intéressons particulièrement aux perceptions de l'auditeur interne, l'étude de terrain apparaît donc incontournable. Troisièmement, selon Eisenhardt (1989: 548), la recherche qualitative est particulièrement adaptée aux cas pour lesquels les connaissances sont trop fragmentaires ou insuffisantes pour mener des études quantitatives valides et fiables. De fait, la recension des écrits relatifs à l'audit interne a montré que d'autres travaux de recherche sont nécessaires, car les connaissances actuelles sont fragmentaires et insuffisantes à plusieurs égards

². Traduction libre

(Christopher, Sarens et Leung, 2009; Gramling *et al.*, 2004; Mat Zain et Subramaniam, 2007; Messier, 2009; Sarens, De Beelde et Everaert, 2009).

Les données ont été colligées au moyen de 42 entrevues semi-structurées avec des auditeurs internes (14 directeurs et 28 professionnels) répartis dans 13 organisations gouvernementales québécoises. Ces entrevues en profondeur ont duré deux heures en moyenne. De plus, au moment de la collecte de données, nous avons eu accès à des politiques d'audit interne de même qu'à des documents de planification annuelle et de reddition de comptes de plusieurs fonctions d'audit interne visitées. Ces données ont ensuite été codées puis analysées en respectant scrupuleusement le devis méthodologique. Les réponses à nos questions de recherche sont fondées sur l'analyse qui a été ainsi effectuée. Nous pouvons donc affirmer avoir atteint tous les objectifs de cette thèse, contribuant ainsi à l'avancement des connaissances en audit interne et en gouvernance.

Outre l'introduction, cette thèse comprend quatre chapitres et une conclusion. Le chapitre 1 propose une recension des écrits. En plus de présenter les grandes lignes des aspects légaux et réglementaires de la pratique de l'audit au Canada et aux États-Unis, en s'attardant plus particulièrement au contexte propre aux organisations gouvernementales québécoises, la recension des écrits porte sur la recherche effectuée en audit interne au cours des trente dernières années. Ce sont les écrits sur la nature de l'audit interne, son utilité en tant que pivot de la gouvernance et ses critères de qualité, de même que les relations entre l'audit interne et le comité d'audit, qui ont particulièrement retenu notre attention.

Le chapitre 2 présente les fondements théoriques de cette recherche et le cadre conceptuel qui en découle. Ainsi, la théorie des rôles élaborée par Katz et Kahn (1978) et les stratégies de gestion des rôles conflictuels proposées par Hall (1972) sont expliquées. Nous présentons en outre quelques études ayant préconisé ces cadres théoriques afin d'illustrer leur potentiel explicatif par rapport aux objectifs de notre recherche. Nous concluons ce chapitre en posant les questions de recherche.

Au chapitre 3, nous abordons les aspects méthodologiques et les considérations éthiques propres à notre recherche. Nous présentons le devis méthodologique et les tactiques prévues pour assurer la qualité de la recherche sur le plan de la crédibilité, de l'applicabilité et de la confirmabilité (Lincoln et Guba, 1985). Ensuite, trois enjeux éthiques d'importance sont abordés : la nécessité d'obtenir un consentement libre et éclairé de la part des participants, la protection de leur anonymat et, finalement, l'obligation de s'assurer que le répondant ne subisse pas de préjudice après avoir librement accepté de participer à notre projet de recherche.

Au chapitre 4, les résultats sont présentés puis analysés. Ce chapitre est structuré de sorte que les deux objectifs de recherche soient abordés l'un après l'autre. Ainsi, la première partie de ce chapitre aborde le premier objectif et les questions de recherche numéros un à trois qui y sont rattachées. Rappelons que ces questions de recherche portent sur la conception personnelle de l'auditeur interne quant aux rôles qu'il doit jouer ainsi que sur les attentes perçues de la part des membres du comité d'audit, du haut dirigeant et des gestionnaires. La seconde partie est consacrée à l'étude des stratégies de gestion des rôles conflictuels que doit adopter, le cas échéant, l'auditeur interne. Cela correspond au second objectif de notre recherche auquel les questions

de recherche numéros quatre et cinq sont rattachées. Enfin, la troisième partie du chapitre est consacrée à la sixième question de recherche qui nous amène à proposer une typologie des rôles et des stratégies de gestion de rôles conflictuels de l'auditeur interne.

En guise de conclusion, nous revenons sur l'état des connaissances et sur la démarche de recherche adoptée et nous proposons une synthèse des résultats que nous avons obtenus. Nous exposons ensuite les limites de notre recherche et les contributions d'ordres pratique et académique de cette thèse. Enfin, nous avançons quelques pistes de recherche future en matière d'audit interne.

Chapitre I – Recension des écrits

1.1 Introduction

Ce projet de recherche vise deux objectifs. Le premier objectif est de cerner et de comprendre la perception de l'auditeur interne à l'égard des rôles qu'il assume dans l'organisation dont il fait partie (le contexte d'organisations gouvernementales québécoises étant celui à l'étude). Le deuxième objectif est de cerner et de comprendre les stratégies de gestion de rôles conflictuels élaborées et mises en œuvre, le cas échéant, par l'auditeur interne. Au Canada, la pratique de l'audit externe et celle de l'audit interne se rejoignent dans un environnement légal et réglementaire qui a été passablement modifié depuis le début des années 2000. Il importe de connaître les principaux aspects de cet environnement qui ont connu des transformations. Par ailleurs, de nombreux écrits académiques et professionnels ont été publiés au fil des ans relativement à l'audit interne. Ils font état de l'étendue des connaissances actuelles dans ce domaine. Ainsi, avant d'entrer dans le vif du sujet, nous proposons une recension de ces écrits afin d'appuyer notre travail sur les assises déjà existantes et de le situer par rapport aux connaissances actuelles.

La première partie de ce chapitre propose un survol des principaux aspects légaux et réglementaires de la pratique de l'audit aux États-Unis et au Canada. Les spécificités de la pratique de l'audit interne dans le contexte gouvernemental québécois sont abordées plus particulièrement. La deuxième partie de ce chapitre propose une recension des écrits sur l'audit interne. L'objectif est de dresser un état des connaissances actuelles en ce qui concerne quatre aspects de l'audit interne : sa nature, son utilité en tant que pivot de la gouvernance, les critères de qualité associés

à sa pratique de même que les spécificités des relations entre le comité d'audit et la fonction d'audit interne. Lorsque des écrits le rapporteront, le point de vue des praticiens sera présenté pour compléter le point de vue académique.

1.2 Aspects légaux et réglementaires

Les scandales financiers, tels que celui de la société américaine Enron, ont donné lieu à l'adoption en 2002 de la Loi Sarbanes-Oxley (la « SOX »)³. Cette législation prescrit des pratiques en matière de gouvernance et de contrôle interne qui étaient auparavant recommandées sans être imposées. Cette réglementation a modifié le cadre réglementaire de la pratique de la comptabilité publique, dont la pratique de l'audit des états financiers. L'adoption de la SOX et de son pendant canadien, le chapitre 22 de la Loi mettant en œuvre certaines mesures budgétaires et d'autres initiatives du gouvernement de l'Ontario⁴, mieux connue sous l'appellation « Loi 198 », sont des conséquences directes des scandales financiers survenus au début des années 2000. Dorénavant, les émetteurs assujettis⁵ à ces nouvelles lois doivent respecter une série de règles en matière de gouvernance et de contrôle interne. Ces règles exigent notamment la présence du comité d'audit, sur la compétence en matière de finance et de comptabilité et l'indépendance de ses membres, sur la présence d'une fonction d'audit interne et sur l'existence et l'efficacité d'un système

³. Senate and House of Representatives of the United States of America in Congress assembled, 2002, Sarbanes-Oxley Act.

⁴. (Lois de l'Ontario, chapitre 22, Loi mettant en œuvre certaines mesures budgétaires et d'autres initiatives du gouvernement (Loi 198), 2002).

⁵. Dans les textes de lois et réglementations consultés, l'expression « émetteur assujetti » désigne tout émetteur assujetti à la SOX aux États-Unis ou à une loi sur les valeurs mobilières des provinces ou territoires du Canada (au Québec : la Loi sur les valeurs mobilières (L.R.Q., chapitre V-1.1)). Les sociétés cotées en bourse représentent la majorité des émetteurs assujettis. Cependant, certaines fiducies peuvent également être assujetties à ces lois.

de contrôle interne. Les auditeurs externes des émetteurs assujettis doivent aussi se soumettre à de nouvelles règles et rendre des comptes à de nouveaux organismes.

L'effet des scandales financiers s'est aussi fait ressentir dans les organisations du secteur gouvernemental québécois. Par exemple, la Loi sur la gouvernance des sociétés d'État⁶, qui a pour objectif d'introduire de nouvelles règles de gouvernance dans les sociétés d'État québécoises, a été votée en 2006, et la Loi sur l'administration publique⁷ a notamment été modifiée en 2000 pour permettre au Conseil du trésor du Québec de rédiger des politiques de gestion au regard de la gouvernance des ministères et organismes du gouvernement du Québec. En 2006, le Conseil du trésor du Québec a publié le *Recueil des politiques de gestion au regard de la gouvernance des ministères et organismes du gouvernement du Québec* (C.T.Q., 2006)⁸. Au gouvernement fédéral, c'est la Loi sur la gestion des finances publiques⁹ qui édicte les saines pratiques de gouvernance et de contrôle interne que doivent respecter les sociétés d'État, les ministères et les organismes du gouvernement du Canada.

Le Tableau I - Organismes responsables et principaux règlements en matière de comptabilité publique, de gouvernance et de contrôle – présente les législations et règlements abordés dans ce chapitre. Le Tableau II - Champs d'action des principaux organismes responsables de l'application de la réglementation en vigueur- présente les champs d'action des différents organismes responsables de l'application de la

⁶. (Lois refondues du Québec, chapitre G-1.02: Loi sur la gouvernance des sociétés d'État 2006).

⁷. (Lois refondues du Québec, chapitre A-6.01: Loi sur l'administration publique, 2000)

⁸. C.T. 204419 en date du 6 novembre 2006.

⁹. Loi relative à la gestion des finances publiques, à la création et à la tenue des comptes du Canada et au contrôles des sociétés d'États, chapitre F-11 (titre abrégé officiel : Loi sur la gestion des finances publiques), mise à jour le 22 février 2010.

règlementation en vigueur. L'information proposée dans ces deux tableaux est classée par pays.

Pays	Administration	Principales réglementations
États-Unis	Fédérale <ul style="list-style-type: none"> • Surveillance des marchés financiers • Pratique de la comptabilité publique États Accès à la profession d'expert-comptable	<ul style="list-style-type: none"> • SOX • Securities Exchange Act of 1934 • Normes d'audit et règles édictées par le PCAOB • Normes édictées par l'ASB (audit des états financiers des émetteurs non assujettis à la SOX, seulement)
Canada	Provinciale <ul style="list-style-type: none"> • Surveillance des marchés financiers • Pratique de la comptabilité publique • Accès à la profession d'expert-comptable 	<ul style="list-style-type: none"> • Loi 198 • Règlements communs des ACVM • Normes d'audit édictées par l'ICCA • Code des professions (au Québec) • Loi sur la gouvernance des sociétés d'État du gouvernement du Québec • Loi sur l'administration publique du gouvernement du Québec • Loi sur la gestion des finances publiques du gouvernement du Canada

Tableau I - Organismes responsables et principaux règlements en matière de comptabilité publique, de gouvernance et de contrôle

Organisme	Champs d'action			
	Surveillance des marchés financiers (gouvernance et contrôle interne des émetteurs assujettis)	Pratique de la comptabilité publique		Accès à la profession d'expert-comptable
		Clientèle d'émetteurs assujettis aux AVM	Clientèle d'émetteurs non assujettis aux AVM	
États-Unis				
SEC	X	n/a	n/a	n/a
PCAOB (organisme fédéral)	X	X	n/a	n/a
AICPA	n/a	n/a	X	X (examen d'admission national)
Gouvernements des États	n/a	n/a	n/a	X (responsabilité déléguée aux regroupements d'experts-comptables locaux)
Canada				
ACVM (ex. : COVM, AMF du Québec)	X	n/a	n/a	n/a
ICCA et les organismes qu'il contrôle tels que le CCRC et le CNVC	n/a	X	X	X (examen d'admission national)
Gouvernements provinciaux	n/a	n/a	n/a	X (responsabilité déléguée aux regroupements d'experts-comptables provinciaux)

Tableau II - Champs d'action des principaux organismes responsables de l'application de la réglementation en vigueur

Les prochaines sections proposent un survol des réglementations présentées ci-haut. Nous commencerons par la situation qui existe aux États-Unis pour les émetteurs assujettis, puis nous poursuivrons avec celle qui a cours au Canada. En ce qui concerne le contexte canadien, le secteur gouvernemental québécois et celui des émetteurs assujettis seront couverts. De plus, nous présenterons les spécificités de la pratique de l'audit interne.

1.2.1 Situation aux États-Unis

Aux États-Unis, la réglementation des marchés financiers est de compétence fédérale. La SOX de 2002 modifie le portrait de la gouvernance des émetteurs qui y sont assujettis. Cette loi provoque aussi de nombreux changements dans le cadre réglementaire de la pratique de la comptabilité publique aux États-Unis. De façon générale, la SOX marque le passage d'une approche d'autorégulation de la pratique de la comptabilité publique par les experts-comptables eux-mêmes (approche dite « associative ») vers une approche dite « légaliste », dans laquelle la comptabilité publique est régie par des organisations indépendantes de la profession comptable (Baker, Bédard et Prat dit Hauret, 2008).

1.2.1.1 Pratique de la comptabilité publique

Par la création du Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), la SOX retire le pouvoir de normalisation de l'audit et de la comptabilité aux experts-comptables américains pour l'attribuer au PCAOB (SOX, section 100). Auparavant, ce pouvoir appartenait à la Securities and Exchange Commission (SEC), mais cette dernière avait délégué la responsabilité de la normalisation à l'American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). Ainsi, dans les faits, les experts-comptables

américains réglementaient eux-mêmes leur pratique professionnelle. En 1978, l'AICPA s'est donc doté d'un organisme de normalisation, le Auditing Standard Board (ASB), pour assumer cette responsabilité en matière d'audit (Baker, Bédard et Prat dit Hauret, 2008). Depuis la création du PCAOB, les normes d'audit édictées par l'ASB n'ont plus force de loi pour l'audit des états financiers des émetteurs assujettis à la SOX. Par contre, l'audit des états financiers des émetteurs qui n'y sont pas assujettis peut toujours s'effectuer dans le respect des normes d'audit édictées par l'ASB (Baker, Bédard et Prat dit Hauret, 2008).

Afin de limiter l'influence des experts-comptables sur le PCAOB, ce dernier doit être composé de cinq membres reconnus pour leur expertise et leur intégrité, dont au plus deux experts-comptables. En outre, le PCAOB ne peut être dirigé par un expert-comptable, sauf si ce dernier n'a pas pratiqué dans le domaine de la comptabilité publique au cours des cinq dernières années. Les membres du PCAOB sont généralement nommés pour cinq ans et un même membre ne peut diriger l'organisme pendant plus de deux mandats. Le PCAOB a l'obligation de rendre des comptes au Committee on Financial Services of the House of Representatives du gouvernement des États-Unis.

Le PCAOB a aussi le pouvoir d'instaurer des critères de qualité de l'audit des états financiers et des règles plus strictes relativement à l'indépendance de l'auditeur externe. Les firmes d'experts-comptables doivent maintenant être enregistrées au PCAOB pour exercer la comptabilité publique parmi la clientèle des émetteurs assujettis à la SOX. Le PCAOB a également le pouvoir d'inspecter les firmes d'experts-comptables que les émetteurs assujettis à la SOX mandatent pour l'audit de

leurs états financiers et d'imposer des sanctions en cas de manquement aux règles qu'il établit. Outre ces sanctions, si un cabinet d'experts-comptables ne coopère pas avec le PCAOB lors d'une inspection statutaire ou exceptionnelle, ce dernier a le pouvoir de faire cesser les activités du cabinet.

La section 200 de la SOX modifie la section 10A du Securities Exchange Act of 1934 en établissant de nouvelles règles qui visent à renforcer l'indépendance de l'auditeur des états financiers. Ces règles l'empêchent d'offrir d'autres services tels que la fiscalité, la tenue de livre ou l'impartition d'audit interne. En plus des services professionnels prohibés, toujours dans le but d'assurer la plus grande indépendance possible de l'auditeur des états financiers, l'associé responsable d'un dossier d'audit d'états financiers doit être remplacé tous les cinq ans au minimum (rotation). Qui plus est, cette section de la Loi indique clairement que, sauf exception, le comité d'audit de l'émetteur assujetti à la SOX doit approuver tous les services professionnels offerts par un cabinet d'experts-comptables.

1.2.1.2 Gouvernance et contrôle

De façon générale, la section 400 de la SOX impose de nouvelles responsabilités aux dirigeants généraux et aux dirigeants financiers des émetteurs assujettis. Par exemple, ceux-ci doivent constituer un comité d'audit et respecter un ensemble d'exigences quant à son fonctionnement, à ses responsabilités et à sa composition. L'émetteur doit aussi se doter d'un système de contrôle interne et le maintenir. Ce système doit viser l'efficacité et l'efficience de l'exploitation, y compris l'information financière et le contrôle des actifs. Des mécanismes qui permettent la reddition de comptes et la divulgation des renseignements et qui respectent les exigences de la SOX doivent

aussi être mis en place. Les dirigeants généraux et les dirigeants financiers des émetteurs sont également tenus de témoigner publiquement de l'établissement, du maintien, de la conception et de l'évaluation de l'efficacité des systèmes de contrôle et de reddition de comptes.

La section 406 de la SOX exige qu'un code d'éthique soit mis en place au sein de l'organisation des émetteurs assujettis. Ce code doit encadrer le comportement des hauts dirigeants et des dirigeants du service des finances, y compris le personnel comptable clé. Il doit encourager l'honnêteté et le comportement éthique. Il doit également imposer des limites claires en ce qui a trait aux conflits d'intérêts et exiger la divulgation périodique des renseignements sur les intérêts personnels et les relations professionnelles des employés visés. De plus, il doit indiquer que les employés assujettis sont tenus de respecter la loi et les divers règlements pertinents.

De nombreuses sanctions sont prévues en cas de manquement à la loi ou aux règlements établis par le PCAOB. Le Tableau III - Sanctions criminelles, civiles et administratives prévues dans la réglementation - présente d'ailleurs les diverses sanctions prévues tant aux États-Unis qu'au Canada.

	Émetteur assujetti	Administrateur ou dirigeant d'un émetteur assujetti	Auditeur externe (des états financiers)
États-Unis			
Sanctions criminelles (SOX 906)	1 million de dollars ou un emprisonnement maximal de 10 ans ou les deux <u>si la personne a certifié une information frauduleuse;</u>	1 million de dollars ou un emprisonnement maximal de 10 ans ou les deux <u>si la personne a certifié une information frauduleuse;</u>	1 million de dollars ou un emprisonnement maximal de 10 ans ou les deux <u>si la personne a certifié une information frauduleuse;</u>
	Ou	Ou	Ou

	Émetteur assujetti	Administrateur ou dirigeant d'un émetteur assujetti	Auditeur externe (des états financiers)
	5 millions de dollars ou un emprisonnement maximal de 20 ans ou les deux si la personne a, <u>délibéré et en toute connaissance de cause</u> , certifié une information frauduleuse.	5 millions de dollars ou un emprisonnement maximal de 20 ans ou les deux si la personne a, <u>délibéré et en toute connaissance de cause</u> , certifié une information frauduleuse.	5 millions de dollars ou un emprisonnement maximal de 20 ans ou les deux si la personne a, <u>délibéré et en toute connaissance de cause</u> , certifié une information frauduleuse.
Sanctions civiles	Le risque de poursuite en dommages et intérêts était déjà présent avant la SOX.	Le risque de poursuite en dommages et intérêts était déjà présent avant la SOX.	Le risque de poursuite en dommages et intérêts était déjà présent avant la SOX.
Sanctions administratives (pouvant être imposées par le PCAOB)			<p>Suspension temporaire ou révocation permanente du permis d'exercice;</p> <p>Limitation temporaire ou permanente des activités professionnelles d'une firme ou d'un expert-comptable en particulier;</p> <p>Amende pour chaque manquement :</p> <p>a) d'un maximum de 100 000 \$ pour un individu et de 2 millions de dollars pour une firme;</p> <p>b) d'un maximum de 750 000 \$ pour un individu et de 15 millions de dollars pour une firme si le manquement est volontaire et effectué en toute connaissance de cause.</p>
Canada			
Sanctions criminelles	5 millions de dollars et un emprisonnement de cinq ans moins un jour (auparavant de 1 million de dollars et un	5 millions de dollars et un emprisonnement de cinq ans moins un jour (auparavant de 1 million de dollars et un	5 millions de dollars et un emprisonnement de cinq ans moins un jour (auparavant de 1 million de dollars et un

	Émetteur assujetti	Administrateur ou dirigeant d'un émetteur assujetti	Auditeur externe (des états financiers)
	emprisonnement de deux ans).	emprisonnement de deux ans).	emprisonnement de deux ans).
Sanctions civiles	Le risque de poursuite en dommages et intérêts est instauré.	<p>Le risque de poursuite en dommages et intérêts est instauré.</p> <p>Responsabilité limitée au montant le plus élevé entre les deux montants suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> • 25 000 \$; • 50 % de la rémunération totale que lui verse l'émetteur ou un membre du même groupe. 	<p>Le risque de poursuite en dommages et intérêts est instauré.</p> <p>Responsabilité limitée au montant le plus élevé entre les deux montants suivants :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 1 000 000 \$; 2. les sommes que lui-même ou les membres du même groupe ont reçues à titre de recettes de l'émetteur et des membres du même groupe au cours des 12 mois précédant la présentation inexacte des faits.
Sanctions administratives	1 million de dollars au maximum pour chaque manquement et la remise des sommes acquises à la suite du manquement dont il est question (articles 127, 129,2 et paragraphes 3.4 (2) et 143 (2)).	1 million de dollars au maximum pour chaque manquement et la remise des sommes acquises à la suite du manquement dont il est question (articles 127, 129,2 et paragraphes 3.4 (2) et 143 (2)).	<p>Aucune amende (sanction financière) ne peut être imposée.</p> <p>Les sanctions prévues vont du simple blâme au retrait de l'agrément de la firme comptable ou d'un praticien en particulier (permis d'exercice de la comptabilité publique auprès des émetteurs assujettis).</p>

Tableau III - Sanctions criminelles, civiles et administratives prévues dans la réglementation

1.2.2 Situation au Canada

Au Canada, la réglementation des marchés financiers et celle de la pratique professionnelle de la comptabilité publique, sont de compétence provinciale (Baker, Bédard et Prat dit Hauret, 2008: 25). Au Canada, il n'existe donc aucun organisme national d'autorité des marchés financiers. Chaque province et chaque territoire ont le leur. Ces organismes agissent de concert en matière de réglementation des marchés

financiers par l'entremise d'un regroupement nommé « Autorités canadiennes en valeurs mobilières » (ACVM) (Baker, Bédard et Prat dit Hauret, 2008: 29).

C'est le gouvernement ontarien qui a réagi le premier aux scandales financiers en adoptant la Loi 198, dès 2002. La partie XXVI de cette loi modifie la Loi sur les valeurs mobilières de l'Ontario. De façon générale, la Loi 198 prévoit des mesures similaires à la SOX en matière de gouvernance et de contrôle interne. Cependant, les sanctions prévues en cas de manquement aux règles administratives ou d'acte criminel sont différentes de celles que la loi américaine stipule, tant en matière d'amende qu'en ce qui concerne la peine d'emprisonnement maximale. La Loi 198 modifie aussi certains aspects de la pratique de la comptabilité publique au Canada. Toutefois, le pouvoir de normalisation revient encore aux experts-comptables canadiens, alors qu'il a été retiré à leurs homologues américains. Au Canada, cette situation est demeurée inchangée jusqu'à tout récemment alors que la normalisation de la pratique de l'audit a échappé à Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA) qui était jusque là responsable d'établir les normes canadiennes d'audit¹⁰.

1.2.2.1 Pratique de la comptabilité publique

Pour restaurer et renforcer la confiance des investisseurs dans les marchés financiers, les ACVM et l'ICCA ont pris certaines mesures relativement à l'indépendance de l'auditeur externe des états financiers des émetteurs assujettis et à la qualité des

¹⁰. Notons que le passage des normes canadiennes vers les normes internationales d'audit (les normes ISA) est maintenant complété. L'ICCA a perdu sa mainmise sur la normalisation au profit de l'organisme international nommé l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (l'IAASB). Le rôle du Conseil des normes de vérification et de certification (le CNVC) de l'ICCA sera dorénavant d'instaurer les normes ISA à titre de normes canadiennes d'audit (NCA). Les normes ISA sont en vigueur depuis le 14 décembre 2010. (En ligne : <http://www.icca.ca/isa/la-normalisation-au-canada/auditing-and-assurance-standards-in-canada/index.aspx> le 8 mars 2010).

missions d'audit. Ces mesures sont analogues aux règles d'indépendance et aux normes de qualité prescrites dans la SOX ou dans les règles édictées par le PCAOB. Il importe de considérer les mesures prises par les ACVM et l'ICCA pour obtenir une vue d'ensemble adéquate des règles d'indépendance car, rappelons-le, le pouvoir de normalisation en comptabilité et en audit revenait à l'ICCA jusqu'à tout récemment. Au Canada, les normes établies par cet organisme avaient donc force de loi pour tous les émetteurs, qu'ils soient assujettis ou non.

Ainsi, d'une part, le Règlement 52-108 sur la surveillance des vérificateurs¹¹ (Règlement 52-108) vient définir le rôle d'un nouvel organisme privé contrôlé par l'ICCA, le Conseil canadien sur la reddition de comptes (CCRC), quant à la surveillance des auditeurs externes des états financiers des émetteurs assujettis. D'autre part, le Règlement 52-107 sur les principes comptables, normes de vérification et monnaies de présentation acceptables¹² (Règlement 52-107) indique que l'audit des états financiers des émetteurs assujettis doit s'effectuer dans le respect des normes canadiennes de vérification généralement reconnues (NVGR) (Règlement 52-107, article 3.2).

La mission du CCRC est de « *contribuer à la confiance du public envers l'intégrité de l'information financière des émetteurs assujettis au Canada, en favorisant une vérification indépendante de haute qualité*¹³ ». Il est toutefois important de noter que, contrairement au PCAOB, le CCRC compte de nombreux experts-comptables en

¹¹. AMF, 2006. Règlement 52-108 sur la surveillance des vérificateurs.

¹². AMF, 2005. Règlement 52-107 sur les principes comptables, normes de vérification et monnaies de présentation acceptables.

¹³. En ligne : <http://www.cpab-ccrc.ca/FR/default.aspx>. (31 octobre 2009).

provenance des provinces canadiennes puisqu'il est contrôlé par l'ICCA. Le CCRC n'a pas le pouvoir de normalisation en matière de comptabilité et d'audit. Accordé à l'ICCA, ce pouvoir était exercé par un autre organisme contrôlé par l'ICCA, le Conseil des normes de vérification et de certification (CNVC), lui-même supervisé par le Conseil de surveillance de la normalisation en vérification et certification (CSNVC). Le CCRC peut toutefois surveiller et soutenir l'élaboration des normes en collaboration avec d'autres organismes semblables, tels que le PCAOB, à l'échelle internationale.

Par conséquent, depuis l'entrée en vigueur du Règlement 52-108 en mars 2004¹⁴, les cabinets d'experts-comptables qui désirent effectuer des missions d'audit pour des émetteurs assujettis aux règles des ACVM doivent s'inscrire au CCRC (Règlement 52-108, article 2.1). De même, les émetteurs doivent choisir leur auditeur externe d'états financiers parmi ceux qui sont enregistrés au CCRC (Règlement 52-108, article 2.2).

Le CCRC a un pouvoir de sanction en cas de manquement au Règlement 52-108, mais les sanctions qui peuvent être imposées sont différentes de celles que peut infliger le PCAOB aux États-Unis. Par exemple, contrairement au PCAOB, le CCRC n'est pas autorisé à imposer des amendes.

Par ailleurs, l'ICCA s'était doté d'un ensemble de normes générales pour les cabinets (NGC-CQ), qui forment les « normes générales de contrôle de la qualité pour les cabinets qui exécutent des missions de certification » (ICCA, NGC-CQ). Étant donné

¹⁴. En ligne : <http://www.cpab-ccrc.ca/FR/Pages/about.aspx>. (31 octobre 2009).

que ces normes faisaient dorénavant partie intégrante du *Manuel de l'ICCA*, elles étaient considérées comme une NVGR dans le Règlement 52-107. Les cabinets d'experts-comptables des émetteurs assujettis doivent donc les respecter. On y trouve entre autres une section traitant de l'indépendance où il est spécifié que les cabinets d'experts-comptables sont tenus de mettre en place une politique et des procédures permettant d'obtenir une assurance raisonnable que le cabinet et le personnel affecté aux missions de certification respectent les règles d'indépendance. De même, les cabinets doivent se doter d'une politique et de procédures pour détecter les manquements aux exigences en matière d'indépendance et apporter les correctifs nécessaires. D'ailleurs, une fois par année, le personnel affecté aux missions de certification doit fournir à la firme pour laquelle il travaille une attestation écrite ou électronique quant au respect des politiques d'indépendance établies par cette firme comptable (NGC-CQ, paragraphes 018 à 028).

Les ordres provinciaux d'experts-comptables, tels que l'Ordre des comptables agréés du Québec (OCAQ), ont modifié leur code de déontologie en fonction des nouvelles règles d'indépendance. Par exemple, le Code de déontologie de l'OCAQ, qui est intégré au Code des professions du Québec (L.R.Q., c. C-26, a. 87), spécifie, à la section II.1, les règles d'indépendance que doit respecter un comptable agréé au Québec¹⁵. Ces règles s'apparentent à celles qui sont énoncées dans la Loi 198. Les comptables généraux accrédités du Canada (CGA) ont aussi modifié leurs normes

¹⁵. Disponible en ligne : http://www2.publicationsduquebec.gouv.qc.ca/dynamicSearch/telecharge.php?type=3&file=/C_48/C48R2_01.htm. (31 octobre 2009)

d'indépendance et d'éthique pour qu'elles correspondent aux exigences de la Loi 198.

1.2.2.2 Gouvernance et contrôle

L'article 187 de la Loi 198 délègue des pouvoirs à la Commission des valeurs mobilières de l'Ontario (CVMO) relativement au contrôle interne et à la gouvernance des émetteurs assujettis. Il appartient donc à la CVMO de réglementer la gouvernance et les contrôles internes des émetteurs assujettis; aux États-Unis, ce pouvoir appartient au PCAOB.

La CVMO peut notamment « définir les normes de vérification régissant l'attestation des contrôles internes d'un émetteur de même que la présentation des rapports sur ceux-ci » (Loi 198, article 187 (1)). Elle peut dorénavant obliger des émetteurs assujettis à constituer un comité d'audit et prescrire les exigences relatives à son fonctionnement, à ses responsabilités et à sa composition (Loi 198, article 187 (3)). La CVMO peut aussi obliger l'émetteur à se doter d'un système de contrôle interne et à le maintenir. Ce système doit viser l'efficacité et l'efficience de l'exploitation, y compris l'information financière et le contrôle des actifs (Loi 198, article 187 (3)). Par ailleurs, la CVMO peut maintenant obliger l'émetteur à se doter de contrôles et de mécanismes qui permettent la reddition de comptes et la divulgation des renseignements selon les exigences du droit ontarien, et ce, dans les délais prescrits (Loi 198, article 187 (3)). À cet égard, la CVMO a aussi le pouvoir de contraindre les dirigeants généraux et les dirigeants financiers des émetteurs à témoigner de l'établissement, du maintien, de la conception et de l'évaluation de l'efficacité des

systèmes de contrôle et de reddition de comptes (Loi 198, article 187 (3)). Les autres provinces canadiennes ont emboîté le pas en adoptant de concert des règlements similaires à ceux de l'Ontario. Au Québec, c'est la Loi sur l'Autorité des marchés financiers (L.R.Q., chapitre A-33.2) qui accorde essentiellement les mêmes pouvoirs à l'Autorité des marchés financiers québécois (AMF) que ceux que la Loi 198. L'AMF s'assure donc du respect de l'ensemble des règlements établis par les ACVM en collaboration avec ses homologues des autres provinces canadiennes. Ainsi, les émetteurs assujettis canadiens sont tous pareillement tenus de resserrer la gouvernance et le contrôle interne de leur organisation, peu importe dans quelle province ils sont inscrits.

Les ACVM ont donc instauré de nombreux règlements communs en matière de gouvernance depuis 2002. Par exemple, le Règlement 52-109 sur l'attestation de l'information présentée dans les documents annuels et intermédiaires des sociétés¹⁶ exige que la direction générale et la direction financière attestent l'intégrité de l'information divulguée par l'émetteur.

Le Règlement 52-110 sur le comité de vérification¹⁷ impose des règles quant à la présence et aux responsabilités d'un tel comité de même qu'à la compétence et à l'indépendance de ses membres. Ce comité se veut le gardien de l'intégrité de l'émetteur en matière de gouvernance et de contrôle interne. Entre autres choses, le comité d'audit a la responsabilité d'engager l'auditeur externe afin d'accroître l'indépendance de ce dernier. Il doit aussi embaucher l'auditeur interne et superviser

¹⁶. AMF, 2005. Règlement 52-109 sur l'attestation de l'information présentée dans les documents annuels et intermédiaires des sociétés.

¹⁷. AMF, 2004. Règlement 52-110 sur le comité de vérification.

ses activités, et s'assurer de la mise en place d'un système de communication confidentiel pour signaler les manquements aux règles et au code d'éthique au sein de la société émettrice. Il doit également veiller à la protection des informateurs en garantissant, par exemple, la confidentialité de leur identité (*whistleblowers*).

Le Règlement 52-111 sur les rapports sur le contrôle interne à l'égard de l'information financière¹⁸ oblige le conseil d'administration de l'émetteur à confirmer la mise en place et l'efficacité du système de contrôle interne et de ses mécanismes. Le Tableau IV - Exigences légales et réglementaires au Canada - présente les principales exigences en vigueur au Canada.

Loi ou règlement	Principales exigences
Loi 198 (article 187)	<ul style="list-style-type: none"> • Les émetteurs assujettis aux ACVM doivent : <ul style="list-style-type: none"> • Respecter les règlements des ACVM. • Constituer un comité d'audit répondant aux exigences des ACVM; • Se doter d'un système de contrôle interne à l'égard de l'exploitation et de la production d'information financière et le maintenir; • Se doter de systèmes et de mécanismes de reddition de comptes et de divulgation obligatoire de l'information;
Règlement 52-108	<ul style="list-style-type: none"> • Les émetteurs assujettis aux ACVM doivent s'assurer que l'auditeur externe des états financiers est enregistré au CCRC. • Les firmes comptables doivent être inscrits au CCRC pour avoir le droit d'exercer la comptabilité publique (l'audit externe des états financiers des émetteurs assujettis aux ACVM).
Règlement 52-109	<ul style="list-style-type: none"> • La direction générale et financière des émetteurs assujettis aux ACVM doit témoigner de l'intégrité de l'information divulguée par l'émetteur

¹⁸. AMF, 2005. Règlement 52-111 sur les rapports sur le contrôle interne à l'égard de l'information financière.

Loi ou règlement	Principales exigences
Règlement 52-110	<ul style="list-style-type: none"> • Un comité d’audit doit être constitué dans chaque émetteur assujetti aux ACVM. • Le comité d’audit doit : <ul style="list-style-type: none"> • Agir en gardien de l’intégrité de l’émetteur en matière de gouvernance et de contrôle interne; • Respecter les règles relatives à la composition du comité, à son fonctionnement et à certaines responsabilités particulières.
Règlement 52-111	Le conseil d’administration des émetteurs assujettis aux ACVM doit attester la mise en place, l’efficacité et l’efficience du système de contrôle interne (et de ses mécanismes) à l’égard de l’exploitation et de la production des informations financières obligatoires.

Tableau IV - Exigences légales et réglementaires au Canada

1.2.2.3 Gouvernance et contrôle dans les organisations gouvernementales québécoises

1.2.2.3.1 Sociétés d’État

En 2006, l’Assemblée nationale du gouvernement du Québec a adopté la Loi sur la gouvernance des sociétés d’État qui est maintenant intégrée au chapitre G-1.02 des Lois refondues et règlements du Québec (LRQ). Cette loi vise à instaurer de nouvelles règles de gouvernance au sein de certaines sociétés d’État québécoises¹⁹. L’entrée en vigueur des nombreuses dispositions s’est effectuée graduellement depuis novembre 2006, et les modifications nécessaires devaient être terminées au plus tard le 1^{er} janvier 2010.

¹⁹. Les sociétés d’État visées par cette loi sont : Hydro-Québec, Caisse de dépôt et placement du Québec, Conseil des arts et des lettres du Québec, Investissement Québec, La Financière agricole du Québec, Régie de l’assurance maladie du Québec, Régie des installations olympiques, Régie des rentes du Québec, Régie d’habitation du Québec, Société d’habitation du Québec, Société de développement des entreprises culturelles, Société de la Place des arts de Montréal, Société de l’assurance automobile du Québec, Société de télédiffusion du Québec, Société des alcools du Québec, Société des établissements de plein air du Québec, Société des loteries du Québec, Société des traversiers du Québec, Société du Centre des congrès de Québec, Société du Grand Théâtre de Québec, Société du Palais des congrès de Montréal, Société générale de financement du Québec, Société immobilière du Québec et la Société québécoise de récupération et de recyclage (Lois refondues du Québec, chapitre G-1.02: Loi sur la gouvernance des sociétés d’État 2006: Annexe 1).

En essence, ces dernières doivent se doter de mécanismes de gouvernance et de contrôle interne allant dans le même sens que ceux des sociétés assujetties à l'AMF. Par exemple, les sociétés visées doivent mettre sur pied un comité d'audit indépendant dont au moins un participant est membre de l'un des ordres comptables professionnels mentionnés dans le Code des professions (LRQ, chapitre C-26). De façon générale, ce comité d'audit a les mêmes fonctions que les comités semblables des entreprises privées, notamment la fonction d'assurer le bon fonctionnement de la fonction d'audit interne. À cet égard, il est spécifié que les activités de la fonction d'audit interne relèvent exclusivement du comité d'audit, mais que, sur le plan administratif, cette fonction est placée sous l'autorité du président-directeur général. Cela est tout à fait comparable aux règles que doivent suivre les sociétés assujetties à l'AMF.

Les sociétés d'État québécoises doivent également se doter d'un comité de gouvernance et d'éthique. Ce comité a notamment pour fonction de rédiger un code d'éthique relatif à la gestion de la société d'État. Tous les membres du conseil d'administration, les dirigeants et les employés ont l'obligation de respecter ce code. Aussi, le comité de gouvernance et d'éthique doit établir un profil des compétences requises pour être membre du conseil d'administration, à l'exception du président du conseil et du président-directeur général de la société.

Bien que la Loi sur les sociétés d'État ait des similitudes avec les lois et les règlements qui encadrent la conduite des affaires des entités assujetties aux ACVM, aucune sanction n'y est prévue en cas de manquement en matière de gouvernance et de contrôle.

1.2.2.3.2 Administration du gouvernement du Québec

Dans les ministères et organismes qui composent l'Administration du gouvernement du Québec²⁰, les règles en matière de gouvernance sont établies par le Conseil du trésor du Québec. Ce dernier est responsable de l'application de la Loi sur l'administration publique, qui est intégrée au chapitre A-6.01 des Lois refondues du Québec²¹. Selon l'article 75 de la Loi sur l'administration publique, le Conseil du trésor peut « notamment exiger la mise en place par un ministère ou un organisme de l'Administration du gouvernement [...] d'un programme de vérification interne [...] » (Lois refondues du Québec, chapitre A-6.01: Loi sur l'administration publique: article 75).

En 2006, afin d'assumer cette responsabilité, le Conseil du trésor a intégré ses orientations concernant l'audit interne dans le *Recueil des politiques de gestion* (C.T. 204419)²². Les ministères et organismes doivent, par conséquent, respecter les orientations concernant l'audit interne qui sont incluses dans les politiques de gestion émises par le Conseil du trésor, depuis novembre 2006. En essence, ces orientations reprennent les mêmes éléments que la Loi sur les sociétés d'État, tout en considérant le contexte particulier de certains ministères et organismes. Alors, si un ministère n'a pas les ressources minimalement nécessaires pour créer une fonction d'audit interne,

²⁰. L'Administration du gouvernement du Québec est composée de ministères, d'organismes budgétaires et d'autres organismes dont le personnel est nommé selon la Loi de la fonction publique. Les organismes pour lesquels le gouvernement ou un ministre nomme la majorité des membres ou des administrateurs et dont au moins la moitié des dépenses sont assumées directement ou indirectement par le Fonds consolidé du revenu font aussi partie de l'Administration du gouvernement du Québec (Lois refondues du Québec, chapitre A-6.01: Loi sur l'administration publique: article 3).

²¹. Les sociétés d'État n'étant pas considérées comme des « organismes de l'Administration du gouvernement », une loi spécifique a dû être votée afin d'assurer la mise en place des règles de gouvernance. Il s'agit de la Loi sur la gouvernance des sociétés d'État dont nous avons discuté à la section précédente.

²². Ces orientations incluent aussi celles relatives au comité d'audit dans l'Administration du gouvernement du Québec.

il peut faire appel aux services d'une fonction d'audit interne d'un autre ministère ou organisme afin de respecter les orientations. Par contre, ce genre d'exception ne s'applique pas pour la création d'un comité d'audit qui est obligatoire dans tous les ministères et organismes composant l'Administration du gouvernement du Québec.

De plus, bien qu'il soit spécifié à la section 6, article b) i du C.T. 204419, « que le sous-ministre, le dirigeant d'organisme ou le conseil d'administration soit responsable de nommer la personne responsable de la vérification interne qui devrait relever directement de lui et lui confère un maximum d'indépendance », l'article 11 de la section 6 indique plutôt que le « responsable de la vérification interne peut traiter directement avec les membres du comité de vérification sur le plan fonctionnel ». Cela implique que le sous-ministre, le dirigeant de l'organisme ou le conseil d'administration doit décider si le responsable de l'audit interne traite directement avec le comité d'audit ou avec lui. Cependant, dans tous les cas, le responsable de la fonction d'audit interne doit rencontrer le comité d'audit au moins deux fois par an pour lui présenter sa planification, ses rapports, le suivi des recommandations effectué en cours d'année de même que le suivi des travaux en cours. Le comité d'audit recommande ensuite l'adoption des documents de planification, de suivi et de reddition de comptes au sous-ministre, au dirigeant de l'organisme ou au conseil d'administration.

1.2.2.4 Spécificités de la pratique de l'audit interne

Bien que les législations recensées imposent la fonction d'audit interne, peu d'indications existent quant à l'encadrement de la pratique de l'audit interne. Les changements législatifs et réglementaires qui influencent la pratique de la

comptabilité publique et la gouvernance ont donc aussi un effet sur la pratique de l'audit interne.

Sur le plan administratif, la fonction d'audit interne continue de dépendre de la plus haute instance des entités visées soit, le conseil d'administration, le président-directeur général ou le sous-ministre selon le type d'organisation (C.T.Q., 2006, CT # 204419 ; Lois refondues du Québec, chapitre G-1.02: Loi sur la gouvernance des sociétés d'État 2006; Sabia et Goodfellow, 2006). Cela implique que l'embauche et le congédiement de l'auditeur interne relèvent du dirigeant ou du conseil d'administration de l'organisation qui agit sur la recommandation du comité (Sabia et Goodfellow, 2006). Sur le plan fonctionnel, le directeur de la fonction d'audit interne doit rendre des comptes au comité d'audit quant à ses opérations. Cela implique que le directeur de la fonction d'audit interne fait approuver sa planification annuelle par le comité d'audit. Également, au moins une fois par année, le directeur de la fonction d'audit interne doit assister à une réunion de ce comité pour déposer ses rapports et faire le suivi de la planification annuelle (Sabia et Goodfellow, 2006).

En ce qui concerne les ministères et organismes de l'Administration gouvernementale québécoise, le Secrétariat du Conseil du trésor du Québec a publié le Guide de mise en place et de consolidation de la fonction d'audit interne dans les ministères et organismes (2009). Ce guide a été élaboré pour aider les ministères et organismes à mettre en place leur fonction d'audit interne. Les objectifs que devrait poursuivre la fonction d'audit interne y sont décrits et plusieurs pratiques y sont suggérées en ce qui a trait à la démarche d'audit et aux rôles de la direction, du comité d'audit et du responsable de la fonction d'audit interne. Essentiellement, ce

guide reprend les normes de l'Institut des auditeurs internes (IIA) et les pratiques que cet organisme suggère en les adaptant au contexte de l'Administration du gouvernement du Québec. Ce guide s'arrime au Recueil de politiques de gestion publié par le Conseil du trésor du Québec (Secrétariat du Conseil du trésor du Québec, 2009).

Dans les faits, l'IIA, un organisme privé international ayant son siège social en Floride, édicte des normes d'audit interne. Ces normes n'ont pas force de loi comme celles de l'ICCA ou du PCAOB. Elles sont néanmoins considérées par les auditeurs internes dans le cadre de leur travail (Renard, 2006), c'est-à-dire qu'ils semblent tenir compte des normes de l'IIA dans la planification des travaux d'audit interne et dans leur réalisation. Les normes édictées par l'IIA se classent en deux catégories, soit les normes de qualification et les normes de travail.

Les normes de qualification comprennent les indications sur la mission que doit remplir l'audit interne, l'indépendance, l'objectivité de l'auditeur interne, la fonction d'audit interne dans l'organisation et les compétences requises. Elles incluent aussi des recommandations sur le programme d'assurance qualité de la fonction d'audit interne. Fait à noter : l'IIA considère que l'indépendance et l'objectivité sont assurées par le niveau de la fonction d'audit interne ou de l'auditeur interne dans l'organisation (sa position organisationnelle) et par le niveau auquel se tiennent les missions conduites par l'audit interne. Plusieurs interprétations sont possibles concernant les niveaux de conduite des missions. Par exemple, le niveau stratégique ou opérationnel du processus audité ou encore le niveau d'assurance recherché dans les différentes missions seraient révélateurs de l'indépendance et de l'objectivité de la

fonction d'audit interne. Au regard des recommandations sur la compétence, l'IIA reconnaît « tout diplôme approprié » sans en préciser la nature. Cependant, il encourage les auditeurs internes à obtenir le titre de *Certified Internal Auditor* (CIA) sans toutefois les y obliger. Par ailleurs, l'IIA accepte toute autre appartenance à une organisation professionnelle « appropriée » sans donner plus de détails. Par exemple, un auditeur interne qui possède le titre d'expert-comptable appartient à une organisation professionnelle appropriée.

Quant aux normes de travail, elles indiquent que l'auditeur interne doit planifier ses travaux de manière adéquate et « appropriée », et suivre des procédures d'audit « appropriées » aux objectifs établis lors de la planification. Par la suite, les résultats doivent être communiqués efficacement aux « destinataires appropriés » et les actions que l'organisation auditée met en place à la suite de la communication du rapport d'audit interne doivent être surveillées.

1.2.3 Conclusion

Les lois et les règlements afférents, de même que les organismes de surveillance comme le PCAOB et le CCRC institués à la suite des nombreux scandales financiers, ont modifié le contexte légal et réglementaire dans lequel évoluent les membres du comité d'audit, les membres du conseil d'administration, la haute direction des organisations et les auditeurs. Ce nouveau contexte prescrit davantage de règles, alors que certaines de ces pratiques étaient seulement suggérées auparavant (Baker, Bédard et Prat dit Hauret, 2008; Labelle et Rousseau, 2009). Cette nouvelle réalité accroît la pression subie par les pivots de la gouvernance (Burnaby et Hass, 2009; Rezaee, 2005).

Par ailleurs, les sanctions maximales que les autorités peuvent imposer, bien qu'elles soient différentes au Canada et aux États-Unis, sont plus lourdes qu'auparavant et ont des répercussions importantes sur les acteurs engagés dans la gouvernance et le contrôle des émetteurs assujettis aux diverses lois. Il en résulte des changements pratiques, par exemple les nouvelles normes générales de contrôle de la qualité pour les cabinets qui exécutent des missions de certification énoncées par l'ICCA et les modifications apportées au code de déontologie des ordres professionnels provinciaux comme l'OCAQ.

Il semble qu'en matière de gouvernance (Labelle et Rousseau, 2009), la liberté soit progressivement remplacée par un environnement plus juridique (Baker, Bédard et Prat dit Hauret, 2008). La liberté d'agir est pourtant nécessaire à l'exercice du jugement professionnel et au raisonnement éthique (Labelle et Rousseau, 2009).

Ainsi, les rôles de l'auditeur interne dans les organisations gouvernementales québécoises pourraient être modifiés à la suite de l'adoption assez récente de toutes les nouvelles mesures réglementaires telles que la Loi sur la gouvernance des sociétés d'État, la Loi sur l'administration publique du gouvernement du Québec et les orientations et politiques afférentes. Ces nouvelles lois, orientations et politiques font en sorte que les organisations gouvernementales québécoises ont adopté des pratiques d'audit interne et de gouvernance très semblables à celles ayant cours dans le secteur non gouvernemental. Comme les changements sont venus d'ailleurs, il était nécessaire de faire état des changements survenus dans le secteur privé tant aux États-Unis qu'au Canada afin de situer les modifications légales ayant affecté les organisations gouvernementales québécoises.

1.3 Audit interne : état des connaissances

La présente section propose une recension des écrits scientifiques qui se rapportent en particulier à l'audit interne et qui ont été publiés au cours des trente dernières années. L'objectif est de dresser un portrait des connaissances actuelles relativement à quatre aspects de l'audit interne : la nature de l'audit interne, son utilité en tant que pivot de gouvernance, les critères de qualité de l'audit interne qui ont été définis par les recherches antérieures et les relations de l'audit interne avec le comité d'audit. De plus, le cas échéant, nous présentons le point de vue des praticiens, à partir des renseignements contenus dans la base de données nommée le *Common Body of Knowledge in internal auditing* (CBOK). Cette base de données a été construite par un groupe de chercheurs à la demande de l'*Institute of Internal Auditors Research Foundation* (IIARF), en 2006²³. Cette recension des écrits sert de toile de fond à notre recherche et permet d'en cerner la pertinence et les contributions potentielles.

1.3.1 Audit interne : contrôle de gestion ou fonction indépendante d'audit?

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

²³. L'IIARF a financé une étude de grande envergure dont l'objectif était de dresser un état des connaissances en ce qui a trait à la pratique de l'audit interne à travers le monde. Un groupe de plusieurs chercheurs spécialisés en audit interne a été formé pour mener à bien ce projet. Ainsi, Burnaby et Hass (2007; 2009) ont récemment publié les grandes lignes des résultats de cette étude qui se présente sous la forme d'une base de données nommée le *Common Body of Knowledge in internal auditing* (CBOK 2006). Les données colligées dans cette étude ont été obtenues grâce à trois questionnaires remis à 9 366 répondants répartis dans 91 pays. Les répondants sont principalement des auditeurs internes ou des responsables de fonction d'audit interne. Le cas échéant, quelques responsables de sections locales ou nationales affiliées directement à l'IIA ont été questionnés. Le point de vue des praticiens concernant les aspects de la pratique abordés dans cette recension des écrits est principalement tiré de cette base de données.

des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité.²⁴

(The Institute of Internal Auditors, 2009)

Selon l'IIA, l'audit interne peut intervenir dans plusieurs types de missions allant de la mission d'assurance (d'ordre financier ou non) à celle de services-conseils. L'IIA mentionne par ailleurs que l'audit interne ne devrait pas être directement ni concrètement impliqué dans les activités afin de préserver son indépendance et son objectivité (The Institute of Internal Auditors, 2008, 2009).

La définition de l'IIA laisse sous-entendre que l'audit interne serait en fait un système de contrôle. En effet, cette définition correspond à la conception du contrôle de Fayol (Fayol, 1999), pour qui « le contrôle consiste à vérifier si tout se passe conformément au programme adopté, aux ordres donnés et aux principes admis. Il a pour but de signaler les fautes et les erreurs afin qu'on puisse les réparer et en éviter le retour. Il s'applique à tout, aux choses, aux personnes, aux actes » (Fayol, 1999). Selon Fayol, le contrôle est universel; il s'applique à tout et en toute circonstance. Le contrôle s'articule autour de quatre axes : la conformité, la détection, la correction et la prévention. Il ne se situe donc pas seulement *a posteriori*, mais aussi *a priori* par la prévention de la récurrence d'un événement peu souhaitable selon l'ordre établi. L'audit interne tel que le définit l'IIA implique que cette fonction agisse sur ces quatre axes d'intervention du contrôle.

²⁴. Tiré du site Internet: <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-practices/professional-practices-framework/definition-of-internal-auditing/?search=definition> (27 juillet 2009).

Simons (1987) a défini le système de contrôle comme « un système de procédures utilisant l'information pour maintenir ou modifier les modèles et les activités de l'organisation; les systèmes de planification, de reddition de comptes et de surveillance basés sur l'utilisation de l'information en sont des exemples. Cela exclut les mécanismes de contrôle informels tels que le contrôle social et culturel²⁵ ». Selon Simons, le contrôle est au service de la stratégie de l'organisation et se compose essentiellement de contrôles officiels et routiniers. L'audit interne semble aussi correspondre à un contrôle tel que conceptualisé par Simons, car non seulement cette fonction a un statut officiel dans l'organisation, mais l'audit interne « [...] aide l'organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de gestion des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité » (The Institute of Internal Auditors, 2009).

En plus d'impliquer que l'audit interne soit un système de contrôle, la définition actuellement donnée par l'IIA indique aussi clairement que l'audit interne se doit d'être une « [...] activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses activités [...] » (The Institute of Internal Auditors, 2009). Cette partie de la définition répond au besoin qui serait à l'origine de l'audit selon la théorie d'agence (Wallace, 1980, 2004). C'est-à-dire que l'audit interne limiterait le risque de *moral hazard* en rendant plus visibles les termes du contrat entre le principal et l'agent. Cela implique que l'auditeur interne est au

²⁵. Traduction libre

service du principal et qu'il doit être indépendant de l'agent pour pouvoir le surveiller adéquatement.

En somme, la définition de l'audit interne (The Institute of Internal Auditors, 2009) suggère que l'auditeur interne doit jouer plusieurs rôles distincts et potentiellement conflictuels afin que la fonction d'audit interne à laquelle il appartient rencontre l'ensemble des responsabilités qui y sont énoncées. Par conséquent, cette fonction se retrouve à cheval entre le contrôle de gestion et la fonction indépendante d'assurance. Cette situation met l'auditeur interne en situation de rôles conflictuels potentiels en raison de la nature même de l'audit interne (Ahmad et Taylor, 2009; Stewart et Subramaniam, 2010)²⁶. Il se voit forcé de naviguer entre le rôle de conseiller de la direction de l'organisation et le rôle d'auditeur devant être indépendant de cette dernière (Arnold et Ponemon, 1991). Cela signifie aussi que l'audit interne peut être utilisé à plusieurs fins tant qu'il n'y aura pas de cadre légal pour régir ses responsabilités et que l'on ignorera le rôle que cette fonction joue en réalité (Archambeault, DeZoort et Holt, 2008). Par ailleurs, Van Peurseem (2005) indique que les auditeurs internes cultivent cette ambiguïté, naviguant entre le rôle de conseiller à la direction et celui d'auditeur. Colbert (2002) ainsi que Sarens et De Beelde (2006a; 2006b) indiquent toutefois que les auditeurs internes ont tendance à privilégier le rôle de conseiller auprès de la direction. Ahmad et Taylor (2009: 899) concluent, quant à eux, que plus il y a présence de rôles conflictuels ou ambigus, moins l'auditeur interne se soucie de son indépendance.

²⁶. Notons que les articles de Van Peurseem (2005) et de Ahmad et Taylor (2009) sont abordés plus précisément au chapitre 2 présentant les écrits dont le cadre théorique utilisé est la théorie des rôles de Katz et Kahn (1978).

Selon Burnaby et Hass (2009: 818), dont l'article présente essentiellement les grandes lignes du CBOK (2006), 85,1 % des praticiens disent suivre les normes d'audit interne de l'IIA. Cela signifie que les auditeurs internes retiennent la définition de l'audit interne donnée par l'IIA car elle fait partie intégrante des normes professionnelles de l'IIA depuis 1999. Cela implique que les auditeurs internes considèrent comme important de jouer les deux rôles définis par Van Peursem (2005), soit le rôle d'auditeur et celui de conseiller à la direction de l'organisation.

1.3.2 Audit interne : un pivot de gouvernance utile?

L'audit interne joue un rôle unique et critique dans la gouvernance des organisations en contribuant à la gestion des risques et en aidant à assurer la fiabilité des informations financières divulguées.²⁷

(Holt et DeZoort, 2009: 62)

L'audit interne est l'un des pivots de la gouvernance des organisations et joue par conséquent un rôle important pour assurer la fiabilité de l'information financière divulguée par les entreprises (Archambeault, DeZoort et Holt, 2008; Gramling *et al.*, 2004; Holt et DeZoort, 2009; Mat Zain et Subramaniam, 2007; Prawitt, Smith et Wood, 2009; Rezaee, 2005; Stewart et Subramaniam, 2010). Ce point de vue est partagé par les responsables de la fonction d'audit interne qui se considèrent comme faisant partie intégrante de la gouvernance (Burnaby et Hass, 2009: 822) . En plus de l'audit interne, ces pivots comprennent la haute direction, le conseil d'administration, le comité d'audit et l'audit externe (Gramling *et al.*, 2004; Rezaee, 2005). La Figure 1 - Les pivots de la gouvernance - présente un schéma des pivots de la gouvernance

²⁷. Traduction libre

des organisations qui reprend la représentation de la structure de gouvernance de la figure 1 de Rezaee (2005: 290).



Figure 1 - Les pivots de la gouvernance

Même si un plus grand nombre d'études empiriques ont porté sur les autres pivots de la gouvernance, il y a tout de même plusieurs travaux qui s'intéressent plus spécialement à l'audit interne. Deux axes de recherche sont retenus pour les besoins de cette recension des écrits en ce qui a trait à l'utilité potentielle de l'audit interne comme mécanisme de gouvernance : les études qui analysent l'incidence de l'audit interne sur le jugement et la prise de décision des parties prenantes et des autres pivots de la gouvernance de même que celles qui s'intéressent aux répercussions de l'audit interne sur la fiabilité de l'information financière et sur la détection, la divulgation et la prévention de la fraude liée au détournement d'actifs par les employés, au vol, aux malversations comptables et à la gestion des résultats. Le Tableau V - L'audit interne en tant que pivot de la gouvernance – présente les

objectifs poursuivis, la méthodologie et les principaux résultats obtenus par les études répertoriées dans cette section, le tout classé en ordre chronologique décroissant.

1.3.2.1 Incidence de l'audit interne sur le jugement et la prise de décision

Les travaux de recherche relatifs à l'incidence de l'audit interne sur le jugement et la prise de décision se subdivisent en deux groupes. Le premier groupe comprend des études qui analysent l'incidence de l'audit interne sur le jugement et la prise de décision des parties prenantes qui ne sont pas des pivots de la gouvernance. Le second groupe comprend des études qui s'intéressent à l'incidence de l'audit interne sur le jugement et la prise de décision des autres pivots de la gouvernance, notamment les auditeurs externes.

1.3.2.1.1 Jugement et prise de décision des parties prenantes n'appartenant pas aux pivots de la gouvernance

Beaucoup moins nombreuses que les études du deuxième groupe, les études de ce premier groupe sont aussi plus récentes et semblent actuellement en émergence. Bien que les résultats qui en sont issus soient trop fragmentaires pour que l'on puisse tirer des conclusions quant à l'incidence de l'audit interne sur le jugement et la prise de décision des parties prenantes externes à l'organisation, ces études méritent qu'on s'y attarde et leurs résultats indiquent que d'autres recherches sont encore nécessaires dans ce champ de connaissances.

Auteurs (année)	Objectifs	Méthodologie	Principaux résultats (ou constats théoriques)
Lin <i>et al.</i> (2011)	Déterminer si certaines caractéristiques de la fonction d'audit interne influencent la divulgation des faiblesses du contrôle interne des organisations devant respecter les exigences de la section 404 de la Loi Sarbanes-Oxley.	Régression économétrique croisant les données relatives aux fonctions d'audit interne d'organisations devant respecter les exigences de la section 404 de SOX pour les années 2003 et 2004. L'échantillon est de 214 organisations.	Les résultats indiquent que plus les auditeurs internes sont scolarisés (un indicateur de compétence) moins l'organisation divulgue des faiblesses du contrôle interne. Aussi, plus la fonction d'audit interne réalise des mandats d'audit visant les contrôles des processus menant à la production des états financiers et plus les suivis des recommandations antérieures sont nombreux, moins l'organisation divulgue des faiblesses du contrôle interne.
Soh et Martinov-Bennie (2011)	Déterminer comment les présidents de comités d'audit et les directeurs de fonctions d'audit interne australiens perçoivent les rôles et les responsabilités de la fonction d'audit interne.	Étude qualitative menée par entrevues semi-dirigées auprès de six paires de présidents de comité d'audit et de directeurs de fonction d'audit interne dans le contexte de sociétés publiques australiennes.	Les résultats indiquent que le rôle de la fonction d'audit interne a évolué depuis le début des années 2000 et que les mesures de l'efficacité de cette fonction n'ayant pas évolué au même rythme, elles ne permettent donc plus d'évaluer l'efficacité de la fonction d'audit interne. Les résultats indiquent que les éléments suivants sont les plus représentatifs des responsabilités de la fonction d'audit interne : <ul style="list-style-type: none"> • La planification annuelle des travaux doit être réalisée sur la base d'une appréciation des risques. • La fonction d'audit interne n'est pas responsable du processus de gestion des risques, mais cette dernière doit réaliser des mandats d'audit relatifs à ce processus. • La fonction d'audit interne sert surtout à l'amélioration des processus d'affaires de l'organisation.

Auteurs (année)	Objectifs	Méthodologie	Principaux résultats (ou constats théoriques)
			<ul style="list-style-type: none"> Quelques répondants ont affirmé que la fonction d'audit interne doit être responsable de recueillir les délations en matière de fraude.
Norman, Rose et Rose (2010)	Déterminer dans quelle mesure l'appréciation du risque de fraude par les auditeurs internes est influencée par le fait que la fonction d'audit interne doit rendre des comptes au comité d'audit plutôt qu'au haut dirigeant de l'organisation.	<p>Méthode mixte :</p> <p>Phase 1 : questionnaire envoyé à 27 auditeurs internes ayant 15 ans d'expérience en moyenne afin de déterminer si la reddition de comptes au comité d'audit les plaçait potentiellement dans une position difficile par rapport au haut dirigeant de l'organisation.</p> <p>Phase 2 : expérience menée auprès de 172 auditeurs internes ayant en moyenne près de dix ans d'expérience.</p> <p>Design de 2X2 <i>between subjects</i></p> <p>Variables manipulées (indépendantes) :</p> <ul style="list-style-type: none"> Le type d'appréciation du risque (général ou détaillé). Le niveau de risque de fraude (faible ou élevé). Reddition de comptes de la fonction d'audit interne au haut dirigeant ou au comité d'audit. <p>Tâche : apprécier le risque de fraude.</p>	<p>Les résultats du questionnaire ont montré que la reddition de comptes au comité d'audit plaçait effectivement les auditeurs internes dans une position difficile par rapport au haut dirigeant de l'organisation.</p> <p>Les résultats de l'expérimentation montrent que les auditeurs internes devant rendre compte au haut dirigeant, se sentent menacés lorsqu'ils doivent apprécier le risque de fraude. Cependant, ils se sentent encore plus menacés s'ils doivent rendre compte directement au comité d'audit plutôt qu'au haut dirigeant. Les auditeurs internes ont donc tendance à diminuer leur appréciation du risque de fraude lorsqu'ils doivent en rendre compte au comité d'audit.</p> <p>Ce constat explique pourquoi les auteurs concluent que les auditeurs internes considèrent le comité d'audit comme une menace plutôt que comme un allié.</p>
Holt et DeZoort (2009)	Évaluer dans quelle mesure la divulgation d'un rapport d'activités	Expérience de laboratoire 2X2 <i>between subjects</i> auprès d'investisseurs non sophistiqués (étudiants à la maîtrise en	<p>Toutes les hypothèses sont confirmées.</p> <p>Dans l'ensemble, la présence d'un rapport</p>

Auteurs (année)	Objectifs	Méthodologie	Principaux résultats (ou constats théoriques)
	de l'audit interne a un effet sur la confiance des investisseurs et sur leurs décisions quant à leurs investissements.	administration des affaires de trois universités nord-américaines)	d'activité d'audit interne influence le jugement et la prise de décision des investisseurs non sophistiqués. Cet effet est plus prononcé dans les situations où le risque de fraude est élevé.
Prawitt, Smith et Wood (2009)	Déterminer dans quelle mesure la qualité de la fonction d'audit interne est négativement liée à la gestion des résultats.	<p>Régression économétrique utilisant les données de la base de données « GAIN » de l'IIA.</p> <p>Mesure de la qualité de l'audit interne par une variable construite selon la somme de six dimensions : la taille de la fonction, le nombre d'années d'expérience des professionnels de l'audit, la possession d'un titre comptable ou du titre de CIA, le niveau de reddition de comptes (1 si reddition de comptes au comité d'audit et 0 autrement), la proportion des mandats d'audit financier sur le total des mandats réalisés (en nombre d'heures) et le nombre moyen d'heures de formation suivies par les auditeurs internes dans une année.</p>	<p>La qualité de la fonction d'audit interne est associée à des niveaux de gestion des résultats moindres. C'est-à-dire que les organisations qui ont une fonction d'audit interne de grande qualité ont tendance à présenter de faibles niveaux d'ajustements comptables anormaux et à confirmer ou à manquer de peu les prévisions des analystes.</p> <p>Cette conclusion est valable pour les deux mesures de niveaux de gestion des résultats, soit (1) les ajustements comptables anormaux et (2) la propension à dépasser ou à égaler les prévisions des analystes quant aux résultats financiers prévus.</p>
Archambeault, DeZoort et Holt (2008)	Considérer le besoin de divulguer un rapport d'activité de l'audit interne dans le but d'augmenter la transparence en matière de gouvernance pour les parties prenantes externes.	Recension des écrits (surtout d'ordre pratique et réglementaire) et 18 entrevues semi-dirigées menées avec des membres de comités d'audit, des auditeurs internes et des personnes provenant d'organismes réglementaires aux États-Unis.	<p>Il semble qu'il y ait un besoin en ce qui a trait à la divulgation d'un rapport d'activité de l'audit interne. Un tel rapport pourrait influencer la confiance que les parties prenantes externes accordent à la gouvernance et encourager la diligence chez les auditeurs internes.</p> <p>Un rapport « modèle » est proposé pour les cinq sections suivantes : la composition, les responsabilités, la reddition de comptes, les activités et les ressources.</p>

Auteurs (année)	Objectifs	Méthodologie	Principaux résultats (ou constats théoriques)
Asare, Davidson et Gramling (2008)	Examiner dans quelle mesure l'évaluation du risque de fraude effectuée par les auditeurs internes est déterminée par la qualité du comité d'audit et par les incitatifs à la performance des membres de la direction.	<p>Deux expériences menées auprès d'auditeurs internes expérimentés.</p> <p>Expérience 1 : Design de 2X2 <i>between subjects</i> Variables manipulées (indépendantes) dans chaque expérience :</p> <ul style="list-style-type: none"> • qualité du comité d'audit; • incitatifs à la performance des membres de la direction. <p>Soixante participants (auditeurs internes chevronnés (en moyenne de six à sept ans d'expérience en audit interne) recrutés à l'aide de la section locale de l'IIA). Tâche : appréciation du risque de fraude en situation d'audit diligent (audit de la cible; à l'externe).</p> <p>Expérience 2 : Design de 2X2 <i>between subjects</i> Variables manipulées (indépendantes) dans chaque expérience :</p> <ul style="list-style-type: none"> • qualité du comité d'audit; • incitatifs à la performance des membres de la direction. <p>Quarante-trois participants (auditeurs internes d'expérience (en moyenne huit ans d'expérience en audit interne) recrutés à l'aide de la section locale de l'IIA). Tâche : évaluation du risque de fraude en situation</p>	<p>Peu importe la tâche qui leur a été confiée, les auditeurs internes sont influencés par les incitatifs à la performance de la direction dans leur évaluation du risque de fraude et modifient leur budget en conséquence.</p> <p>Les auditeurs internes modifient leur évaluation du risque de fraude en fonction de la qualité du comité d'audit dans le cas de l'audit diligent seulement. Par contre, le budget n'est pas adapté en conséquence.</p>

Auteurs (année)	Objectifs	Méthodologie	Principaux résultats (ou constats théoriques)
		de mandat d’audit financier à l’interne.	
Coram, Ferguson et Moroney (2008)	<p>Déterminer dans quelle mesure les organisations ayant une fonction d’audit interne peuvent davantage détecter et divulguer les détournements d’actifs frauduleux dont elles sont victimes par rapport à celles qui n’en ont pas.</p> <p>Déterminer dans quelle mesure les organisations qui conservent leur fonction d’audit interne à l’interne peuvent davantage détecter et divulguer les cas de détournements d’actifs frauduleux que les organisations qui impartissent cette fonction.</p>	<p>Étude menée à partir de deux sources de données :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Questionnaire d’enquête effectué par KPMG en 2004 auprès des vice-présidents finances des clients de la firme KPMG en Australie et en Nouvelle-Zélande; 2. Questionnaire d’enquête envoyé aux répondants du questionnaire d’enquête de KPMG afin de colliger les données relatives à l’audit interne. <p>Note : la fraude est mesurée par le détournement d’actifs dont les organisations sont victimes.</p>	<p>Les organisations ayant une fonction d’audit interne détectent davantage les fraudes que celles qui n’en ont pas. De plus, elles semblent moins réticentes à divulguer ces fraudes.</p> <p>Les résultats semblent aussi indiquer que les organisations qui ont une fonction d’audit interne détectent et divulguent davantage les cas de fraude que celles qui impartissent cette fonction.</p>
Davidson, Goodwin- Stewart et Kent (2005)	Explorer le rôle des mécanismes internes de gouvernance sur la gestion des résultats.	Régressions et analyses multivariées	La présence d’une fonction d’audit interne n’influence pas le niveau de gestion des résultats.

Auteurs (année)	Objectifs	Méthodologie	Principaux résultats (ou constats théoriques)
Spira et Page (2003)	Discuter de l'incidence des changements de réglementation en matière de contrôle et de gouvernance survenus en Angleterre sur les systèmes de contrôle interne en prenant pour exemple le cas de la fonction d'audit interne.	Article conceptuel	<p>Le rôle de la fonction d'audit interne est de surveiller et de contrôler les risques organisationnels au bénéfice de la société en général, non seulement pour le bien de l'organisation où l'audit est réalisé.</p> <p>La fonction d'audit interne est donc considérée comme un système social contribuant à la gestion des risques.</p>
Felix, Gramling et Maletta (2001)	<p>Déterminer dans quelle mesure la contribution de l'audit interne en matière d'audit financier détermine les honoraires d'audit externe.</p> <p>Définir les déterminants de la contribution de l'audit interne en matière d'audit financier.</p>	<p>Régressions multiples (<i>cross-sectional regression model</i>)</p> <p>Source de données : Données du domaine public et résultats d'une enquête par questionnaire menée auprès des auditeurs internes et externes de 70 compagnies (selon la liste de Fortune 1 000 d'entreprises ne faisant pas partie du secteur d'activité des services financiers).</p>	<p>La contribution de l'audit interne à l'audit financier ne détermine pas les honoraires d'audit externe.</p> <p>Les facteurs qui déterminent la contribution de l'audit interne à l'audit financier sont :</p> <ul style="list-style-type: none"> • la qualité de l'audit interne; • le niveau de risque inhérent (tel qu'il a été évalué par l'auditeur externe); • la disponibilité des auditeurs internes; • le degré de coordination entre la fonction d'audit interne et les auditeurs externes.
Dezoort, Houston et Peters (2001)	Déterminer dans quelle mesure la planification de l'audit externe est influencée par le mode de rémunération des auditeurs internes (admissibilité à une rémunération basée sur	<p>Expérience 2X2</p> <p>Variables manipulées intersujets :</p> <ul style="list-style-type: none"> • structure de rémunération; • types de mandats (conseils ou audit). <p>Participants : 76 auditeurs externes provenant de 5 grands cabinets d'experts-comptables.</p> <p>Tâche : évaluer le travail des auditeurs internes et</p>	Le mode de rémunération de l'auditeur interne est associé à une moins grande utilisation de son travail et à un plus grand nombre d'heures planifiées seulement en ce qui a trait à la planification des tests de contrôle (tâche dite « subjective »), alors que le type de mandat effectué n'est pas associé de façon significative à ces deux éléments.

Auteurs (année)	Objectifs	Méthodologie	Principaux résultats (ou constats théoriques)
	les résultats) et par leurs activités de services-conseils.	faire des recommandations sur la planification du mandat. Deux mandats différents (variable manipulée intrasujet) : (1) planifier des tests de contrôle et (2) évaluer les stocks.	Les auditeurs externes ne semblent pas disposés à réduire le nombre d'heures planifié en deçà d'un certain seuil, même si le mode de rémunération de l'auditeur interne est fixe et que celui-ci effectue surtout des mandats d'audit.
Stein, Simunic et O Keefe (1994)	Déterminer dans quelle mesure la participation de l'audit interne détermine le nombre d'heures nécessaires à l'audit externe des états financiers et les honoraires d'audit externe.	Étude menée par questionnaire d'enquête envoyé à 108 associés d'audit (aux États-Unis) dont les clients sont dans le secteur des services financiers et à 249 associés dont les clients sont dans le secteur industriel.	La participation de l'audit interne ne détermine pas le nombre d'heures d'audit externe ni la fixation des honoraires. Particulièrement pour les entreprises du secteur des services financiers, la participation de l'audit interne a fait diminuer le nombre d'heures total d'audit externe, mais il s'agit en fait d'une diminution des heures effectuées par du personnel débutant et d'une plus petite augmentation des heures travaillées par le personnel expérimenté et les associés. Ce personnel d'expérience ayant un tarif horaire plus élevé, les honoraires n'ont pas diminué de façon importante malgré la diminution du nombre total d'heures d'audit.
Wallace et Kreutzfeldt (1991)	Déterminer dans quelle mesure la participation de la fonction d'audit interne à l'audit des états financiers contribue à réduire le nombre d'heures d'audit externe.	Étude menée par questionnaire d'enquête et données d'archives selon un échantillon de 260 entreprises.	Les heures d'audit externe sont réduites de 10 % en présence d'une fonction d'audit interne.

Auteurs (année)	Objectifs	Méthodologie	Principaux résultats (ou constats théoriques)
Arnold et Ponemon (1991)	Déterminer l'incidence du raisonnement moral (l'éthique) sur la probabilité qu'un auditeur interne divulgue une fraude ou une irrégularité financière.	Expérience menée auprès de 106 auditeurs internes afin de déterminer s'ils oseront dénoncer les cas de fraude et à quelles conditions.	<p>Les résultats démontrent que les auditeurs internes ayant des scores assez peu élevés de « raisonnement moral » (mesuré selon le <i>Defining Issues Test (DIT)</i>) ne considèrent pas la dénonciation comme un moyen de divulguer les irrégularités ou les fraudes; donc, la probabilité qu'ils les dénoncent est faible. Ceci est particulièrement vrai si la probabilité de perdre son emploi pour cause de dénonciation externe est forte.</p> <p>Les résultats ont aussi démontré que la position dans l'organisation influence la probabilité de dénoncer à l'externe les actes répréhensibles. Dans l'ordre décroissant de probabilité de dénonciation : l'auditeur externe, l'auditeur interne et les gens de marketing.</p>
Arnold Schneider et Wilner (1990)	<p>Déterminer l'incidence de l'existence de l'audit interne et de l'audit externe sur la fréquence des irrégularités financières pouvant mener à des états financiers erronés ou frauduleux.</p> <p>Déterminer s'il y a une</p>	Expérience menée auprès de 264 gestionnaires qui doivent prendre trois décisions d'ajustements comptables selon une des trois situations possibles (pas d'audit du tout, seulement un audit interne ou seulement un audit externe)	<p>Les résultats démontrent que l'audit interne et l'audit externe agissent comme forces de dissuasion dans les conditions suivantes : montant significatif en jeu, les irrégularités mènent à une surévaluation des actifs, normes comptables sans ambiguïté, situations où les incitatifs à la manipulation sont moindres.</p> <p>L'audit interne et l'audit externe semblent avoir le même effet.</p>

Auteurs (année)	Objectifs	Méthodologie	Principaux résultats (ou constats théoriques)
	différence entre l'effet dissuasif de l'audit externe et celui de l'audit interne.		
Uecker, Brief et Kinney (1981)	Déterminer le potentiel d'efficacité de l'audit interne et de l'audit externe pour prévenir les irrégularités financières pouvant mener à des états financiers erronés ou frauduleux.	Expérience (2*2) sous forme de jeu de rôle où 86 gestionnaires d'entreprises cotées en bourse sont appelés à jouer le rôle de M. Scott. Ils doivent prendre une décision sur un ajustement comptable (normalement justifié selon les normes) qui ferait diminuer le bénéfice net sous le seuil minimal afin que le personnel puisse obtenir la prime annuelle.	L'audit interne et l'audit externe n'agissent pas comme force de dissuasion pour contrer les irrégularités comptables.

Tableau V - L'audit interne en tant que pivot de la gouvernance

Comme nous l'avons mentionné lors de la revue des aspects légaux et réglementaires qui régissent la pratique de l'audit interne, les lois et règlements en vigueur depuis quelques années, tant aux États-Unis qu'au Canada, imposent la présence d'une fonction d'audit interne chez les émetteurs assujettis et au sein des organisations gouvernementales québécoises. Toutefois, alors que ces mêmes lois et règlements imposent de nombreuses exigences en matière de divulgation obligatoire d'informations relativement à la composition et au fonctionnement des autres pivots de la gouvernance tels que le conseil d'administration, la haute direction ou le comité d'audit, aucune exigence de transparence n'est imposée au regard de l'audit interne (Archambeault, DeZoort et Holt, 2008). C'est pourquoi Archambeault, DeZoort et Holt (2008) ont cherché à savoir s'il y avait un besoin de transparence concernant les activités de l'audit interne. Pour ce faire, ils ont fait une recension des écrits professionnels et réglementaires ainsi que quelques entrevues semi-dirigées avec des membres de comités d'audit, des auditeurs internes et des professionnels provenant d'organismes réglementaires. Les auteurs concluent qu'il y a effectivement un besoin de transparence en matière d'audit interne. Ils avancent également qu'un rapport d'activités de la fonction d'audit interne divulgué à l'extérieur de l'organisation pourrait influencer la confiance que les diverses parties prenantes accordent à la gouvernance. Archambeault, DeZoort et Holt (2008) ajoutent que la divulgation d'un tel rapport encouragerait les auditeurs internes à adopter un comportement diligent sans toutefois préciser leur affirmation. Ils proposent un rapport d'activités modèle de la fonction d'audit interne composé de cinq sections : la composition, les responsabilités assumées, la structure de reddition de comptes, les activités menées

au cours de l'année et les ressources financières et matérielles allouées à la fonction. La section sur la composition de la fonction devrait notamment inclure la formation des professionnels qui y sont employés ainsi que leur nombre. La section sur les responsabilités assumées par la fonction devrait informer le lecteur du rapport sur l'étendue et la nature des activités de la fonction qui sont prévues dans la charte d'audit interne (politique interne). Quant à la section sur la structure de la reddition de comptes, elle devrait décrire la place de l'audit interne dans l'organisation ainsi que les mécanismes de reddition de comptes administratifs et fonctionnels. Cette partie du rapport devrait donc indiquer à quel mécanisme de gouvernance l'audit interne doit rendre compte (comité d'audit, haute direction et conseil d'administration). La section sur les activités, quant à elle, devrait fournir une description générale des types de missions réalisées en cours d'année et une mise en perspective présentée sous la forme du pourcentage d'heures imparties par type de mission sur le total des heures consacrées à tous les types de missions durant l'année. Ainsi, alors que la section sur les responsabilités informe de façon générale sur l'étendue et la portée des mandats d'audit interne, la section sur les activités décrit les missions qui ont effectivement été réalisées. Enfin, les auteurs proposent que le montant total de l'enveloppe budgétaire allouée à l'audit interne soit divulgué, de même que le mode de rémunération des auditeurs internes.

À la suite du travail de Archambeault, DeZoort et Holt (2008), Holt et DeZoort (2009) ont mené une expérience auprès d'investisseurs non sophistiqués représentés par des étudiants en gestion de deuxième cycle universitaire dans quelques universités nord-américaines. Les résultats indiquent que la présence de rapports

d'activité de l'audit interne inspirés directement du rapport modèle proposé par Archambeault, DeZoort et Holt (2008) a une incidence sur le jugement et la prise de décision de ce type d'investisseurs (Holt et DeZoort, 2009: 61). Plus particulièrement, les participants ayant accès à un rapport d'activités de l'audit interne ont démontré une plus grande confiance à l'égard de l'efficacité des contrôles et de la fiabilité de l'information financière que ceux qui ne pouvaient pas consulter ce rapport. Les résultats ont par ailleurs démontré que cet effet est particulièrement prononcé pour les entreprises que l'on considère comme à risque élevé de fraude. Ces deux effets ont influencé la prise de décision des participants quant à leurs investissements.

Les résultats de Holt et DeZoort (2009) confirment ceux obtenus par Archambeault, DeZoort et Holt (2008) et tendent à montrer que la présence de l'audit interne influence effectivement la confiance que les parties prenantes accordent à la gouvernance de l'organisation, de même que leur jugement et leur prise de décision. Par ailleurs, une question fondamentale demeure : est-ce que l'audit interne améliore réellement l'efficacité des mécanismes de gouvernance, induisant ainsi une plus grande fiabilité des données financières et non financières publiées par les organisations, comme le laisse entendre l'accent mis sur la présence obligatoire de cette fonction dans les lois recensées au début de ce chapitre? En d'autres termes, est-ce que l'accroissement du niveau de confiance que chaque partie prenante semble accorder à la gouvernance en raison de la présence de l'audit interne est justifié? Quelques études ont tenté de répondre à cette question en analysant l'incidence de l'audit interne sur la fiabilité de l'information financière, sur la prévention, la

détection et la divulgation des fraudes de même que sur la gestion des risques. Nous parlerons des résultats obtenus à la section 1.3.2.2 qui traite de la prévention de la fraude. Auparavant, voyons ce qu'il en est de l'effet de l'audit interne sur le jugement et la prise de décision des autres pivots de la gouvernance.

1.3.2.1.2 Jugement et prise de décision des autres pivots de la gouvernance

Les études du second groupe se rapportent davantage à l'incidence de l'audit interne sur l'audit externe. Deux objectifs sont poursuivis. Elles visent d'abord à déterminer dans quelle mesure les auditeurs externes utilisent les travaux de la fonction d'audit interne pour certifier les états financiers. Elles cherchent ensuite à cerner jusqu'à quel point l'appréciation de la qualité de la fonction d'audit interne influence la prise de décision des auditeurs externes en ce qui concerne notamment l'appréciation du risque de non contrôle, le budget d'heures et, en conséquence, le montant des honoraires professionnels.

Felix, Gramling et Maletta (2001) établissent, au moyen de régressions multiples (*cross-sectional regression model*) obtenues à partir du croisement de données d'archives et de données recueillies à l'aide d'un questionnaire rempli par les auditeurs externes, que la contribution de la fonction d'audit interne à l'audit des états financiers est significativement associée à une diminution des honoraires d'audit externe²⁸.

²⁸. Les facteurs qui déterminent la participation de l'audit interne à l'audit externe des états financiers sont : la qualité de la fonction d'audit interne, le niveau de risque inhérent à la mission, la disponibilité des auditeurs internes et la qualité de la communication entre les deux types d'auditeurs (Felix, Gramling et Maletta, 2001). Selon DeZoort, Houston et Peters (2001), la qualité de la fonction d'audit interne est un déterminant significatif de l'établissement du budget d'heures planifiées par les auditeurs externes.

D'autres études (Maletta, 1993; Stein, Simunic et O Keefe, 1994; Wallace et Kreutzfeldt, 1991) ont porté sur le même phénomène avant Félix *et al.* (2001). Ainsi, les résultats de Wallace et Kreutzfeldt (1991) ont démontré que le total des heures d'audit externe diminuait d'environ 10 % lorsque les travaux de l'audit interne étaient utilisés par les auditeurs externes, alors que Stein, Simunic et O Keefe (1994) sont arrivés à la conclusion que l'utilisation des travaux de l'audit interne n'influençait pas le nombre d'heures d'audit externe ni les honoraires. Toutefois, les résultats de Stein, Simunic et O Keefe (1994) indiquent aussi, en particulier pour les entreprises du secteur des services financiers, que la participation de l'audit interne a fait diminuer le nombre total d'heures d'audit externe, mais qu'il s'agirait en fait d'une diminution des heures effectuées par du personnel débutant et d'une plus petite augmentation des heures travaillées par le personnel expérimenté et les associés. Parce que ce personnel plus expérimenté reçoit un tarif horaire plus élevé, les honoraires n'ont pas diminué de façon importante malgré la diminution du nombre total d'heures d'audit.

Il est difficile de tirer des conclusions sur l'incidence de l'utilisation des travaux de l'audit interne à l'égard de l'audit externe des états financiers. D'autres études sont nécessaires pour déterminer l'effet de l'utilisation des travaux de l'audit interne sur le jugement et la prise de décision des auditeurs externes en ce qui concerne, par exemple, le temps planifié (et utilisé) et les honoraires.

Nous n'avons recensé aucune étude qui établit le lien entre l'utilisation des travaux de la fonction d'audit interne par les auditeurs externes et la pertinence de l'opinion émise par ces derniers concernant les états financiers. De même, aucun travail de

recherche ne semble avoir été effectué sur l'incidence de l'audit interne sur le jugement et la prise de décision des autres parties prenantes de la gouvernance, telles que le comité d'audit ou le conseil d'administration. Cependant, les praticiens considèrent que l'audit interne ajoute de la valeur à la gouvernance en fournissant de l'information utile et pertinente aux autres pivots de la gouvernance (Burnaby et Hass, 2009: 822).

Il serait sûrement intéressant de s'attarder à ces deux avenues de recherche dans des travaux futurs afin de poursuivre l'acquisition de connaissances en matière d'audit interne et de gouvernance. Les travaux de recherche que nous avons recensés ne comprennent aucune étude visant à comprendre comment l'audit interne interagit avec les autres pivots de la gouvernance et contribue à en rehausser l'efficacité. La présente thèse se veut une occasion de contribuer à l'avancement des connaissances à cet égard.

1.3.2.2 Incidence de l'audit interne sur la fiabilité de l'information financière, sur la prévention, la détection et la divulgation des fraudes de même que sur la gestion des risques

1.3.2.2.1 Gestion des résultats

Prawitt, Smith et Wood (2009) ont utilisé des données issues de Compustat et de la base de données de l'IIA pour observer dans quelle mesure la qualité de l'audit interne est associée à la gestion des bénéfices qu'ils mesurent à l'aide des ajustements comptables (*absolute abnormal accrual level*) et des écarts avec les prévisions des analystes. Les résultats démontrent qu'il existe une relation négative entre le niveau des ajustements comptables faits dans les états financiers et les deux indicateurs de qualité retenus par les chercheurs, soit la compétence des auditeurs internes (titre CIA

ou non) et l'indépendance de la fonction (reddition de comptes au comité d'audit ou non). De plus, ces résultats sont relativement stables lorsque l'on considère les prévisions des analystes plutôt que les ajustements comptables pour mesurer la gestion des bénéfices (Prawitt, Smith et Wood, 2009: 2). Ils contredisent toutefois ceux de Davidson, Goodwin-Stewart et Kent (2005), qui ont conclu que la présence de la fonction d'audit interne n'a pas d'incidence sur le niveau de gestion des résultats. Cependant, Davidson, Goodwin-Stewart et Kent (2005) se sont intéressés à la présence de l'audit interne et non à sa qualité comme déterminant négatif de la gestion des résultats. Cela peut expliquer les résultats apparemment contradictoires des deux études.

1.3.2.2.2 Prévention et détection de la fraude

En ce qui concerne la relation entre l'audit interne et la prévention de la fraude, les résultats obtenus par les chercheurs se contredisent. En effet, Uecker, Brief et Kinney (1981) indiquent que la présence de l'audit interne n'influence pas la fréquence des inexactitudes financières divulguées par les organisations dans les communiqués de presse ou dans les rapports annuels. D'autres travaux révèlent plutôt que l'incidence de l'audit interne sur la prévention de la fraude dépend de plusieurs facteurs, dont la place que la fonction occupe dans l'organisation, le caractère significatif du montant de la fraude et son effet sur l'actif, de même que le degré d'impartition de l'audit interne (Arnold et Ponemon, 1991; Coram, Ferguson et Moroney, 2008; Arnold Schneider et Wilner, 1990).

Uecker, Brief et Kinney (1981) furent parmi les premiers à mettre en question le rôle de l'audit, tant interne qu'externe, en menant une expérience auprès de gestionnaires

expérimentés. Leur objectif était de déterminer le potentiel d'efficacité des audits interne et externe pour prévenir les irrégularités financières pouvant mener à des états financiers erronés ou frauduleux. Plus précisément, la question de recherche était la suivante : dans quelle mesure la perception de rigueur professionnelle des auditeurs internes et externes par les cadres financiers influence-t-elle le montant de l'ajustement comptable dans le cas où cet ajustement influence l'obtention de la prime annuelle? Les résultats ne démontrent pas de variation importante du montant de l'ajustement selon les niveaux de rigueur perçus par les cadres financiers. À la lumière de ces résultats, les audits interne et externe ne semblent pas agir comme force de dissuasion en ce qui a trait aux pratiques de manipulation des états financiers (Uecker, Brief et Kinney, 1981 : 476).

Schneider et Wilner (1990) reprennent l'étude d'Uecker, Brief et Kinney (1981), mais en s'intéressant surtout à la présence ou non d'auditeurs dans l'environnement de l'organisation plutôt qu'à la perception des cadres financiers quant à la rigueur des auditeurs. Ils poursuivent deux objectifs : déterminer l'incidence de l'existence des audits interne et externe sur la fréquence des irrégularités financières pouvant mener à des états financiers erronés ou frauduleux et vérifier s'il y a une différence entre l'effet dissuasif de l'audit externe et celui de l'audit interne. Leurs résultats démontrent que les audits interne et externe agissent comme force de dissuasion si un montant important est en jeu, si les irrégularités occasionnent une surévaluation des actifs, si les normes comptables sont sans ambiguïté et si l'on se trouve dans une situation où il y a peu d'incitatifs à la manipulation.

En ce qui concerne le deuxième objectif de l'étude de Schneider et Wilner (1990), les résultats ont démontré que l'audit interne et l'audit externe semble avoir le même effet sur la fréquence des irrégularités comptables, et ce, dans les trois cas (Schneider et Wilner, 1990). Ce résultat laisse supposer que l'un ou l'autre de ces mécanismes agit avec la même efficacité sur la fréquence des irrégularités comptables.

Deux études ont été effectuées concernant la capacité des auditeurs internes de détecter la fraude. Asare, Davidson et Gramling (2008) ont réalisé deux expériences auprès d'auditeurs internes expérimentés. Les participants des deux expériences avaient en moyenne entre six et huit ans d'expérience à titre d'auditeurs internes. On leur a demandé d'évaluer le risque de fraude et de planifier le temps nécessaire pour exécuter une mission fictive. Dans l'une des expériences, il s'agissait de planifier un audit diligent de la cible d'une acquisition potentielle, alors que l'autre expérience consistait à planifier l'audit d'un processus financier au sein de l'organisation où travaillait l'auditeur. Les variables utilisées étaient la qualité du comité d'audit (mesurée selon l'indépendance de ses membres et leurs compétences dans le domaine financier) et les incitatifs à la performance inclus dans la rémunération des dirigeants (incitatifs puissants ou non). Comme il est prévu dans les hypothèses, les auditeurs internes sont sensibles aux incitatifs liés à la performance, quelle que soit la mission qu'ils doivent planifier, et ils adaptent le temps dont ils disposent en conséquence. Toutefois, les auditeurs internes modifient leur évaluation du risque de fraude en fonction de la qualité du comité d'audit pour réaliser un mandat de contrôle préalable (*due diligence review*). Par contre, contrairement aux hypothèses posées, ils ne modifient pas la durée du temps de travail en conséquence. Par ailleurs, la qualité du

comité d'audit ne semble pas avoir d'incidence sur le travail de l'auditeur interne lorsqu'il s'agit d'un mandat à l'intérieur de l'organisation.

Coram, Ferguson et Moroney (2008) se sont plutôt intéressés à la détection et à la divulgation des fraudes perpétrées contre l'organisation, soit le détournement d'actifs. Leur recherche poursuit deux objectifs. Le premier objectif consiste à déterminer dans quelle mesure les organisations australiennes et néo-zélandaises ayant une fonction d'audit interne sont plus à même de détecter et de divulguer les fraudes dont elles sont victimes que celles qui n'ont pas cette fonction. Le second objectif vise à déterminer jusqu'à quel point les organisations qui conservent la fonction d'audit interne à l'interne plutôt que de confier ce mandat à une firme externe sont davantage en mesure de détecter et de divulguer les fraudes dont elles sont victimes. Grâce à des données inédites obtenues au moyen de questionnaires envoyés à certains clients australiens et néo-zélandais de la firme KPMG, les résultats indiquent que les organisations ayant une fonction d'audit interne détectent davantage les fraudes que celles qui n'en ont pas. De plus, ces organisations semblent aussi plus enclines à divulguer ces fraudes. Les résultats indiquent aussi que les organisations qui n'impartissent pas leur fonction d'audit interne détectent et divulguent davantage les cas de fraude que celles qui confient ces activités à d'autres (Coram, Ferguson et Moroney, 2008). Somme toute, les résultats semblent indiquer que la capacité de l'audit interne à prévenir et à détecter la fraude dépend de nombreux facteurs organisationnels.

1.3.2.2.3 Divulgarion des faiblesses de l'environnement de contrôle ou de la fraude
Comme l'ont montré Uecker, Brief et Kinney (1981), les organisations victimes d'une fraude liée à un détournement d'actifs sont moins réticentes à divulguer ce fait dans les communiqués de presse ou dans les rapports annuels si elles ont une fonction d'audit interne que si elles n'en ont pas. Dans ce cas, l'organisation qui emploie l'auditeur interne est la victime de la fraude. Cependant, qu'en est-il pour un auditeur interne lorsqu'il s'agit de déceler et de divulguer les cas de fraude liés à la manipulation de l'information financière produite par la direction de l'organisation?

Arnold et Ponemon (1991) s'intéressent à la probabilité que l'auditeur interne dénonce les irrégularités commises par la direction de l'organisation. L'objectif de l'étude est de déterminer l'incidence des valeurs morales de l'auditeur interne et de son niveau hiérarchique dans l'organisation sur la probabilité qu'il dénonce à l'externe une fraude ou une irrégularité financière de la société. Les résultats de l'expérience démontrent que les auditeurs internes ayant des scores assez peu élevés de « raisonnement moral » (mesuré selon le *Defining Issues Test (DIT)* en fonction de l'Échelle de Kohlberg) ne considèrent pas la dénonciation comme un moyen de divulguer les irrégularités ou les fraudes (Arnold et Ponemon, 1991: 4). La probabilité qu'ils les dénoncent est donc faible. Ceci est d'autant plus significatif si la probabilité de perdre son emploi à cause d'une dénonciation externe est grande. De plus, les résultats ont aussi démontré que le niveau hiérarchique de la fonction dans l'organisation influence la probabilité que les actes répréhensibles soient dénoncés à l'externe. Cela laisse entendre que l'indépendance de l'auditeur interne par rapport à la direction influence la probabilité de dénonciation des cas de fraude. Cette

caractéristique, nous le verrons plus loin, est reconnue comme un indicateur du niveau d'indépendance de la fonction d'audit interne dans l'organisation (Arnold et Ponemon, 1991).

Norman, Rose et Rose (2010) ont récemment mené une recherche qui avait pour objectif de déterminer dans quelle mesure l'appréciation du risque de fraude par les auditeurs internes est influencée par le fait que la fonction d'audit interne doive rendre des comptes au comité d'audit plutôt qu'au haut dirigeant de l'organisation. Cette recherche a été menée en deux étapes. Dans un premier temps, une enquête menée auprès de 27 auditeurs internes expérimentés a montré que la reddition de comptes au comité d'audit plaçait ces auditeurs internes dans une position difficile par rapport au haut dirigeant de l'organisation. Cette enquête démontrait aussi que les auditeurs internes considéraient le comité d'audit davantage comme une menace que comme un allié. Les auteurs ont ensuite validé ces résultats exploratoires au moyen d'une expérimentation. Les résultats de cette expérimentation au cours de laquelle il était demandé à des auditeurs internes expérimentés d'apprécier le risque de fraude, montrent que les auditeurs internes devant rendre compte à un haut dirigeant se sentent menacés dans cette démarche. Cependant, selon les auteurs, ils se sentent encore plus menacés lorsqu'ils doivent rendre compte directement au comité d'audit plutôt qu'au haut dirigeant, car les auditeurs internes ont eu tendance à diminuer leur appréciation du risque de fraude lorsqu'ils doivent en rendre compte au comité d'audit plutôt qu'au haut dirigeant. Ce constat a amené Norman, Rose et Rose (2010) à conclure que les auditeurs internes considèrent le comité d'audit comme une menace plutôt que comme un allié.

L'étude de Lin *et al.* (2011), dont l'objectif consistait à déterminer si certaines caractéristiques de la fonction d'audit interne influencent la divulgation des faiblesses du contrôle interne dans des organisations devant respecter les exigences de la section 404 de la Loi Sarbanes-Oxley, indique qu'une fonction d'audit interne de « qualité » contribue à renforcer les contrôles internes de l'organisation. En fait, les résultats indiquent que plus les auditeurs internes sont scolarisés (un indicateur de compétence pour les auditeurs internes) moins de faiblesses du contrôle interne seront divulguées par l'organisation. Aussi, les résultats révèlent que plus la fonction d'audit interne exécute des mandats d'audit visant les contrôles des processus menant à la production des états financiers (un indicateur d'indépendance de la fonction d'audit interne) et plus les suivis des recommandations antérieures sont nombreux, moins de faiblesses du contrôle interne seront divulguées par l'organisation.

1.3.2.2.4 Gestion des risques

La gestion des risques est l'un des processus organisationnels directement ciblés dans la définition même de l'audit interne. Plusieurs travaux semblent endosser cette prise de position de l'IIA, car ils reprennent cet énoncé sans le contester (Archambeault, DeZoort et Holt, 2008; Gramling *et al.*, 2004; Hermanson et Rittenberg, 2003; Holt et DeZoort, 2009; Ramamoorti, 2003). De même, les praticiens considèrent que la gestion des risques est l'une des activités importantes de l'audit interne, car le processus de gestion des risques est considéré comme un processus organisationnel vital (Burnaby et Hass, 2009: 820). Ainsi, 86,7 % des responsables de la fonction d'audit interne fondent leur planification annuelle sur l'appréciation des risques organisationnels (Burnaby et Hass, 2009: 821).

Soh et Martinov-Bennie (2011), qui ont mené une étude exploratoire auprès de six paires de présidents de comités d'audit et de directeurs de fonctions d'audit interne australiens, avancent que la fonction d'audit interne doit baser sa planification annuelle en fonction d'une appréciation des risques. Les répondants interviewés sont d'avis que la fonction d'audit interne n'est pas responsable du processus de gestion des risques comme tel mais que cette dernière doit réaliser des mandats d'audit relatifs à ce processus afin d'améliorer la gestion des processus d'affaires.

Les travaux de Spira et Page (2003) ont porté sur la réinvention des contrôles internes et sur les changements dans le rôle de la fonction d'audit interne pour donner suite à la publication du *Turnbull Guidance*²⁹ au Royaume-Uni (1999). Ces auteurs s'intéressent particulièrement au cas des entreprises britanniques qui ont été assujetties au *Turnbull Guidance* à la suite de la vague de privatisation des sociétés gouvernementales survenues dans ce pays lors de la période où Margaret Thatcher était première ministre. Les auteurs soutiennent que le rôle premier de la fonction d'audit interne est en fait de surveiller et de contrôler les risques organisationnels (financiers et autres) au bénéfice de la société britannique dans son ensemble. À ce titre, la fonction est un système social important dans la gestion des risques. Ces auteurs mentionnent aussi que des études empiriques sont manquantes et nécessaires pour mieux comprendre les répercussions du *Turnbull Guidance* sur tous les aspects de la gestion, de la fonction d'audit interne à celle de l'audit externe, en passant par la gestion des enjeux environnementaux et sociaux qui touchent les organisations.

²⁹. Publié en 1999 par le *Financial Reporting Council* du Royaume-Uni, le *Turnbull Guidance*, établit les pratiques de gouvernances recommandées pour les émetteurs assujettis britanniques. (Tiré du site Internet : <http://www.frc.org.uk/corporate/internalcontrol.cfm> le 8 mars 2010).

Par ailleurs, Radcliffe (2008) avance que les auditeurs externes du secteur gouvernemental s'appuient sur une démarche dite « pragmatique et systématique » pour limiter eux-mêmes la portée de leurs missions d'audit (Radcliffe, 2008: 122), car ils ont assimilé le fait qu'ils doivent protéger certains « secrets publics ». En conséquence, les auditeurs externes du secteur gouvernemental contribuent à conserver ces « secrets publics » et, de fait, font de l'audit externe une fonction servant à garder les « secrets publics » plutôt qu'une fonction indépendante ayant pour devoir de protéger les intérêts du public et de dénoncer les inefficacités de la fonction publique. Cela revient à sublimer leur rôle à caractère social au profit de certains impératifs politiques.

1.3.3 Qualité de l'audit interne

L'évaluation de la qualité de l'audit interne est cruciale pour bien des organisations. En fait, le *PCAOB Auditing Standard No. 2* spécifie que le fait d'avoir une fonction d'audit interne de faible qualité constitue un manquement aux règles établies. L'appréciation de la qualité de la fonction d'audit interne est donc de plus en plus importante pour les émetteurs assujettis (Gramling et Vandervelde, 2006: 26). Il revient généralement à l'auditeur externe des processus de contrôle menant à la production des états financiers d'évaluer la qualité de l'audit interne. Cela explique en partie pourquoi les chercheurs questionnent les auditeurs externes à ce sujet (Gramling et Vandervelde, 2006). L'autre raison pour laquelle les chercheurs veulent en savoir davantage sur l'intérêt des auditeurs externes au regard de la qualité de l'audit interne est que ces derniers peuvent utiliser les travaux de l'audit interne pour réaliser l'audit des états financiers. Ainsi, dans les nombreuses études ayant tenté de

définir les critères de qualité de la fonction d'audit interne, ce sont essentiellement les auditeurs externes qui ont été questionnés à ce sujet. À cet égard, Desai, Roberts et Srivastava (2010) ont développé un modèle analytique devant permettre aux auditeurs externes d'apprécier la qualité d'une fonction d'audit interne. En fait, ce n'est que tout récemment que les menaces à l'indépendance de l'audit interne ont été examinées (Christopher, Sarens et Leung, 2009). Quoi qu'il en soit, deux grands critères de qualité de l'audit interne ressortent clairement de la recension des écrits. Il s'agit de l'indépendance de la fonction d'audit interne et de la compétence des auditeurs internes qui la composent. Notons que l'indépendance et la compétence constituent également les critères de qualité les plus reconnus en matière d'audit externe, et ce, tant par les chercheurs que par les praticiens (Prat Dit Hauret, 2003; Lesage et Saab, 2009). Cependant, alors qu'en audit externe, l'indépendance se définit comme étant la capacité de l'auditeur externe à divulguer des fraudes ou des malversations financières (De Angelo 1981a; 1981b), en audit interne, elle se définit comme étant la capacité de l'auditeur interne à assumer, de manière objective, ses responsabilités (The Institute of Internal Auditors, 2009 : par. 1100). Également, en audit externe, la compétence de l'auditeur externe est définie comme étant sa capacité à détecter les fraudes et les inexactitudes (De Angelo 1981a; 1981b) alors qu'en audit interne, la compétence de l'auditeur interne est associée aux connaissances et au savoir-faire nécessaires à l'exercice de ses fonctions (The Institute of Internal Auditors, 2009 : par. 1210).

De fait, étant donné ces spécificités, des indicateurs distincts ont été développés par les chercheurs afin de mesurer chaque critère de qualité de l'audit interne. Ainsi, ces

critères sont mesurés à l'aide de plusieurs variables qui semblent faire consensus parmi les chercheurs intéressés par cette question. Le modèle développé par Desai, Roberts et Srivastava (2010) intègre d'ailleurs ces deux critères. Le Tableau VI - Critères de qualité de l'audit interne – présente ces deux grands critères de la qualité de la fonction d'audit interne et les indicateurs qui y sont associés.

Critère de qualité de la fonction d'audit interne	Indicateurs	Auteurs (année)
Indépendance	<ul style="list-style-type: none"> • Missions davantage axées sur l'audit (missions d'assurance) que sur le service-conseil • Processus audités davantage d'ordre stratégique qu'opérationnel • Rémunération fixe • Reddition de comptes au comité d'audit plutôt qu'à la haute direction • Position de la fonction dans l'organisation • Impartition des activités 	Desai, Gerard et Tritaphy (2011) Lin <i>et al.</i> (2011) Brandon (2010) Desai, Roberts et Srivastava (2010) Munro et Stewart (2010) Schneider (2010) Stewart et Subramaniam (2010) Christopher, Sarens et Leung (2009) Prawitt, Smith et Wood (2009) Glover <i>et al.</i> (2008) IIA (2008)
Compétence	<ul style="list-style-type: none"> • Nombre d'années d'expérience en audit interne • Connaissance des activités de l'organisation • Possession d'un titre d'expert-comptable ou d'auditeur interne • Satisfaction à l'égard des travaux antérieurs 	Abbott <i>et al.</i> (2007) Gramling et Hermanson (2006) Gramling et Myers (2006a) Gramling et Vandervelde (2006) Gramling <i>et al.</i> (2004) Hermanson et Rittenberg (2003) DeZoort, Houston et Peters (2001) Messier et Schneider (1988) Brown (1983)

Tableau VI - Critères de qualité de l'audit interne

À l'exception de Prawitt, Smith et Wood (2009), les auteurs ont testé ces indicateurs un à la fois sans chercher à comprendre leur effet cumulé. En fait, Prawitt, Smith et Wood (2009) sont les seuls à avoir mesuré la qualité de l'audit selon une variable comprenant six indicateurs : la taille de la fonction, le nombre d'années d'expérience des professionnels de l'audit, la possession d'un titre comptable ou du titre de CIA, le niveau de reddition de comptes (1 si reddition de comptes au comité d'audit et 0 autrement), la proportion des mandats d'audit financier sur le total des mandats réalisés (en nombre d'heures) et le nombre moyen d'heures de formation continue suivies par les auditeurs internes dans une année (Prawitt, Smith et Wood, 2009: 1259 - 1262). S'inspirant des normes d'audit externe de l'AICPA et des règles du PCAOB, Prawitt, Smith et Wood (2009: 1259) indiquent que les variables de la qualité de l'audit sont associées à deux grands critères de qualité : l'indépendance et la compétence.

Le reste de cette section présente sommairement les indicateurs associés à chacun des deux critères de qualité en commençant par ceux relatifs à l'indépendance.

1.3.3.1 Indépendance

La première variable considérée est le type de missions effectuées par l'audit interne. Plus les missions réalisées par l'audit interne tendent vers les missions de type « assurance », plus la fonction d'audit interne est de qualité et plus son implication ajoute de la valeur à la saine gouvernance de l'organisation (Dezoort, Houston et Peters, 2001; Gramling *et al.*, 2004; Gramling et Myers, 2006a; Lin *et al.*, 2011). Inversement, plus l'implication de l'audit interne dans les activités est grande, moins

les travaux de la fonction sont perçus comme étant à valeur ajoutée, et sa qualité en diminue d'autant (Glover, Prawitt et Wood, 2008; Gramling *et al.*, 2004; Gramling et Myers, 2006a; Prawitt, Smith et Wood, 2009). Entre ces deux extrêmes se trouvent les mandats de services-conseils, desquels on dit que leur valeur ajoutée est modérée (Gramling et Myers, 2006a). À titre d'exemple, la Figure 2 - Éventail des possibilités de types de mandats d'audit interne en gestion des risques – ³⁰ donne l'éventail des possibilités envisagées par l'IIA en ce qui concerne l'implication possible de l'audit interne dans le secteur de la gestion des risques organisationnels.

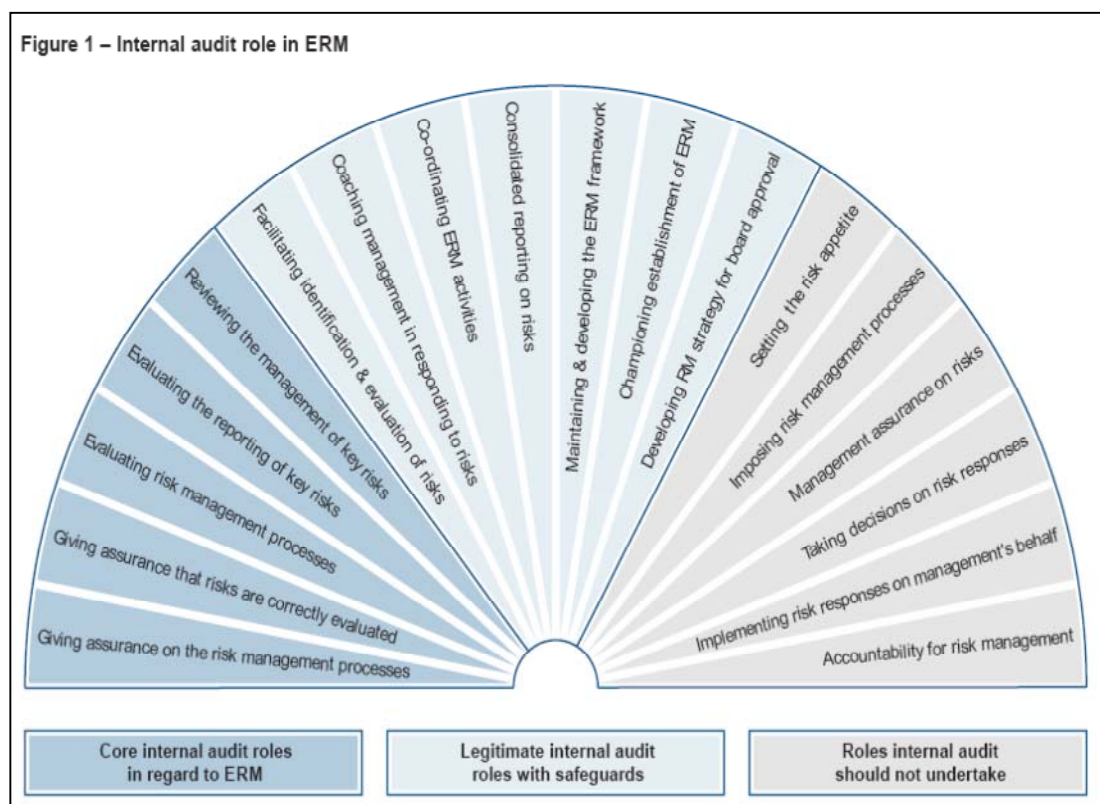


Figure 2 - Éventail des possibilités de types de mandats d'audit interne en gestion des risques

³⁰. Tiré du site Internet : <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-practices/position-papers/current-position-papers/> (20 novembre 2007).

Le niveau d'intervention de la fonction d'audit interne serait aussi un indice de l'indépendance de la fonction. C'est pourquoi Archambeault, Holt et DeZoort (2008) ont inclus cette composante dans leur rapport d'activité modèle de l'audit interne

L'indépendance est également associée à la position de l'audit interne dans l'organisation et à ses liens avec la direction et le comité d'audit (Stewart et Subramaniam, 2010). Ainsi, une fonction d'audit interne sera perçue comme étant indépendante si elle relève du comité d'audit (Archambeault, DeZoort et Holt, 2008; Christopher, Sarens et Leung, 2009; Gramling *et al.*, 2004; Holt et DeZoort, 2009; Prawitt, Smith et Wood, 2009). Selon DeZoort, Houston et Peters (2001), le type de rémunération (en fonction des résultats de l'organisation ou un salaire fixe) influence la mesure selon laquelle la fonction d'audit interne est perçue comme étant indépendante. Ainsi, l'auditeur interne sera considéré comme plus indépendant si son salaire est fixe. Les résultats de l'expérience menée par Schneider (2010) auprès de 157 auditeurs internes expérimentés indiquent que ni la rémunération basée sur les bénéfices, ni la détention d'actions de l'organisation ne semble influencer la planification des travaux de la fonction d'audit interne. En effet, lors de cette expérience, les participants devaient procéder à la planification préliminaire des travaux d'une fonction d'audit interne. Or, le fait que les auditeurs internes soient rémunérés en fonction des résultats de l'organisation ou le fait de détenir des actions de l'organisation n'a pas fait varier le nombre d'heures prévues par mandat, ni les tâches à effectuer. Par ailleurs, il semble que les auditeurs externes considèrent l'audit interne comme plus indépendant si les mandats sont réalisés par des consultants externes (Brandon, 2010; Desai, Gerard et Tripathy, 2011; Desai,

Roberts et Srivastava, 2010; Glover, Prawitt et Wood, 2008; Gramling et Vandervelde, 2006; Stewart et Subramaniam, 2010). Par contre, selon les résultats de l'expérience menée par Brandon (2010), il faut apporter une nuance : si les mandats réalisés par les consultants externes sont des mandats de services-conseils ou des mandats opérationnels, les auditeurs externes considèrent que l'indépendance de la fonction d'audit interne est diminuée même si ce ne sont pas les auditeurs internes eux-mêmes qui exécutent les travaux, car ces derniers doivent avoir minimalement supervisé les travaux. Également, plus le comité d'audit est indépendant de la direction et composé d'experts financiers, moins l'organisation aura recours à l'impartition des activités de l'audit interne. Le comité d'audit privilégie donc la connaissance des activités de l'organisation, qui est un critère de compétence au détriment de l'indépendance (Abbott *et al.*, 2007).

Les menaces à l'indépendance de l'audit interne ont été examinées par Christopher, Sarens et Leung (2009). Ces derniers en ont défini six grâce à un questionnaire d'enquête électronique expédié à quelque 206 directeurs de fonction d'audit interne australiens (taux de réponse de 17 % soit 34 réponses) (Christopher, Sarens et Leung, 2009: 205). Les résultats ont été comparés avec les « meilleures pratiques » reconnues en matière d'audit interne afin de faire ressortir les menaces à l'indépendance. Trois des menaces qui ont été cernées sont liées aux relations entre l'audit interne et la direction des organisations. Les trois autres menaces se rapportent aux relations entre l'audit interne et le comité d'audit.

La première menace liée aux relations avec la direction est le fait que les individus se servent de leur fonction d'auditeur interne pour gravir les échelons plus rapidement

dans l'organisation. Ensuite, l'approbation du budget de la fonction d'audit interne par la direction de l'organisation, alors que les meilleures pratiques recommandent plutôt que ce soit le comité d'audit qui assume cette responsabilité, constitue la deuxième menace de ce groupe. La troisième menace est le degré d'influence de la direction de l'organisation sur la planification annuelle des travaux de la fonction d'audit interne. Ainsi, plus la direction influence la planification, plus la menace à l'indépendance est forte (Christopher, Sarens et Leung, 2009: 214).

En ce qui concerne les menaces issues des relations entre l'audit interne et le comité d'audit, ils avancent que le fait de ne pas dépendre, tant administrativement que fonctionnellement, du comité d'audit nuit à l'indépendance de l'audit interne. Rappelons par ailleurs que les auditeurs internes peuvent en arriver à considérer le comité d'audit comme une menace plutôt que comme un allié (Norman, Rose et Rose, 2010). La deuxième menace de ce groupe est liée à l'indépendance du comité d'audit. Ainsi, moins les membres du comité d'audit sont indépendants de la direction de l'organisation, plus l'indépendance de l'audit interne est menacée. La troisième menace est, quant à elle, associée à la présence d'un ou de plusieurs experts financiers dans le comité d'audit. Ainsi, l'absence d'un expert financier au sein des membres du comité d'audit crée une menace à l'indépendance de la fonction d'audit interne (Christopher, Sarens et Leung, 2009: 214).

Notons, comme le mentionnent ces auteurs (2009: 216), que ces menaces devraient être considérées dans une perspective globale. Ainsi, avant de tirer une conclusion sur les menaces à l'indépendance d'une fonction d'audit, il importe de considérer l'ensemble des menaces présentes dans une organisation. C'est pourquoi ils

suggèrent d'effectuer d'autres études pour acquérir une perspective plus globale du contexte dans lequel œuvre l'auditeur interne.

1.3.3.2 Compétence

Clark, Gibbs et Schroeder (1980) ont remarqué que la connaissance des processus d'affaires de l'organisation était la principale compétence des auditeurs internes. Les résultats de Brown (1983) ont montré que les auditeurs externes accordaient de l'importance à la formation des auditeurs internes et que la présence d'individus ayant un titre comptable (CPA) dans l'équipe interne constituait un gage de compétence. Le nombre d'années d'expérience des professionnels de la fonction d'audit interne a été reconnu comme un facteur déterminant pour évaluer la compétence dans l'étude de Messier et Schneider (1988). La satisfaction des auditeurs externes au regard des travaux antérieurs de la fonction d'audit interne s'est ajoutée à la liste des indicateurs de la compétence des auditeurs internes, ce qui reflète le dynamisme de la relation entre les auditeurs externes et internes. (Brown et Karan, 1986). Les résultats obtenus par Desai, Gerard et Tripathy (2011) ont montré que les auditeurs externes considèrent que, dans l'ensemble, la compétence de l'audit interne est jugée plus grande si cette fonction fait appel à des consultants externes pour réaliser les travaux en partie ou en totalité, car ces derniers sont considérés comme des experts. Cependant, l'étude menée par Munro et Stewart (2010) indique le contraire. En fait, selon Munro et Stewart (2010), les auditeurs externes se réfèrent davantage aux travaux de la fonction d'audit interne s'ils sont réalisés par les auditeurs internes. Selon eux, cela s'explique par le fait que les auditeurs externes utilisent les auditeurs internes comme des assistants pouvant réaliser les tests des

contrôles à leur place. Ainsi, la connaissance approfondie des processus d'affaires des auditeurs internes donne confiance aux auditeurs externes. Les résultats de cette étude sont donc cohérents avec ceux de Clark, Gibbs et Schroeder (1980).

1.3.3.3 Discussion

En résumé, la recension des écrits relatifs aux critères de qualité de l'audit interne fait ressortir deux critères d'importance : l'indépendance de la fonction et la compétence de ses professionnels. Par contre, dans les travaux de recherche, on étudie la qualité de la fonction d'audit interne presque seulement selon la perspective des auditeurs externes, à l'exception des articles de Christopher, Sarens et Leung.(2009) et de Schneider (2010).

Du point de vue des praticiens, ces deux mêmes critères sont considérés comme importants (Burnaby et Hass, 2009). Dans ce cas, l'indépendance est assimilée aux « aptitudes comportementales³¹ » des auditeurs internes telles que la capacité de respecter le caractère confidentiel des dossiers ou la capacité de travailler en équipe ainsi qu'au niveau hiérarchique de la fonction d'audit interne. La compétence est, quant à elle, une question « d'aptitudes techniques³² », telles que la compréhension des processus d'affaires de l'organisation, incluant notamment le processus de gestion des risques (Burnaby et Hass, 2009: 825-826). À ces deux critères de qualité s'ajoute le respect du code d'éthique de l'IIA, qui est considéré comme primordial par les auditeurs internes, alors que 73,3 % des répondants ont affirmé qu'ils respectent ce code (Burnaby et Hass, 2009: 819 et 822).

³¹. Traduction libre

³². Traduction libre

De plus, la qualité de l'audit interne est un sujet de préoccupation constante pour les praticiens (Allegrini *et al.*, 2006; Christopher, Sarens et Leung, 2009; Sarens, 2009). Cependant, plusieurs intervenants se demandent s'il est possible de distinguer une fonction d'audit de qualité d'une autre fonction qui ne le serait pas (Gramling et Hermanson, 2009; Gramling et Vandervelde, 2006). Les études recensées ne démontrent pas si l'indépendance et la compétence peuvent cohabiter aisément, c'est-à-dire si certains indicateurs d'indépendance peuvent parfois entrer en conflit avec certains indicateurs de compétence. Ces études ne cherchent pas non plus à évaluer l'incidence cumulée des indicateurs de la qualité de l'audit interne qui ont été définis.

De fait, Richard (2006), dans le cadre d'une étude de cas portant sur les auditeurs externes français, pose cette question : « Pourquoi un auditeur ne peut-il pas être compétent et indépendant³³? » Elle conclut que la qualité de l'audit est tributaire de l'équilibre entre l'indépendance et la compétence de l'auditeur. Elle attribue cela à la complexité des relations sociales qui s'établissent entre un auditeur et les responsables du service des finances de son client. Hottegindre et Lesage (2009) se sont penchés sur les facteurs résultant en un audit de piètre qualité chez les commissaires aux comptes français. Ils concluent qu'un peu plus de 30 % des cas d'audit externe de mauvaise qualité sont provoqués par un manque d'indépendance des auditeurs externes (commissaires aux comptes) alors que dans près de 70 % des cas, ils sont provoqués par leur incompetence (Hottegindre et Lesage, 2009 : 87). Les travaux de Richard (2006) et de Hottegindre et Lesage (2009) questionnent la dualité entre l'indépendance et la compétence au regard de la qualité de l'audit externe. Ce

³³. Traduction libre

questionnement est également pertinent dans le contexte de l'audit interne malgré le fait que ces deux critères de qualité s'y conçoivent autrement.

1.3.4 Comité d'audit et audit interne

Cette section explore plus précisément les relations entre l'audit interne et le comité d'audit car, il s'agit du principal interlocuteur de l'auditeur interne (Davies, 2009; Mat Zain et Subramaniam, 2007; Rezaee, 2005; Rezaee et Lander, 1993; Sarens, De Beelde et Everaert, 2009; Turley et Zaman, 2007). Nous savons que la présence d'un comité d'audit influence la présence d'une fonction d'audit interne grâce à de nombreuses recherches réalisées avant la mise en œuvre des lois forçant la présence de l'audit interne chez les émetteurs assujettis et dans les organismes du secteur gouvernemental (Carey, Simnett et Tanewski, 2000; Goodwin-Stewart et Kent, 2006a, b). Premièrement, nous traitons des travaux qui se sont intéressés à l'influence du comité d'audit sur l'audit interne. Deuxièmement, nous présentons les études qui se sont plutôt intéressées à l'influence de l'audit interne sur le comité d'audit. Troisièmement, nous abordons les études qui cherchent à comprendre les relations entre ces deux pivots de la gouvernance. Les études présentées dans cette section sont résumées dans le Tableau VII - L'audit interne et le comité d'audit. Nous y précisons également les objectifs de recherche, la méthodologie et les principaux résultats des études. Les études recensées y sont classées en ordre chronologique décroissant.

Auteurs (années)	Objectifs de la recherche	Méthodologie	Principaux résultats (ou constats théoriques)
Sarens et Abdolmoham- madi (2011)	Déterminer dans quelle mesure la fonction d'audit interne et les membres indépendants du conseil d'administration jouent un rôle complémentaire en matière de gouvernance.	<p>Étude menée par questionnaire d'enquête envoyé à 260 directeurs de fonctions d'audit interne de compagnies ayant leur siège social en Belgique. Sur ce nombre, 73 questionnaires ont été retournés, soit un taux de réponse de 28 %.</p> <p>Les données provenant de ce questionnaire ont ensuite été comparées avec d'autres provenant de bases de données qui donnent de l'information sur les données financières des 73 organisations ciblées.</p>	<p>Les résultats indiquent que plus il y a de membres indépendants sur le conseil d'administration, plus la taille de la fonction d'audit interne diminue. Les auteurs concluent donc que la fonction d'audit interne et les membres indépendants du conseil d'administration jouent un rôle similaire en matière de gouvernance corporative.</p> <p>Les résultats indiquent aussi que plus le pourcentage de gestionnaires détenant des actions de l'organisation est élevé, plus la taille de la fonction d'audit interne est grande. Les auteurs présument que cela s'explique par le fait que les gestionnaires détenant des actions de l'organisation veulent montrer aux autres actionnaires qu'ils gèrent l'organisation en toute honnêteté.</p>
Abbott, Parker et Peters (2010)	Étudier la relation entre le type de mandats réalisés par la fonction d'audit interne et la supervision exercée par comité d'audit.	Étude par questionnaire d'enquête envoyé à 134 directeurs de fonctions d'audit interne d'organisations figurant au Fortune 1000.	Plus la supervision exercée par le comité d'audit est grande, plus le budget de la fonction d'audit interne alloué aux mandats d'audit des contrôles est élevé. Cela signifie que la supervision du comité d'audit influence les activités de la fonction d'audit interne.
Barua, Rama et Sharma (2010)	Examiner la relation entre les caractéristiques du comité d'audit et l'investissement en ressources (le budget) dans la fonction d'audit interne.	Régressions et analyses multivariées.	<p>Le budget de la fonction d'audit interne diminue si au moins un des membres du comité d'audit est un expert-comptable. Aussi, plus les membres du comité d'audit sont expérimentés, moins le budget de la fonction d'audit interne est élevé. Cela signifie qu'il y a un effet de substitution entre l'expertise des membres du comité d'audit et celle des auditeurs internes.</p> <p>Plus il y a de rencontres entre le comité d'audit et</p>

Auteurs (années)	Objectifs de la recherche	Méthodologie	Principaux résultats (ou constats théoriques)
			le directeur de la fonction d'audit interne, plus le budget de la fonction est élevé.
Sarens, De Beelde et Everaert (2009)	Étudier la relation entre l'audit interne et le comité d'audit du point de vue de la relation entre le principal et l'agent. Plus particulièrement, voir dans quelle mesure l'audit interne apporte du confort au comité d'audit (diminution de l'asymétrie d'information).	Étude de cas multiples. Les cas de quatre entreprises belges sont étudiés. Collecte de données par entrevues semi-dirigées (deux entrevues par directeur de fonction d'audit interne et une entrevue par président de comité d'audit) et par analyse documentaire.	La fonction d'audit interne apporte du confort au comité d'audit sur le plan de l'environnement de contrôle et des contrôles internes. Les connaissances particulières des auditeurs internes en matière de contrôle interne et au regard des activités de l'entreprise de même que leurs aptitudes relationnelles sont les raisons pour lesquelles l'audit interne contribue à accroître le confort du comité d'audit. Les relations formelles et informelles contribuent à augmenter le confort fourni par l'audit interne.
Davies (2009)	Examiner les relations de travail entre l'audit interne et le comité d'audit dans les entités du gouvernement de Welsh (Royaume-Uni).	Étude par questionnaire d'enquête électronique envoyé à 22 directeurs de fonctions d'audit interne d'organisations du gouvernement de Welsh.	La communication entre l'audit interne et le comité d'audit est une importante composante des relations entre ces deux parties. Avoir un libre accès au comité d'audit est aussi considéré comme un élément important par les auditeurs internes.
Mat Zain et Subramaniam (2007)	Cerner la perception des auditeurs internes quant à leurs relations avec les membres du comité d'audit dans un marché en développement (la Malaisie).	Étude qualitative Onze entrevues semi-dirigées avec des directeurs de fonctions d'audit interne de compagnies publiques en Malaisie.	On apprend qu'il existe de fréquentes communications et réunions informelles entre les directeurs de fonctions d'audit interne et les membres du comité d'audit. Les auditeurs internes tiennent en haute estime les membres du comité d'audit et respectent leur autorité. Les auditeurs internes ont des attentes envers le

Auteurs (années)	Objectifs de la recherche	Méthodologie	Principaux résultats (ou constats théoriques)
			comité d'audit, et ils considèrent que ce dernier doit faire preuve d'un grand leadership à l'égard des gestionnaires de l'organisation afin que les travaux de l'audit interne soient considérés avec attention par les audités.
Goodwin-Stewart et Kent (2006)	Cerner les facteurs qui déterminent la présence (utilisation) de la fonction d'audit interne dans les firmes publiques australiennes.	Étude par questionnaire d'enquête auprès de compagnies publiques australiennes et utilisation des données contenues dans les rapports annuels. Analyse statistique	Seulement un tiers des compagnies publiques australiennes ont une fonction d'audit interne. La taille apparaît comme le déterminant principal et l'importance accordée à la gestion du risque dans la compagnie se révèle aussi comme un déterminant important. La relation entre la gouvernance et la présence d'un audit interne n'est toutefois pas significative sur tous les plans. Seules l'indépendance du président du conseil d'administration et l'existence d'un comité d'audit influencent positivement la présence de la fonction d'audit interne.
Carcello, Hermanson et Raghunandan (2005)	Examiner ce qui détermine l'investissement en ressources dans la fonction d'audit interne.	Étude par questionnaire d'enquête expédié à des présidents-directeurs généraux de compagnies publiques américaines de taille moyenne (217 réponses). Données d'archives et analyse statistique	Le budget total d'audit interne est déterminé par : la taille de l'organisation, les flux monétaires d'opération, le montant disponible, le secteur industriel (en particulier les secteurs bancaires, les entreprises de services et les entreprises manufacturières), le taux d'endettement et la révision que le comité d'audit fait du budget de l'audit interne. Le budget total d'audit interne est déterminé par le pourcentage d'impartition de la fonction d'audit interne.
Raghunandan, Read et Rama	Explorer l'incidence de la composition du comité	Étude par questionnaire d'enquête auprès de 400 directeurs d'audit interne provenant de compagnies	Les comités d'audit composés uniquement de membres externes et d'au moins un expert

Auteurs (années)	Objectifs de la recherche	Méthodologie	Principaux résultats (ou constats théoriques)
(2001)	d'audit sur la relation qu'il entretient avec l'audit interne.	américaines ayant une fonction d'audit interne (taux de réponse de 32 %).	financier ont plus tendance à avoir de plus longues rencontres avec l'audit interne, à privilégier la confidentialité dans leurs rapports, à superviser de plus près les travaux d'audit interne (planification, exécution et rapport final) et à surveiller les relations entre l'audit interne et la haute direction.
Carey, Simnett et Tanewski (2000)	Définir les déterminants de la demande et de la présence d'audits (internes et externes) dans les entreprises familiales (non tenues d'être auditées en vertu de la réglementation).	Étude par questionnaire d'enquête auprès de 186 entreprises familiales australiennes et analyse de données de leurs archives.	<p>La proportion des dirigeants et celle des membres du conseil d'administration influencent positivement la demande pour l'audit externe, mais pas celle pour l'audit interne. L'endettement a le même effet.</p> <p>Il existe une corrélation négative (et inattendue) entre la présence d'auditeurs internes et celle d'auditeurs externes.</p>

Tableau VII - L'audit interne et le comité d'audit

1.3.4.1 Influence du comité d'audit sur l'audit interne

Une première étude porte sur l'influence de la composition du comité d'audit sur ses relations avec l'audit interne. Aux États-Unis, des chercheurs ont effectué une enquête par questionnaire auprès de 400 compagnies ayant un service d'audit interne. Près de 32 % des auditeurs visés par cette enquête ont répondu à l'appel (Raghunandan, Read et Rama, 2001: 105). Leurs résultats démontrent que les comités d'audit composés uniquement de membres externes et d'au moins un expert financier ont tendance à avoir de plus longues rencontres avec l'audit interne, privilégient la confidentialité dans leurs rapports, supervisent de plus près les travaux d'audit interne (planification, exécution et rapport final) et surveillent davantage les relations entre l'audit interne et la haute direction (Raghunandan, Read et Rama, 2001).

Plus récemment, Barua, Rama et Sharma (2010) ont examiné la relation entre les caractéristiques du comité d'audit et l'investissement en ressources (le budget) dans la fonction d'audit interne. Ainsi, leur étude quantitative indique que le budget de la fonction d'audit interne diminue si au moins un des membres du comité d'audit est un expert-comptable. Aussi, plus les membres du comité d'audit sont expérimentés, moins le budget de la fonction d'audit interne est élevé. Selon les auteurs, cela signifie qu'il y aurait un effet de substitution entre l'expertise des membres du comité d'audit et celle des auditeurs internes.

Enfin, Sarens et Abdolmohammadi (2011) ont interrogé des directeurs de FAI d'organisations belges afin de déterminer dans quelle mesure la fonction d'audit interne et les membres indépendants du conseil d'administration jouent un rôle complémentaire en matière de gouvernance corporative. Les résultats de Sarens et

Abdolmohammadi (2011) indiquent que plus il y a de membres indépendants sur le conseil d'administration, plus la taille de la fonction d'audit interne diminue. Les auteurs concluent que la fonction d'audit interne et les membres indépendants du conseil d'administration jouent un rôle similaire en matière de gouvernance corporative. Leurs résultats indiquent aussi que plus le pourcentage de gestionnaires détenant des actions de l'organisation est élevé, plus la taille de la fonction d'audit interne est grande. Les auteurs présument que cela s'explique par le fait que les gestionnaires détenant des actions de l'organisation veulent montrer aux autres actionnaires qu'ils gèrent l'organisation en toute honnêteté. Dans l'ensemble, ces écrits indiquent donc que le fonctionnement de l'audit interne est influencé par la composition du comité d'audit.

Par ailleurs, les résultats de deux autres études révèlent que le comité d'audit influence la fonction d'audit interne. Par contre, cette fois-ci, la relation étudiée provient des activités de supervision du comité au lieu de sa composition. En fait, Carcello, Hermanson et Raghunandan (2005) étudient en effet les déterminants de l'investissement financier en audit interne en guise d'indicateur de l'importance accordée à la fonction au sein des organisations. La question de recherche est la suivante : quels sont les déterminants de l'investissement budgétaire en audit interne? Les chercheurs ont questionné quelque 901 présidents-directeurs généraux d'entreprises de taille moyenne et cotées à la bourse américaine. Avec un taux de réponse de 25 %, les résultats tendent à démontrer que le budget total d'audit interne est déterminé par le fait que le comité d'audit le révise. Les autres facteurs qui déterminent le budget accordé à l'audit interne sont : la taille de l'organisation, les

flux monétaires d'opération, le taux d'endettement, la valeur des inventaires disponibles et le secteur industriel (en particulier le secteur bancaire, les entreprises de services et les entreprises manufacturières) (Carcello, Hermanson et Raghunandan, 2005: 70 -76).

Également, Abbott, Parker et Peters (2010) ont questionné des directeurs de FAI dans le but de déterminer dans quelle mesure la supervision exercée par le comité d'audit influence le type de mandats réalisés par la fonction d'audit interne. Leurs résultats indiquent que plus la supervision exercée par le comité d'audit est étroite, plus le budget de la fonction d'audit interne alloué aux mandats d'audit des contrôles est élevé. Selon les auteurs, cela signifie que la supervision du comité d'audit influence les activités de la fonction d'audit interne.

1.3.4.2 Influence de l'audit interne sur le comité d'audit

Un second groupe d'études inverse le raisonnement. Vermeer, Raghuandan et Forgione (2006), dans un travail qui porte également sur la composition du comité d'audit, se questionnent plutôt sur les déterminants de la composition d'un comité d'audit exclusivement indépendant et dont au moins un membre est un expert financier, dans des organismes à but non lucratif (OBNL) américains. À la suite d'une enquête effectuée auprès de 1 000 OBNL (taux de réponse de 14,4 %) ³⁴, les résultats ont démontré que 36 % des organismes sondés ont adopté les règles relatives à la composition du comité d'audit de la Loi Sarbanes-Oxley, et ce, même si les OBNL n'y sont pas tenus. De plus, les OBNL de plus grande taille, financés par le

³⁴. Selon le texte, DeZoort *et al.* (2003a et 2003b cités dans Vermeer, Raghunandan et Forgione, 2006:82) notent que les difficultés à obtenir des réponses de la part des hauts dirigeants d'entreprises suggèrent qu'un taux de réponse avoisinant les 15 % est satisfaisant pour cette clientèle.

gouvernement et vérifiés par une firme d'experts-comptables de grande envergure, ont plus tendance à avoir un comité d'audit totalement indépendant. Toutefois, contrairement aux attentes, on trouve moins de comités d'audit totalement indépendants dans les universités et les hôpitaux. Enfin, les OBNL qui sont financés par le gouvernement et qui ont une fonction d'audit interne ont, en général, au moins un expert financier qui siège au comité d'audit (Vermeer, Raghunandan et Forgione, 2006). Il semble donc que la présence d'une fonction d'audit interne influence la composition du comité d'audit.

Sarens, De Beelde et Everaert (2009) ont cherché à comprendre dans quelle mesure l'audit interne contribuait à créer un sentiment de confort chez les membres de comités d'audit. Pour ce faire, une étude de cas multiples a été effectuée au sein de quatre organisations belges de grande envergure. La collecte de données a été réalisée au moyen d'une entrevue semi-dirigée avec des directeurs de fonction d'audit interne et le président du comité d'audit correspondant. Les résultats ont révélé que l'audit interne apporte effectivement un sentiment de confort aux membres de comités d'audit au regard des contrôles internes et de l'environnement de contrôle en général, contribuant ainsi à l'efficacité du comité d'audit (Sarens, De Beelde et Everaert, 2009: 102).

Un ensemble de facteurs semblent influencer la création d'un sentiment de confort chez les membres de comités d'audit. Mentionnons notamment les connaissances particulières des auditeurs internes en matière de contrôle interne et en ce qui concerne les activités de l'organisation. L'ensemble des relations formelles et informelles entre les membres des comités d'audit et les auditeurs internes, de même

que les aptitudes personnelles et relationnelles de ces auditeurs ont aussi un effet sur le sentiment de confort que ressentent les membres de comités d'audit (Sarens, De Beelde et Everaert, 2009: 90).

1.3.4.3 Relations entre l'audit interne et le comité d'audit

Mat Zain et Subramaniam (2007) ont étudié les relations entre les auditeurs internes et les membres de comités d'audit malaisiens. Leur objectif principal était de cerner la perception des auditeurs internes au regard de leurs relations avec les membres du comité d'audit. Pour ce faire, ils ont rencontré 11 directeurs de fonctions d'audit interne, appartenant à différentes sociétés malaisiennes cotées en bourse, dans le contexte d'entrevues individuelles semi-structurées dont la durée variait entre 50 minutes et deux heures. Les chercheurs avancent que leurs résultats constituent des indices qui permettront éventuellement d'évaluer les forces et les faiblesses de la relation entre les auditeurs internes et les membres des comités d'audit. Premièrement, les directeurs de fonctions d'audit interne affirment avoir beaucoup d'estime pour les membres de comités d'audit; ils auraient donc confiance en leurs capacités de les soutenir, particulièrement lorsque la situation comporte un enjeu moral (Mat Zain et Subramaniam, 2007: 905). Selon les auteurs, il est possible que la culture de la Malaisie, où la société est fortement hiérarchisée et où l'on ne critique pas l'autorité, dicte cette perception, car les auditeurs internes respectent naturellement l'autorité des membres du comité d'audit et n'ont pas tendance à la critiquer ou à la mettre en question (Mat Zain et Subramaniam, 2007: 905). Deuxièmement, les directeurs de fonctions d'audit interne disent avoir quelques réserves quant à la composition du comité d'audit. En fait, bien que les membres de

comités d'audit indépendants soient perçus par les auditeurs internes comme ayant une bonne vue d'ensemble des problèmes et comme étant plus objectifs dans leurs décisions, les répondants ont aussi indiqué que ces mêmes membres pouvaient parfois manquer d'empathie à l'égard des problèmes vécus par les employés et les gestionnaires (Mat Zain et Subramaniam, 2007: 905). Troisièmement, les répondants ont insisté sur la nécessité que les membres de comités d'audit fassent preuve de courage, d'intégrité et de leadership pour assumer adéquatement leurs responsabilités à l'égard de l'organisation et de la fonction d'audit interne. Ces qualités semblent être essentielles pour que la fonction d'audit interne puisse bénéficier d'une certaine considération au sein de l'organisation (Mat Zain et Subramaniam, 2007: 906). Finalement, selon les auditeurs internes, la communication formelle et informelle est essentielle à la relation entre la fonction d'audit interne et le comité d'audit et, par conséquent, à l'accomplissement de leurs missions respectives (Mat Zain et Subramaniam, 2007: 906).

Davies (2009) examine aussi les relations entre l'audit interne et le comité d'audit. Pour mener à bien sa recherche, elle a réalisé une enquête au moyen de questionnaires d'enquête électroniques qu'elle a expédiés aux 22 auditeurs internes du gouvernement de Welsh, au Royaume-Uni. En tout, 18 questionnaires ont été retournés, ce qui équivaut à un taux de réponse de 81 %. Davies (2009) conclut, comme Mat Zain et Subramaniam (2007), que la communication formelle et informelle est importante pour assurer le succès de la relation entre les membres du comité d'audit et les auditeurs internes. La possibilité de rencontrer les membres du

comité d'audit régulièrement et en privé paraît également importante pour les auditeurs internes consultés.

1.3.4.4 Conclusion

À la lumière des écrits recensés, il semble que la présence, la composition et les activités de supervision du comité d'audit influencent de manière positive l'existence et le fonctionnement de la fonction d'audit interne de même que son importance au sein des organisations (sur le plan du budget). Une seule étude démontre que l'existence de la fonction d'audit interne semble influencer la composition du comité d'audit. Gramling *et al.* (2004: 239- 240) soulignent qu'il reste beaucoup à faire en recherche en audit interne dans leur recension des écrits. Notamment, alors que Mat Zain et Subramaniam (2007) ont étudié les attentes des auditeurs internes au regard du comité d'audit, nous savons peu sur ce que les membres du comité d'audit attendent de la fonction d'audit interne et des auditeurs internes qui la composent puisque pratiquement aucune étude ne s'est intéressée à ce sujet. La mesure dans laquelle les rôles joués par les auditeurs internes correspondent aux attentes des membres du comité d'audit n'ont pas retenu l'attention des chercheurs non plus.

1.4 Conclusion

Cette recension des écrits sur la fonction d'audit interne dans les organisations s'est limitée aux travaux qui ont été publiés au cours des trente dernières années indépendamment de la méthodologie utilisée ou des fondements théoriques les appuyant. L'objectif était de dresser un portrait des connaissances actuelles sur les trois aspects suivants : la nature de l'audit interne, son utilité en tant que pivot de la gouvernance et les critères de qualité de l'audit interne que les recherches antérieures

ont identifiés. Il s'agissait aussi d'examiner les études portant sur les relations qui existent entre le comité d'audit et l'audit interne. Le cas échéant, nous avons présenté le point de vue des praticiens, recueilli lors d'une étude commandée par l'*Institute of Internal Auditors Research Foundation* et réalisée en 2006, le CBOK (Burnaby, Abdolmohammadi et Hass, 2007; Burnaby et Hass, 2009). De nombreux travaux scientifiques ont été recensés; voici les constats généraux que l'on peut en tirer.

Premièrement, la nature de l'audit interne n'est pas clairement établie puisque sa définition même (The Institute of Internal Auditors, 2009) est ambiguë et puisque l'environnement légal et réglementaire ne régit pas précisément les responsabilités de cette fonction (Archambeault, DeZoort et Holt, 2008; Holt et DeZoort, 2009). Ainsi, l'auditeur interne navigue entre les rôles conflictuels d'auditeur indépendant et de conseiller de la direction (Van Peursem, 2005). De plus, il aurait tendance à privilégier les intérêts de la direction plutôt que de rester impartial (Colbert, 2002).

Deuxièmement, alors que l'audit interne est de plus en plus perçu comme un pivot de la gouvernance des organisations (Archambeault, DeZoort et Holt, 2008; Gramling *et al.*, 2004; Gramling et Myers, 2006a; Holt et DeZoort, 2009), on ne sait finalement que trop peu de choses sur cette fonction, outre le fait qu'elle est censée s'intéresser à la gestion des risques, à la conformité et aux contrôles internes (Archambeault, DeZoort et Holt, 2008; Gramling *et al.*, 2004; Gramling et Myers, 2006a; Holt et DeZoort, 2009; Soh et Martinov-Bennie, 2011; Spira et Page, 2003). Son utilité en tant que pivot de la gouvernance reste à démontrer. Toutefois, les résultats de plusieurs études indiquent que l'audit interne a des répercussions sur le jugement et la prise de décision des investisseurs (Holt et DeZoort, 2009) et des auditeurs externes

lors de la planification et de la réalisation de missions d'audit d'états financiers (Felix, Gramling et Maletta, 2001; Stein, Simunic et O Keefe, 1994; Wallace et Kreutzfeldt, 1991). La présence de l'audit interne aiderait à détecter les fraudes (Coram, Ferguson et Moroney, 2008) et à limiter les faiblesses du contrôle interne (Lin *et al.*, 2011). Cela dit, son incidence sur la prévention de la fraude reste à être démontrée (Norman, Rose et Rose, 2010) même si nous savons qu'elle dépendrait de plusieurs facteurs organisationnels (Schneider et Wilner, 1990; Uecker, Brief et Kinney, 1981). Par ailleurs, la qualité de l'audit interne influencerait aussi le niveau de gestion des résultats (Prawitt, Smith et Wood, 2009), l'évaluation du risque de fraude par les auditeurs internes (Asare, Davidson et Gramling, 2008) et la probabilité que ces derniers dénoncent la fraude (Arnold et Ponemon, 1991).

Troisièmement, les critères de qualité de l'audit interne ressortant des études empiriques sont l'indépendance de la fonction et la compétence des professionnels (Brown, 1983; Brown et Karan, 1986; Clark, Gibbs et Schroeder, 1980; Clark, Gibbs et Schroeder, 1981a; Clark, Gibbs et Schroeder, 1981b; DeZoort, Houston et Peters, 2001; Glover, Prawitt et Wood, 2008; Gramling *et al.*, 2004; Gramling et Vandervelde, 2006; Messier et Schneider, 1988; Prawitt, Smith et Wood, 2009). Quelques menaces à l'indépendance de l'auditeur interne ont été mises en lumière dans une étude récente (Christopher, Sarens et Leung, 2009) : le fait que les auditeurs internes se servent de leur fonction pour gravir les échelons plus rapidement, le fait que le budget soit approuvé par la direction de l'organisation et le degré d'influence de la direction de l'organisation sur la planification annuelle des travaux constituent des menaces à l'indépendance de l'auditeur interne. Aussi, le fait que la fonction

d'audit interne ne dépende pas administrativement et fonctionnellement du comité d'audit, le manque d'indépendance du comité d'audit face à la direction de l'organisation et des lacunes au niveau de l'expertise financière au sein du comité d'audit sont autant d'autres menaces à l'indépendance de l'auditeur interne identifiées par Christopher, Sarens et Leung (2009: 214).

Finalement, la composition du comité d'audit a une incidence sur la présence et le fonctionnement de l'audit interne. Plus précisément, elle influe sur l'importance qui est accordée à l'audit interne pour l'allocation de ressources et sur sa reddition de comptes (Carcello, Hermanson et Raghunandan, 2005; Carey, Simnett et Tanewski, 2000; Goodwin-Stewart et Kent, 2006a, b; Raghunandan, Read et Rama, 2001). Il ressort aussi que les auditeurs internes ont des attentes au regard du comité d'audit. Ils considèrent notamment que les membres de comités d'audit doivent faire preuve de courage, d'intégrité et de leadership dans le cadre de leurs fonctions (Mat Zain et Subramaniam, 2007) et que la qualité des communications tant formelles qu'informelles est un élément essentiel à la qualité de la relation entre le comité d'audit et la fonction d'audit interne (Davies, 2009; Mat Zain et Subramaniam, 2007). Cela dit, Norman, Rose et Rose (2010) font ressortir le fait que les auditeurs internes considèrent le comité d'audit comme une menace plutôt que comme un allié en raison des liens hiérarchiques qui unissent la FAI au comité d'audit et à la haute direction de l'organisation.

De nombreuses avenues de recherche ont été décelées. D'abord, bien que l'audit interne semble reconnu comme un pivot de la gouvernance, nous n'avons recensé qu'une seule étude qui observe la manière dont cette fonction assume une telle

responsabilité dans l'organisation. Il s'agit de l'étude de Sarens, De Beelde et Everaert (2009) qui indique que l'audit interne contribue à créer un sentiment de confort chez les membres du comité d'audit. Ensuite, même si l'état actuel des connaissances indique que l'audit interne soit étroitement lié au comité d'audit et que sa présence et son fonctionnement soient largement influencés par ce comité, il n'existe, à notre connaissance, qu'une seule étude qui se soit intéressée aux attentes des membres du comité d'audit à l'égard des rôles que devrait jouer l'auditeur interne dans une organisation. Il s'agit de l'étude de Soh et Martinov-Bennie (2011) qui ont interviewé six présidents de comités d'audit. Cette avenue de recherche demeure donc pratiquement inexplorée. Enfin, les perceptions des auditeurs internes quant aux attentes des membres du comité d'audit à leur égard n'ont pas été examinées. La présente étude se propose donc d'examiner les rôles de l'auditeur interne et de comprendre comment ce dernier gère les conflits de rôles lorsqu'ils surviennent. Le cadre conceptuel préconisé est inspiré à la fois de la théorie des rôles (Katz et Kahn, 1978) et des stratégies de gestion des rôles conflictuels (Hall, 1972) et il est présenté au chapitre 2.

2 Chapitre 2 — Cadres théorique et conceptuel

2.1 Introduction

Rappelons que ce projet de recherche vise deux objectifs. Le premier objectif est de cerner et de comprendre la perception de l'auditeur interne à l'égard des rôles qu'il assume dans l'organisation dont il fait partie (le contexte d'organisations gouvernementales québécoises étant celui à l'étude). Le deuxième objectif visé par ce projet de recherche est de cerner et de comprendre les stratégies de gestion de rôles conflictuels élaborées et mises en œuvre, le cas échéant, par l'auditeur interne. En définitive, cela devrait nous amener à cerner et à comprendre les rôles joués par l'auditeur interne dans l'organisation et à élaborer une typologie qui intègre : les rôles qu'il veut jouer dans l'organisation; sa perception des rôles qu'on lui demande de jouer; les conflits générés, le cas échéant, entre ses attentes et celles signifiées par les membres du comité d'audit; les tactiques utilisées par l'auditeur interne pour gérer les conflits de rôles et les rôles qu'il joue en définitive.

Rappelons également les questions de recherche qui s'énoncent comme suit :

1. Comment l'auditeur interne perçoit-il ses rôles dans l'organisation?
2. Comment l'auditeur interne perçoit-il les attentes signifiées par les membres du comité d'audit quant à ses rôles dans l'organisation?
3. Dans quelle mesure y a-t-il un conflit entre, d'une part, la manière dont l'auditeur interne perçoit ses rôles et, d'autre part, sa conception des attentes signifiées par les membres du comité d'audit quant à ces mêmes rôles?
4. Quelles sont, le cas échéant, les stratégies de gestion de rôles conflictuels adoptées par l'auditeur interne?

5. Quels sont les facteurs qui influencent les stratégies de gestion de rôles conflictuels adoptées, le cas échéant, par l'auditeur interne?
6. Quels sont, en définitive, les rôles effectivement assumés par l'auditeur interne?

Afin de répondre à ces questions de recherche, un cadre conceptuel reposant principalement sur deux assises théoriques est développé. Elles consistent en la théorie des rôles élaborée par Katz et Kahn (1978) et en les stratégies de gestion des rôles conflictuels présentées par Hall (1972). Une attention particulière sera portée à l'application de ces cadres théoriques à la recherche en gestion, plus particulièrement en audit, le cas échéant, en vue de démontrer leur potentiel explicatif en ce qui concerne l'étude des rôles de l'auditeur interne et de leurs stratégies de gestion des rôles conflictuels. Suivra la présentation du cadre conceptuel particulier à ce projet.

2.2 Théorie des rôles

Après avoir noté le manque d'outils conceptuels permettant d'étudier les problèmes et les comportements sociaux dans l'organisation, et ce, tant en sociologie qu'en psychologie, Katz et Kahn (1978) ont voulu élaborer une métathéorie offrant un cadre conceptuel pour observer les phénomènes associés à la psychologie sociale dans l'organisation. Pour ce faire, ils se sont appuyés sur les connaissances qu'ils ont acquises grâce à des travaux antérieurs provenant surtout de trois champs d'expertise : la sociologie, la psychologie et les théories de l'organisation³⁵.

³⁵. Katz est né le 19 juillet 1903 à Trenton au New Jersey et est décédé à l'âge de 95 ans, le 28 février 1998. Titulaire d'un doctorat en psychologie de l'Université de Syracuse, il consacre sa carrière à la recherche en psychologie sociale. Il s'intéresse particulièrement aux liens entre la psychologie des individus et les systèmes sociaux. Ses principales contributions sont sans aucun doute la théorie des systèmes ouverts appliquée aux organisations et la théorie des rôles présentée dans *The Social Psychology of Organizations*. Né le 28 mars 1918 à Détroit, Kahn obtient, quant à lui, son doctorat en psychologie sociale de l'Université du Michigan en 1952. C'est durant ses études doctorales qu'il rencontre son futur coauteur, Daniel Katz. Outre l'œuvre *The Social Psychology of*

Cette section présente l'assise de la théorie des rôles : la conception de l'organisation en tant que système ouvert. Ensuite, la théorie des rôles est expliquée à l'aide du modèle théorique d'acquisition de rôles proposé par Katz et Kahn (1978).

2.2.1 L'organisation, un système social ouvert

Selon Katz et Kahn (1978), le concept de système ouvert est directement emprunté à la biologie et a été adapté à la sociologie par Von Bertalanffy, en 1956. Il se définit comme un ensemble d'éléments en relation entre eux et avec leur environnement (Rouleau, 2007: 40). Il fonctionne selon un processus récurrent d'intrants, de transformations et d'extrants, suivi d'une boucle de rétroaction. Plusieurs systèmes coexistent dans l'environnement. Il importe donc de pouvoir les distinguer les uns des autres. De fait, un système se définit par ses frontières en amont et en aval, soit la réception des intrants et la production d'extrants (Katz et Kahn, 1978). Le système ouvert est composé de plusieurs sous-systèmes et de cellules qui lui permettent de transformer l'énergie provenant des intrants en biens transactionnels (les extrants) (Rouleau, 2007: 40). La Figure 3 - Représentation d'un processus systémique ouvert – illustre une version simple de ce processus.

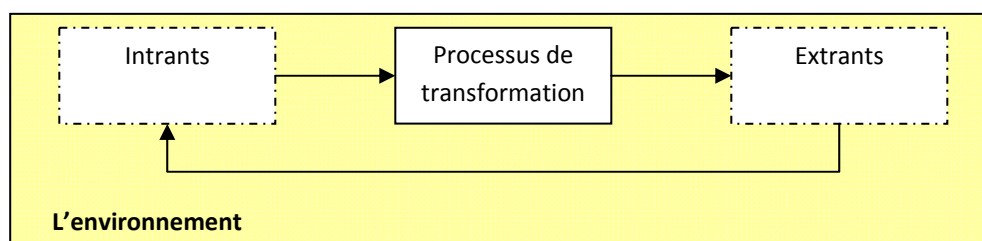


Figure 3 - Représentation d'un processus systémique ouvert³⁶

Organizations, Kahn se distingue pour son expertise en administration de sondages et pour son travail sur la santé et le bien-être des employés dans les organisations (Ketterman, 1999; Michigan University, 1998).

³⁶. Inspiré de Katz et Kahn (1978) et de Rouleau (2007).

Cette conception de l'organisation comme un système ouvert fournit un cadre conceptuel approprié pour étudier les problèmes et comportements sociaux dans l'organisation, car elle permet de comprendre et d'expliquer divers phénomènes organisationnels (Katz et Kahn, 1978: 752). De plus, elle présente l'avantage de s'appliquer aux phénomènes dynamiques, récurrents et cycliques présents dans l'organisation (Katz et Kahn, 1978: 752).

2.2.1.1 Composantes de l'organisation

En tant que système social, l'organisation se compose de trois principaux éléments : le rôle joué³⁷ par ses membres (individus), les normes et les valeurs qui encadrent les rôles de chacun. Ces trois concepts sont abordés plus loin dans le présent document, à la section portant sur le modèle d'acquisition de rôles. Pour l'instant, notons simplement que les normes se définissent comme les attentes générales quant aux rôles d'un sous-système en particulier et que les valeurs représentent une valorisation plus idéologique (une justification) des normes (Katz et Kahn, 1978: 43). Soulignons également qu'un élément distingue le système social du système biologique : l'absence de structure formelle (au sens biologique du terme)³⁸. Les biens matériels, comme les immeubles ou les équipements, ne constituent donc pas la structure de l'organisation (Katz et Kahn, 1978: 6). C'est l'être humain qui en est la principale composante. Il assure également la mise en place des structures de transfert d'énergie dans le système au moyen de la communication, de l'influence, du leadership et du conflit (Katz et Kahn, 1978: 758).

³⁷. Il s'agit d'une traduction libre de l'expression « *role behavior* » (Katz et Kahn, 1978: 196).

³⁸. Dans la métaphore de l'organisme (sous-jacent à la conception de l'organisation comme un système ouvert), l'être humain est perçu comme une cellule ou comme un sous-système de l'organisation (Katz et Kahn, 1978; Morgan, 1999; Rouleau, 2007).

En plus d'être vue comme un système, l'organisation est perçue comme une structure de rôles soutenue par les individus. Selon Katz et Kahn (1978: 755), « toute l'organisation peut être vue comme un ensemble cohérent de rôles ou de groupes d'activités attendues des individus »³⁹. Cela implique que les rôles s'établissent et sont assumés par des individus et par des groupes d'individus dans l'organisation.

Par ailleurs, trois forces tiennent ce système de rôles en place. Elles sont associées aux deux autres composantes de l'organisation, soit les demandes de tâches associées aux normes de même que les valeurs partagées et le respect des règles liées aux valeurs.

2.2.1.2 Efficacité et efficience

On dit que l'organisation est efficiente si le rapport entre les extrants et les intrants est maximisé. Par ailleurs, Katz et Kahn (1978) élaborent plusieurs aspects du concept d'efficience. Ainsi, l'organisation est efficiente s'il y a maximisation des retours à l'organisation par tous les moyens possibles pour une période de temps donnée. Quant à l'individu, porteur des composantes de l'organisation, il est efficient si sa santé et son bien-être sont à leur maximum. En ce sens, la santé et le bien-être des membres de l'organisation peuvent être considérés comme un extrant de l'organisation (Katz et Kahn, 1978: 759).

2.2.2 Modèle d'acquisition de rôles

La collaboration de l'organisation dans le système social se développe autour d'un concept central, soit le rôle organisationnel conceptualisé dans sa pluralité et nommé

³⁹. Traduction libre

« l'ensemble de rôles »⁴⁰ par Katz et Kahn (1978). Cela implique une prémisse importante de la théorie des rôles, à savoir qu'un individu porte de nombreux rôles tant personnels que professionnels (Montgomery, 1998: 97). Pour Katz et Kahn (1978), le concept d'ensemble de rôles permet de conceptualiser les fonctions organisationnelles comme des structures d'influence, de motivation et d'interdépendance de divers événements. L'ensemble de rôles permet aussi de conceptualiser le passage d'un niveau d'analyse à un autre, soit des structures (niveaux) organisationnelles ou fonctionnelles à l'échelle individuelle. Cela implique de comprendre quels individus et quelles fonctions influencent et participent à l'ensemble de rôles d'un certain individu placé dans un contexte donné (Katz et Kahn, 1978: 219).

Le modèle d'acquisition des rôles que jouent les membres de l'organisation permet d'articuler la théorie des rôles dans un contexte donné. Voici les grandes lignes de ce modèle théorique : les actions d'un individu receveur de rôles⁴¹ sont dictées par sa perception des signaux lancés par les lanceurs de rôles⁴² organisationnels. Ces derniers ont leur propre perception des rôles que doit jouer le receveur (rôles attendus⁴³) et ils sont eux-mêmes influencés par certains des facteurs organisationnels. Les lanceurs de rôles envoient donc des signaux (rôles signalés⁴⁴) au receveur pour communiquer leurs attentes quant aux rôles que ce dernier (le receveur) doit jouer dans l'organisation. Les rôles signalés peuvent correspondre ou non aux rôles attendus. L'individu qui reçoit les signaux du lanceur de rôles

⁴⁰. Traduction libre de l'expression « *role set* » (Katz et Kahn, 1978 : 219).

⁴¹. Traduction libre de l'expression « *focal person* » (Katz et Kahn, 1978: 196).

⁴². Traduction libre de l'expression « *role senders* » (Katz et Kahn, 1978: 196).

⁴³. Traduction libre de l'expression « *role expectations* » (Katz et Kahn, 1978: 196).

⁴⁴. Traduction libre de l'expression « *sent role* » (Katz et Kahn, 1978: 196).

développe ainsi sa propre perception des rôles qu'il doit tenir pour répondre aux attentes communiquées dans les rôles signalés (rôles reçus⁴⁵). Cette perception dicte normalement l'ensemble des actions de l'individu, établissant ainsi les rôles joués⁴⁶. Cet individu renvoie ensuite un signal au lanceur et vient influencer à son tour les rôles attendus par ce dernier, créant ainsi une boucle de rétroaction. De plus, certaines caractéristiques personnelles et certains facteurs interpersonnels viennent influencer les différents rôles tant chez le lanceur que chez le receveur et alimenter de possibles rôles conflictuels. Cela force le receveur à élaborer et à appliquer des stratégies de gestion de rôles conflictuels qui agiront sur les rôles joués (Katz et Kahn, 1978). La Figure 4 - Modèle d'acquisition de rôles de Katz et Kahn (1978, 198)– illustre le modèle théorique tel que les auteurs le présentent.

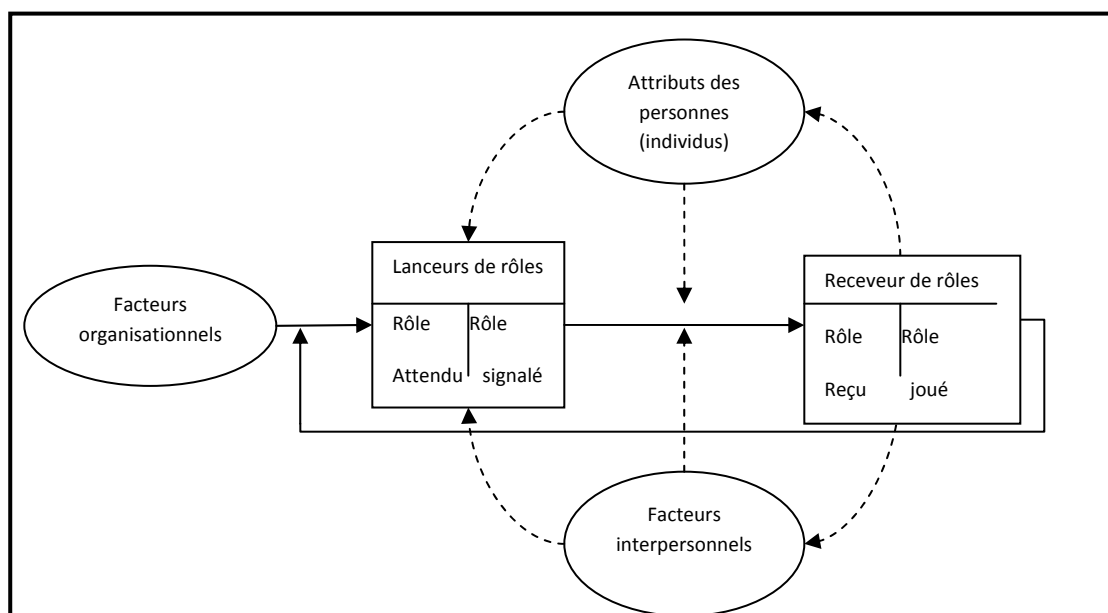


Figure 4 - Modèle d'acquisition de rôles de Katz et Kahn (1978, 198)

⁴⁵. Traduction libre de l'expression « *received role* » (Katz et Kahn, 1978: 196).

⁴⁶. Traduction libre de l'expression « *role behavior* » (Katz et Kahn, 1978: 196).

2.3 Stratégies de gestion des rôles conflictuels

L'étude des stratégies de gestion des rôles conflictuels est mise en évidence dans le courant de recherche dit « féministe ». Elle s'est amorcée avec l'étude de Hall (1972) sur le comportement des femmes ayant une carrière professionnelle en réaction aux multiples facettes de leur vie. Depuis, cette étude est considérée comme une référence en matière de stratégie de gestion des rôles conflictuels par de nombreux chercheurs (Wiersma, 1994: 211). Ainsi, la section sur la gestion des rôles conflictuels du cadre conceptuel de la présente thèse est directement inspirée de cette étude, en particulier de la typologie des stratégies de gestion des rôles conflictuels proposée par Hall (1972).

Cependant, avant d'aller plus loin, il importe de définir quelques concepts établis. Il y a conflit de rôles (ou présence de rôles conflictuels) si « au moins deux rôles à jouer surviennent simultanément de sorte que le fait de remplir l'un de ces rôles rend difficile l'accomplissement de l'autre rôle⁴⁷ » (Katz et Kahn, 1978: 204)⁴⁸. On distingue quatre types de rôles conflictuels en fonction de leur source. Le premier type de conflit est le « conflit interlanceurs⁴⁹ », qui survient lorsque les attentes des différents lanceurs entrent en conflit les uns avec les autres. Le deuxième type est le « conflit intralanceurs⁵⁰ »; il se manifeste s'il existe un conflit entre les attentes d'un même lanceur de rôles. Quant au troisième type, le « conflit interrôles⁵¹ », il survient lorsque les attentes pour un rôle particulier entrent en conflit avec celles liées à un

⁴⁷. Traduction libre

⁴⁸. Cette définition est reprise par plusieurs auteurs, dont Jones et Deckro (1993), Grover (1993), Bamber, Snowball et Tubbs (1989) et Senatra (1980).

⁴⁹. Traduction libre

⁵⁰. Traduction libre

⁵¹. Traduction libre

autre rôle tenu par la même personne. Par exemple, des attentes pour un rôle que la personne joue dans sa vie personnelle, comme celui d'être parent, peuvent entrer en conflit avec celles associées au poste que cette personne occupe au travail. C'est ce type de conflit de rôles qui intéresse Hall (1972). Le quatrième et dernier type est le « conflit éthique⁵² », qui survient lorsque les attentes reçues, quant à un rôle donné, entrent en conflit avec les valeurs et la morale du receveur de rôles (Jones et Deckro, 1993: 218).

Devant la diminution du nombre de femmes occupant des postes de professionnelles ou de techniciennes entre 1940 et 1968, Hall (1972) s'est intéressé aux raisons qui pouvaient expliquer ce phénomène. Un débat faisait alors rage concernant les difficultés que les femmes mariées éprouvaient à concilier leur rôle de mère de famille et celui de femme sur le marché du travail (conciliation travail-famille des femmes mariées). Alors qu'auparavant la recherche empirique sur la théorie des rôles était orientée vers la nature des conflits de rôles, leurs causes et leurs conséquences, Hall (1972) constate et accepte le fait que les rôles conflictuels sont présents dans la vie des femmes de carrière mariées. À la lumière de ces informations, il propose plutôt d'observer les stratégies d'adaptation à ces rôles conflictuels et d'évaluer la satisfaction que les femmes retirent de ces stratégies (Hall, 1972: 471).

Il suggère que l'identité des femmes est constituée de multiples sous-identités : l'épouse, l'employée, la mère et la maîtresse de maison. Son modèle indique que ces sous-identités ont peu de choses en commun même si elles s'entrecroisent. S'inspirant des travaux de Levinson (1959) et de ceux de Kahn *et al.* (1964), Hall

⁵². Traduction libre

conceptualise le rôle au pluriel et associe un rôle à chaque sous-identité. Ainsi, on trouve les rôles suivants dans son modèle : le rôle d'épouse, d'employée, de mère et de maîtresse de maison. Hall (1972: 472) considère que le rôle est un « concept parapluie » qui inclut la perception des femmes quant aux demandes reçues, leur conception personnelle des rôles à jouer et leur comportement.

À partir des réponses obtenues lors de la remise d'un questionnaire d'enquête à 450 femmes et auquel le taux de réponse a été de 58 %, Hall (1972) a élaboré un modèle de stratégies de gestion des rôles conflictuels sur la base des travaux de Katz et Kahn (1978) et de Levinson (1959). Ce modèle s'articule autour de trois types de stratégies : la redéfinition structurelle, la redéfinition personnelle et l'ajustement des rôles joués. Le type I, la redéfinition structurelle, comprend les stratégies visant à modifier les attentes du lanceur de rôles. Ce type de stratégie est caractérisé par la négociation de rôles avec le lanceur et par les tentatives de changer certains éléments environnementaux pour modifier ou diminuer ses attentes. Cinq tactiques particulières sont associées à ce type de gestion des rôles conflictuels. Le type II, la redéfinition personnelle, implique de modifier son attitude à l'égard des attentes perçues comme étant conflictuelles. Il s'agit d'un travail sur soi, d'une forme d'internalisation des attentes. Ce type de stratégie comporte six tactiques particulières. Quant au type III, l'ajustement des rôles joués, il s'agit de la stratégie passive de résignation, que Kroeber (Kroeber 1963 cité dans Hall, 1972: 484) considère davantage comme une stratégie de défense que comme une stratégie de gestion. L'individu ne fait rien pour gérer les rôles conflictuels. Il les accepte comme une fatalité. Il essaie donc de satisfaire à toutes les attentes en travaillant plus vite et

plus longtemps, sans se questionner davantage. Ce type de stratégie est caractérisé par trois tactiques particulières. Le Tableau VIII - Stratégies de gestion de rôles conflictuels - présente les trois types de stratégies de gestion des rôles conflictuels et les tactiques particulières qui y sont associées⁵³.

Type de stratégie de gestion des rôles conflictuels	Tactiques de gestion des rôles conflictuels	Complément d'information
Type I Redéfinition structurelle (négociation)	A. Éliminer ou ajouter des activités particulières aux rôles joués.	Il ne s'agit pas de redéfinir complètement le rôle joué, mais de modifier certaines activités qu'il exige.
	B. Obtenir un soutien externe pour assumer les différents rôles.	Il s'agit de faire réaliser certaines activités par une ressource externe au processus visé.
	C. Obtenir de l'aide du lanceur de rôles pour réussir à réaliser les activités liées aux rôles joués.	L'aide peut consister en l'obtention de ressources supplémentaires (temps, argent, personnel qualifié, etc.).
	D. Résoudre le conflit par une redéfinition des attentes quant aux rôles joués en discutant ouvertement avec le lanceur de rôles jusqu'à l'obtention d'un consensus.	Le conflit fait l'objet d'une discussion ouverte.
	E. Intégrer les rôles en améliorant sa compréhension des raisons qui expliquent les attentes des lanceurs de rôles.	Il ne s'agit pas de se résigner, mais plutôt d'opter pour une attitude ouverte laissant place à une compréhension globale de la situation.
	F. Changer la définition « sociale » des rôles visés.	Il s'agit de poser des gestes qui visent à changer les attentes du lanceur de rôles en travaillant en amont du processus. Il s'agit de tenter de faire changer la définition des rôles véhiculée dans la société ou d'en dénoncer les éléments qui ne conviennent pas au receveur de rôles.

⁵³. Ce tableau reprend les deux premières colonnes (traduction libre) du tableau 1 de Hall (1972: 478). Pour chaque tactique définie par Hall (1972), une explication est ajoutée dans la colonne « complément d'information ».

Type de stratégie de gestion des rôles conflictuels	Tactiques de gestion des rôles conflictuels	Complément d'information
Type II Redéfinition personnelle (internalisation)	A. Établir un ordre de priorité entre les différents rôles à jouer ou entre les activités à réaliser pour tenir un rôle particulier.	Il s'agit de tenter de tout faire en établissant des priorités afin de s'assurer que les activités les plus importantes sont réalisées ou que les rôles prédominants sont remplis.
	B. Séparer les différents rôles à jouer. Tenter d'en tenir un seul à la fois et éviter de devoir les jouer simultanément.	Il s'agit de compartimenter les activités en séparant les éléments conflictuels (faire une chose à la fois).
	C. Choisir de ne pas répondre à certaines attentes. Réduire les normes de qualité.	Il s'agit de ne pas chercher la perfection et d'accepter que les activités ne soient pas parfaitement menées compte tenu du contexte. Il peut s'agir aussi d'omettre consciemment certaines activités qui sont en général nécessaires pour jouer correctement les rôles attendus.
	D. Changer d'attitude ou en adopter une nouvelle au regard des rôles conflictuels à jouer.	Il s'agit d'adopter une attitude qui permet de mieux vivre avec les conflits de rôles.
	E. Éliminer complètement un ou plusieurs rôles.	Il s'agit de prendre la décision d'éliminer un rôle à jouer sans en discuter avec le lanceur de rôles.
	F. Jouer un rôle à la fois selon un système de rotation ou une planification détaillée.	Il s'agit de faire une rotation entre les rôles à jouer selon une planification justifiée par l'expérience antérieure. La répartition du temps consacré à chaque rôle peut être inégale.
	G. Cultiver son champ d'intérêt personnel et garder du temps pour soi (intégrer des attentes personnelles qui créent un autre rôle à jouer).	Cette stratégie vise à trouver un exutoire favorisant le mieux-être dans une situation de rôles conflictuels.
Type III Ajustement du rôle joué (résignation)	A. Tenter de mieux planifier les activités à réaliser afin de gagner en efficacité et de pouvoir répondre à toutes les attentes.	Il s'agit de réorganiser les activités à réaliser pour jouer tous les rôles en vue d'améliorer sa performance et de satisfaire ainsi à toutes les attentes.

Type de stratégie de gestion des rôles conflictuels	Tactiques de gestion des rôles conflictuels	Complément d'information
	B. N'adopter aucune stratégie de gestion des rôles conflictuels.	Il s'agit de ne rien faire pour gérer les conflits de rôles, d'être passif. Cela signifie que le receveur de rôles accepte la situation presque comme s'il s'agissait d'une fatalité.
	C. Travailler plus fort pour réussir à satisfaire à toutes les attentes.	Il s'agit de vouloir tout faire en travaillant tout simplement plus.

Tableau VIII - Stratégies de gestion de rôles conflictuels⁵⁴

2.4 Théorie des rôles et stratégies de gestion des rôles conflictuels : la recherche appliquée dans un contexte organisationnel

La théorie des rôles a servi de cadre théorique pour plusieurs études scientifiques dans un contexte organisationnel. Ces études ont préconisé ce cadre théorique pour observer différentes parties du modèle d'acquisition de rôles.

Alors que certaines recherches ont pour objectif de définir les déterminants personnels, professionnels ou organisationnels des conflits de rôles (Bamber, Snowball et Tubbs, 1989; Denis, Langley et Pineault, 2000; Grover, 1993; Harrell, Chewning et Taylor, 1986; Marginson et Bui, 2009; Pei et Davis, 1989; Randall, 1988; Senatra, 1980; Shenkar et Zeira, 1992; Van Peurse, 2005), d'autres études cherchent plutôt à comprendre les conséquences de ces conflits de rôles sur les individus et sur l'organisation. Il peut alors s'agir d'observer les stratégies de gestion des rôles conflictuels mises en œuvre par l'individu qui tient les rôles (le receveur de rôles) ou de cerner l'incidence des rôles conflictuels sur les rôles joués par le receveur ou sur son bien-être en tant qu'individu (Ahmad et Taylor, 2009; Byrne et

⁵⁴. Ce tableau est inspiré de Hall (1972: 478).

Pierce, 2007; Denis, Langley et Pineault, 2000; Grover, 1993; Harrell, Chewning et Taylor, 1986; Marginson et Bui, 2009; Randall, 1988; Senatra, 1980; Van Peurse, 2005; Verstegen *et al.*, 2007). Selon ce que nous savons, bien que Denis, Langley et Pineault (2000) aient cerné l'ensemble du modèle d'acquisition de rôles du nouveau dirigeant d'une organisation en mettant à profit plusieurs cadres théoriques, aucune des études recensées n'a tenté d'observer l'ensemble du modèle d'acquisition de rôles exactement comme Katz et Kahn (1978) l'ont modélisé.

Le Tableau IX - Travaux de recherche en organisation ayant la théorie des rôles ou les stratégies de gestion de rôles conflictuels comme cadre théorique – présente les études qui se sont inspirées de la théorie des rôles et des stratégies de gestion des rôles conflictuels pour expliquer les phénomènes observés. Les études y sont classées en ordre chronologique croissant en fonction du receveur des rôles étudié, puis des éléments du modèle d'acquisition de rôles observés. Les prochains paragraphes proposent d'ailleurs un survol de cette littérature, qui a été classée selon les receveurs de rôles suivants : auditeurs externes, auditeurs internes, gestionnaires (cadres intermédiaires et hauts dirigeants, contrôleurs (comptables de gestion) et autres professionnels.

Auteurs (année)	Receveur de rôles étudié	Éléments du modèle d'acquisition de rôles ou des stratégies de gestion de rôles conflictuels étudiés			Objectif général (méthodologie)	Principaux résultats
		Déterminants des rôles conflictuels	Conséquences des rôles conflictuels ou déterminants du rôle joué	Stratégies de gestion des rôles conflictuels		
Senatra (1980)	Auditeur externe	X	X		Connaître les déterminants organisationnels et les conséquences des rôles conflictuels sur les auditeurs externes expérimentés d'importantes firmes comptables. (Questionnaire d'enquête rempli par des auditeurs externes d'une grande firme comptable)	Les facteurs organisationnels qui déterminent la fréquence des rôles conflictuels chez les auditeurs externes sont : la violation de la chaîne de commande (relation positive), la structuration (standardisation) de la méthode d'audit (relation négative) et la suppression ou la rétention d'information (relation positive). Les rôles conflictuels sont associés à l'impression de vivre du stress au travail.
Bamber, Snowball et Tubbs (1989)	Auditeur externe	X			Déterminer dans quelle mesure le degré de structuration de la méthode d'audit influence la perception des auditeurs externes expérimentés quant à la présence de rôles conflictuels. (Questionnaire d'enquête rempli par les auditeurs externes de quatre grandes firmes comptables, deux firmes avec des méthodes structurées et deux firmes avec des méthodes dites non structurées)	L'impression de vivre du stress au travail à cause de la présence de rôles conflictuels est influencée d'une manière importante par le degré de structuration de la méthode d'audit de la firme.

Auteurs (année)	Receveur de rôles étudié	Éléments du modèle d'acquisition de rôles ou des stratégies de gestion de rôles conflictuels étudiés			Objectif général (méthodologie)	Principaux résultats
		Déterminants des rôles conflictuels	Conséquences des rôles conflictuels ou déterminants du rôle joué	Stratégies de gestion des rôles conflictuels		
Harrell, Chewning et Taylor (1986)	Auditeur interne	X	X		<p>Examiner les variables associées à la présence des conflits de rôles issus d'attentes différentes entre l'organisation et l'appartenance à l'IIA.</p> <p>Examiner les conséquences de la présence des rôles conflictuels.</p> <p>(Étude réalisée au moyen de questionnaires d'enquête écrits et envoyés à 67 auditeurs internes américains employés dans différentes banques. Le taux de réponse est de 88 %, soit 59 réponses.)</p>	<p>Plus les auditeurs internes sont en poste depuis longtemps dans l'organisation, moins il y a de rôles conflictuels.</p> <p>L'appartenance à l'IIA augmente la présence de rôles conflictuels.</p> <p>Plus il y a de rôles conflictuels, plus il y a d'insatisfaction chez les auditeurs internes</p>
Pei et Davis (1989)	Auditeur interne	X	X		<p>Examiner les relations entre le statut organisationnel, la fonction d'audit interne et les rôles conflictuels.</p> <p>(Étude réalisée au moyen de questionnaires d'enquête écrits remplis en personne et devant un chercheur, par 45 auditeurs internes américains employés dans 17 organisations différentes.)</p>	<p>La présence des conflits de rôles issus d'attentes différentes entre l'organisation et l'appartenance à l'IIA est influencée par la place de la fonction d'audit interne dans l'organisation (<i>organizational structure</i>).</p>

Auteurs (année)	Receveur de rôles étudié	Éléments du modèle d'acquisition de rôles ou des stratégies de gestion de rôles conflictuels étudiés			Objectif général (méthodologie)	Principaux résultats
		Déterminants des rôles conflictuels	Conséquences des rôles conflictuels ou déterminants du rôle joué	Stratégies de gestion des rôles conflictuels		
Van. Peurseem (2005)	Auditeur interne			X	Comprendre comment un auditeur interne peut gérer les rôles conflictuels ou ambigus. (Étude de cas multiples dans six organisations néo-zélandaises.)	Les auditeurs internes qui présentent les trois caractéristiques suivantes semblent mieux gérer les rôles conflictuels ou ambigus : l'appartenance à un ordre professionnel, la présence de communications formelles et informelles et la mesure selon laquelle l'auditeur interne détermine les rôles qu'il joue de façon autonome.
Ahmad et Taylor (2009)	Auditeur interne		X		Comprendre l'effet des rôles conflictuels et des rôles ambigus sur l'importance accordée à l'indépendance par les auditeurs internes. (Étude réalisée au moyen de questionnaires d'enquête écrits envoyés à des auditeurs internes de la Malaisie. Le taux de réponse est de 17,9 %, soit 101 réponses.)	Plus il y a présence de rôles conflictuels ou ambigus, moins l'auditeur interne malaisien accorde de l'importance à l'indépendance.
Randall (1988)	Gestionnaire	X		X	Observer dans quelle mesure les rôles personnels entrent en conflit avec les rôles professionnels que doivent	Les gestionnaires séparent leur vie professionnelle de leur vie personnelle. Cela signifie qu'ils ne perçoivent pas de conflits

Auteurs (année)	Receveur de rôles étudié	Éléments du modèle d'acquisition de rôles ou des stratégies de gestion de rôles conflictuels étudiés			Objectif général (méthodologie)	Principaux résultats
		Déterminants des rôles conflictuels	Conséquences des rôles conflictuels ou déterminants du rôle joué	Stratégies de gestion des rôles conflictuels		
					assumer les individus qui travaillent comme gestionnaires. Observer dans quelle mesure l'identification des gestionnaires à l'entreprise pour laquelle ils travaillent influence la gestion des conflits qu'ils perçoivent entre leurs rôles personnels et professionnels. (Questionnaire d'enquête rempli par les gestionnaires d'une grande université américaine)	importants entre leurs rôles personnels et professionnels. Les résultats ne sont pas significatifs concernant l'influence que peut avoir l'identification du gestionnaire à l'entreprise pour laquelle il travaille.
Shenkar et Zeira (1992)	Haut dirigeant dans une coentreprise internationale	X			Étudier les déterminants personnels et organisationnels des rôles conflictuels chez les présidents-directeurs généraux de coentreprises internationales. (Entrevues avec des présidents-directeurs généraux)	Plus le président-directeur général a de l'expérience (en nombre d'années), moins il perçoit la présence de rôles conflictuels. Plus la coentreprise appartient à un grand nombre de firmes, moins le président-directeur général perçoit la présence de rôles conflictuels.
Denis, Langley et Pineault (2000)	Gestionnaire (président-directeur général)	X	X	X	Comprendre le processus d'acquisition de rôles du nouveau président-directeur général dans l'organisation sous	Le processus d'intégration d'un nouveau dirigeant est dynamique et implique plusieurs acteurs. Bon nombre de stratégies sont

Auteurs (année)	Receveur de rôles étudié	Éléments du modèle d'acquisition de rôles ou des stratégies de gestion de rôles conflictuels étudiés			Objectif général (méthodologie)	Principaux résultats
		Déterminants des rôles conflictuels	Conséquences des rôles conflictuels ou déterminants du rôle joué	Stratégies de gestion des rôles conflictuels		
					deux perspectives : celle de l'organisation et celle du nouveau dirigeant. (Étude de cas dans un hôpital)	adoptées par le dirigeant. Elles sont nommées le « style coopératif » et le « style directif ». Ces stratégies ont de l'influence l'une sur l'autre.
Marginson et Bui (2009)	Gestionnaire (cadre intermédiaire)	X	X	X	Observer dans quelle mesure des attentes différentes et potentiellement conflictuelles perçues par les gestionnaires influencent leur perception quant à la présence de rôles conflictuels. Déterminer les conséquences des rôles conflictuels sur la manière dont les gestionnaires perçoivent leur performance. (Questionnaire d'enquête rempli par des cadres intermédiaires d'une grande entreprise en télécommunication)	Plus les différentes attentes perçues par les cadres intermédiaires sont susceptibles de créer des conflits (respect du budget, grande délégation de responsabilités et innovation), plus les cadres perçoivent des rôles conflictuels et moins ils se considèrent comme des gestionnaires performants. Plus le gestionnaire est expérimenté, plus il gère facilement les rôles conflictuels créés par les attentes conflictuelles.
Verstegen <i>et al.</i> (2007)	Contrôleur (comptable de gestion)		X		Connaître les déterminants personnels et organisationnels du rôle que le contrôleur joue dans l'organisation. (Questionnaire d'enquête rempli par des contrôleurs)	Le contrôleur joue deux rôles : celui de surveillant et celui de fournisseur d'information pertinente (le conseiller). Les déterminants principaux de ces deux rôles sont les suivants :

Auteurs (année)	Receveur de rôles étudié	Éléments du modèle d'acquisition de rôles ou des stratégies de gestion de rôles conflictuels étudiés			Objectif général (méthodologie)	Principaux résultats
		Déterminants des rôles conflictuels	Conséquences des rôles conflictuels ou déterminants du rôle joué	Stratégies de gestion des rôles conflictuels		
						Si le contrôleur est un expert-comptable et qu'il est extroverti, il aura davantage tendance à jouer le rôle de conseiller. Plus le contrôleur travaille dans une grande organisation et se situe à un niveau inférieur dans la hiérarchie organisationnelle, plus il aura tendance à jouer le rôle de surveillant.
Byrne et Pierce (2007)	Contrôleur (comptable de gestion)		X		Comprendre l'influence de la haute direction et des contrôleurs eux-mêmes sur le rôle que ces derniers jouent dans l'organisation. (Entrevues avec des cadres financiers et opérationnels de 16 organisations différentes dans le secteur manufacturier)	La haute direction influence le rôle que les contrôleurs jouent dans l'organisation. Les signaux conflictuels lancés par les cadres financiers et opérationnels influencent le rôle que les contrôleurs jouent dans l'organisation. Les styles de gestion des cadres influencent le rôle que les contrôleurs jouent dans l'organisation. Les contrôleurs eux-mêmes influencent le rôle qu'ils jouent dans l'organisation.

Auteurs (année)	Receveur de rôles étudié	Éléments du modèle d'acquisition de rôles ou des stratégies de gestion de rôles conflictuels étudiés			Objectif général (méthodologie)	Principaux résultats
		Déterminants des rôles conflictuels	Conséquences des rôles conflictuels ou déterminants du rôle joué	Stratégies de gestion des rôles conflictuels		
Grover (1993)	Professionnel dans l'organisation (infirmiers et infirmières)	X	X	X	<p>Comprendre dans quelles conditions les professionnels qui travaillent dans une organisation mentent ou ne mentionnent pas toutes leurs actions.</p> <p>(Questionnaire d'enquête rempli par des infirmiers et infirmières travaillant en milieu hospitalier, suivi d'une expérimentation)</p>	<p>Les infirmiers et infirmières ressentent une différence entre les attentes organisationnelles (attentes de la direction de l'hôpital) et les attentes professionnelles (attentes de l'Ordre des infirmières). La différence qu'ils perçoivent crée des rôles conflictuels dits « professionnels ».</p> <p>Les infirmiers et infirmières utilisent différentes stratégies de gestion de rôles conflictuels : le choix (choisir un des deux rôles et s'y conformer), l'abandon (démission ou demande de réaffectation) ou le mensonge (mensonge sur leurs actions ou omission volontaire de mentionner certains éléments dans leur rapport d'activité).</p> <p>Les infirmiers et infirmières qui ont un plus grand sens moral mentent moins que les autres. Ils ont plutôt tendance à se conformer au code de déontologie de leur profession.</p>

Auteurs (année)	Receveur de rôles étudié	Éléments du modèle d'acquisition de rôles ou des stratégies de gestion de rôles conflictuels étudiés			Objectif général (méthodologie)	Principaux résultats
		Déterminants des rôles conflictuels	Conséquences des rôles conflictuels ou déterminants du rôle joué	Stratégies de gestion des rôles conflictuels		
Tiezte (2002)	Professionnel télétravailleur			X	Comprendre comment les télétravailleurs gèrent leurs rôles personnels et professionnels à la maison. (Étude de cas réalisée auprès de télétravailleurs et leur famille)	Deux stratégies de gestion des rôles conflictuels sont ressorties de cette étude : l'intégration ou la séparation des rôles conflictuels.

Tableau IX - Travaux de recherche en organisation ayant la théorie des rôles ou les stratégies de gestion de rôles conflictuels comme cadre théorique

2.4.1 Auditeur externe

Les études qui ont été recensées et qui s'intéressent à l'auditeur externe portent essentiellement sur celui qui travaille dans les grandes firmes comptables (Bamber, Snowball et Tubbs, 1989; Senatra, 1980). Senatra (1980) a fait remplir un questionnaire d'enquête à des auditeurs expérimentés d'une grande firme d'experts-comptables américaine répartis dans huit bureaux différents afin de définir les déterminants organisationnels des rôles conflictuels. Il a également cherché à en savoir davantage sur les conséquences des rôles conflictuels. Les réponses obtenues indiquent que quelques facteurs organisationnels influencent les rôles conflictuels que les auditeurs chevronnés assument. En fait, moins la hiérarchie est respectée, plus il y a d'attentes au regard des rôles à jouer, parce que cela augmente l'incertitude de l'auditeur quant aux rôles qu'il doit jouer et crée des conflits de rôles (Senatra, 1980: 600). Par contre, le degré de structuration et de standardisation de la méthode d'audit que la firme privilégie semble avoir l'effet inverse et tend à diminuer la perception de rôles conflictuels. Ici, plus la méthode d'audit est structurée et standardisée, moins il y a d'incertitude entourant les tâches liées aux rôles à jouer (Senatra, 1980: 600). De même, plus l'auditeur a une bonne perception de l'existence de rôles conflictuels, plus il dit vivre du stress au travail (Senatra, 1980: 599). Ces résultats sont cohérents avec les hypothèses posées précédemment sur la base de la théorie des rôles (Senatra, 1980: 600). Par contre, les relations entre les rôles conflictuels vécus par l'auditeur interne, sa satisfaction au travail et sa volonté de changer de travail n'ont pu être démontrées.

Quelques années plus tard, Bamber, Snowball et Tubbs (1989) ont repris l'étude de Senatra (1980) en concentrant leurs efforts sur l'incidence du degré de structuration et de standardisation de la méthode d'audit sur les rôles conflictuels que jouent les auditeurs externes de deux grandes firmes d'experts-comptables. Bamber, Snowball et Tubbs (1989: 286) affirment que les rôles conflictuels ont des conséquences néfastes sur le stress, sur la rotation du personnel et sur la performance individuelle et organisationnelle et ils avancent que les travaux de recherche de Senatra (1980) ne permettent pas de tirer des conclusions fiables sur les déterminants des rôles conflictuels. Leur argumentation repose sur deux points. D'abord, ils prétendent qu'en ayant questionné les auditeurs expérimentés provenant d'une seule firme, la validité externe des résultats publiés par Senatra (1980) n'est pas suffisamment démontrée, et cela, malgré le taux élevé de réponses. Ensuite, ils croient que plus d'une étude serait nécessaire avant de tirer des conclusions valables sur les déterminants des rôles conflictuels assumés par les auditeurs.

Bamber, Snowball et Tubbs (1989) ont fait remplir un questionnaire d'enquête à des auditeurs expérimentés de quatre grandes firmes d'experts-comptables. Deux firmes avaient une méthode d'audit très structurée et standardisée, alors que les deux autres firmes adoptaient une méthode d'audit peu structurée et peu standardisée. En tout, 67 formulaires provenant des deux firmes aux méthodes structurées et 54 questionnaires provenant des autres firmes ont été retournés dûment remplis (taux de réponse d'environ 90 %). Les résultats indiquent notamment que plus la méthode d'audit est structurée et standardisée, moins il y a de rôles conflictuels, ce qui va dans le même sens que les résultats obtenus par Senatra (1980).

Plusieurs années auparavant, à la suite d'une enquête menée auprès de plus de 250 auditeurs externes répartis dans 40 firmes différentes, Sorensen et Sorensen (1974) avaient déjà conclu que les auditeurs au service des grandes firmes comptables percevaient des rôles conflictuels à cause de la différence entre les attentes créées, d'une part, par les prérogatives d'affaires de la firme caractérisées par la nécessité de faire des profits et, d'autre part, par les exigences du code de déontologie de leur ordre professionnel qui vont à l'encontre de cette recherche de profits financiers (Sorensen et Sorensen, 1974: 105). Ces auteurs ont notamment indiqué que les professionnels ayant de grands idéaux de carrière ressentaient davantage le conflit entre ces deux rôles (Sorensen et Sorensen, 1974: 105).

Plus récemment, McCracken, Salterio et Gibbins (2008) ont publié une étude sur le processus relationnel de négociation entre le client et l'auditeur externe. Pour étudier le phénomène d'acquisition de rôles durant la négociation, ces chercheurs se sont appuyés sur un autre cadre théorique inspiré de la psychosociologie : la position sociale en négociation. En fait, ils se sont intéressés en particulier à la gestion de la relation entre l'auditeur et le client ainsi qu'aux rôles joués par l'auditeur lors du processus de négociation des états financiers avec le client.

Les données de leur étude proviennent d'entrevues réalisées avec des groupes formés de deux personnes : un associé d'une firme d'experts-comptables et un vice-président aux finances (leurs clients). Les résultats de cette étude montrent que le client détermine les rôles joués par l'auditeur. En fait, si le client consulte l'auditeur avant que les transactions ne soient effectuées, il impose à l'auditeur de tenir le rôle « d'expert-conseil ». Par contre, si le client l'informe après que les transactions aient

été réalisées, il incite l'auditeur à jouer le rôle de « policier » puisqu'il ne peut intervenir en amont de l'action de son client.

Selon la théorie des rôles, on peut conclure que le vice-président aux finances est un lanceur de rôles et que l'auditeur est le receveur de rôles, puisque ce dernier adapte son comportement au signal que son client reçoit (McCracken, Salterio et Gibbins, 2008: 362 - 363). De plus, les résultats indiquent que l'associé responsable de l'audit joue un troisième rôle : celui de « gestionnaire de la relation avec le client ». Cela signifie que l'associé doit faire en sorte que son client apprécie sa relation avec la firme pour qu'il continue à lui attribuer des contrats lucratifs (McCracken, Salterio et Gibbins, 2008: 364). Ces rôles peuvent entrer en conflit les uns avec les autres lors de l'audit des états financiers.

Une forme de stratégie de gestion des rôles conflictuels est apparue lorsque certains associés, préférant jouer le rôle de conseiller plutôt que celui de « policier », ont adopté des tactiques visant à modifier le comportement de leur client. Selon la typologie des stratégies de gestion des rôles conflictuels de Hall (1972), ces tactiques correspondent à celles du type I (la redéfinition structurelle), car les associés tentent de modifier les attentes du lanceur de rôles pour changer le rôle qu'ils jouent eux-mêmes. Ces résultats démontrent le potentiel explicatif de la théorie des rôles et des stratégies de gestion des rôles conflictuels concernant les rôles de l'auditeur externe.

Les résultats indiquent également que les firmes sont au fait des multiples rôles que doivent jouer leurs associés. En effet, la direction d'une firme a remplacé, par d'autres associés qui répondent davantage aux attentes exprimées par le client, certains de ses associés qui voulaient modifier leur relation avec leurs clients

(McCracken, Salterio et Gibbins, 2008: 380). Toutefois, les associés résignés à devoir respecter et combler les attentes du client n'ont pas été remplacés par d'autres. Est-ce dire qu'un auditeur docile, qui adopte une stratégie de gestion des rôles conflictuels de type III, soit la résignation (Hall, 1972), choisit une meilleure stratégie de survie au sein de la firme comptable? Les travaux de recherche répertoriés ne permettent pas de répondre à cette question. Cependant, les résultats de l'étude de McCracken, Salterio et Gibbins (2008) et les questionnements qu'ils laissent en suspens illustrent le potentiel explicatif de la théorie des rôles et des stratégies de gestion de rôles conflictuels dans l'étude des rôles de l'auditeur externe.

En dépit du nombre limité d'études recensées portant sur l'auditeur externe en tant que receveur de rôles, il apparaît que la perception de l'auditeur externe, quant aux différents rôles qu'il doit jouer, est influencée par plusieurs déterminants organisationnels, dont le degré de structuration et de standardisation des méthodes d'audit. Les différentes attentes à la fois de leur ordre professionnel, dont l'objectif est en théorie de protéger le public, et de la firme comptable, qui cherche plutôt à réaliser des profits, semblent également contribuer à l'apparition de rôles conflictuels chez l'auditeur externe.

2.4.2 Auditeur interne

Quelques études s'intéressant aux rôles conflictuels de l'auditeur interne ont été recensées. Déjà, en 1986, Harrell, Chewning et Taylor ont publié une note de recherche qui présente une étude menée au moyen d'un questionnaire d'enquête qu'ils ont remis à des auditeurs internes travaillant dans le secteur bancaire aux États-Unis. En tout, 59 questionnaires ont été remplis, ce qui correspond à un taux de

réponse de 88 % (Harrell, Chewning et Taylor, 1986: 114). Leurs objectifs étaient d'examiner les variables associées à la présence des conflits de rôles issus d'attentes différentes entre l'organisation et l'appartenance à l'IIA et d'examiner les conséquences de la présence des rôles conflictuels. Premièrement, leurs résultats indiquent que plus les auditeurs internes sont en poste depuis longtemps dans l'organisation, moins il y a de rôles conflictuels. De plus, l'appartenance à l'IIA augmente la présence de rôles conflictuels provoqués par un écart entre les attentes professionnelles et organisationnelles (Harrell, Chewning et Taylor, 1986: 118). Deuxièmement, leurs résultats montrent que plus il y a de rôles conflictuels, plus les auditeurs internes semblent insatisfaits de leur travail. Cette insatisfaction serait un facteur déterminant du roulement de personnel chez les auditeurs internes (Harrell, Chewning et Taylor, 1986: 118).

Pei et Davis (1989) ont conduit une étude similaire, dans le but d'examiner les relations entre le statut organisationnel, la fonction d'audit interne et les rôles conflictuels. Leur recherche a aussi été effectuée à l'aide d'un questionnaire d'enquête. Ces questionnaires ont été remis en personne par un des chercheurs de l'équipe et devaient être remplis par le répondant devant le chercheur. En tout, 45 auditeurs internes américains, employés dans 17 organisations différentes, ont rempli le questionnaire d'enquête, ce qui équivaut à un taux de réponse de 100 %. Les résultats de leur étude indiquent que la présence de conflits de rôles est influencée par le positionnement organisationnel de la fonction d'audit interne, de même que par les liens hiérarchiques qui en découlent.

Van Peursem (2005) a tenté de comprendre comment un auditeur interne peut gérer les rôles conflictuels ou ambigus. Pour ce faire, elle a effectué une étude de cas multiples dans six organisations néo-zélandaises. Les données de l'étude de cas de Van Peursem (2005) proviennent de deux sources, soit de six entrevues individuelles avec des auditeurs internes et de l'analyse documentaire. Au départ, cette étude suppose que les rôles attendus sont de deux ordres. Le premier rôle attendu est induit par la direction de l'organisation, c'est le rôle de conseiller. Le second rôle attendu est issu de l'appartenance à la profession d'auditeur, c'est le rôle d'auditeur indépendant (Van Peursem, 2005: 494). Ses résultats indiquent que les auditeurs internes s'identifiant davantage en tant que membre de la profession d'auditeur semblent mieux gérer les rôles conflictuels. Ensuite, la présence d'un réseau de communication formelle ou informelle⁵⁵ favorise la gestion de ces deux rôles, car ce réseau facilite la compréhension mutuelle entre l'auditeur interne et ses interlocuteurs. Van Peursem (2005: 489 et 509) souligne que plus l'auditeur interne détermine les rôles qu'il joue de façon autonome, plus sa gestion des rôles conflictuels s'en trouve facilitée, car les conflits sont alors limités à la source.

Ahmad et Taylor (2009) ont cherché à comprendre l'incidence des rôles conflictuels ou ambigus sur l'importance accordée à l'indépendance par les auditeurs internes malaisiens. Prenant appui sur la théorie des rôles (Katz et Kahn, 1978) et sur les études de Harrell, Chewning et Taylor (1986) et de Pei et Davis (1989), Ahmad et

⁵⁵. Van Peursem (2005: 501 - 502) déclinent le réseau de communication en deux types : les communications formelles et les communications informelles. Les communications formelles comprennent l'ensemble des communications structurées telles que les rapports d'audit et les échanges verbaux entre les intervenants lors d'une réunion officielle. Les communications informelles comprennent plutôt les échanges verbaux non structurés. Par exemple, il peut s'agir d'un gestionnaire qui demande un conseil à l'auditeur interne par téléphone ou d'un échange entre l'auditeur interne et les gens de l'organisation dans la salle de repos ou au cours d'une activité sociale.

Taylor (2009) posent la prémisse que les rôles conflictuels sont présents à cause de la complexité de l'environnement dans lequel évolue l'auditeur interne (Ahmad et Taylor, 2009: 917). C'est grâce à une étude menée au moyen d'un questionnaire d'enquête envoyé à des auditeurs internes de la Malaisie et dont le taux de réponse a été de 17,9 %, soit 101 réponses, que ces auteurs tirent leur conclusion (Ahmad et Taylor, 2009: 905). Ils concluent que plus il y a présence de rôles conflictuels ou ambigus, moins l'auditeur interne malaisien se soucie de son indépendance.

Il semble donc que l'auditeur interne soit confronté à plusieurs rôles conflictuels. Les deux principaux rôles conflictuels qui ont été cernés sont le rôle de conseiller à la direction et le rôle d'auditeur indépendant (Van Peursem, 2005). Rappelons que Sarens, De Beelde et Everaert (2009) avancent quant à eux que l'auditeur interne joue un autre rôle, celui d'apporter un sentiment de confort aux membres du comité d'audit au regard de l'environnement de contrôle et des contrôles internes en général⁵⁶. Il semble aussi que plus les conflits de rôles sont présents, moins l'auditeur interne se préoccupe de son indépendance (Ahmad et Taylor, 2009). De même, plus les rôles conflictuels sont présents, moins les auditeurs internes semblent satisfaits de leur travail (Harrell, Chewning et Taylor, 1986). Plusieurs facteurs influençant la présence des conflits de rôles ont été définis. Notamment, la structure organisationnelle et le positionnement hiérarchique de la fonction d'audit interne (Pei et Davis, 1989; Van Peursem, 2005), l'appartenance à un ordre professionnel d'auditeurs tel que l'IIA et la période de temps depuis laquelle l'auditeur interne

⁵⁶. Cette étude est présentée au chapitre 1 lors de la recension des écrits relatifs aux relations entre l'audit interne et le comité d'audit car, la théorie des rôles n'y est pas préconisée comme fondement théorique.

occupe son poste (Harrell, Chewning et Taylor, 1986) sont les facteurs qui sont ressortis des écrits recensés.

2.4.3 Gestionnaire

La plupart des études qui ont fait appel en totalité ou en partie à la théorie des rôles s'intéressent au gestionnaire comme receveur de rôles. Ainsi, la recherche menée par Randall (1988) a pour objectif de déterminer si les rôles assumés par les gestionnaires dans l'organisation sont influencés par les rôles que doivent remplir les individus dans leur vie personnelle. Cette étude est directement inspirée des travaux de Hall (1972). La collecte de données a été effectuée au moyen d'une enquête auprès des gestionnaires d'une grande université américaine. Les résultats indiquent que les gestionnaires séparent leur vie personnelle de leur vie professionnelle. Les rôles qu'ils ont dans leur vie personnelle ne déterminent pas de manière significative les rôles qu'ils jouent dans leur vie professionnelle. Par ailleurs, le degré d'identification (forte identification ou faible identification) du gestionnaire à l'organisation pour laquelle il travaille n'a pas d'effet sur l'influence que sa vie personnelle exerce sur sa vie professionnelle.

Shenker et Zeira (1992) ont étudié les déterminants personnels et organisationnels de la perception de rôles conflictuels chez les hauts dirigeants d'entreprises internationales. Recueillies au moyen d'entrevues semi-dirigées avec 22 présidents-directeurs généraux de coentreprises internationales, les données indiquent qu'il existe une relation positive entre le nombre d'années d'expérience du président-directeur général et sa perception des rôles conflictuels qu'il doit assumer. L'influence des facteurs personnels tels que l'âge, le sexe et la formation ne s'est pas

révélée significative. À partir des données recueillies, les chercheurs ont conclu aussi qu'il existe une relation négative entre la perception du président-directeur général quant aux rôles conflictuels qu'il doit assumer et le nombre de propriétaires de la coentreprise. Bien que ce résultat soit contraire à l'hypothèse formulée, les auteurs ne tentent aucune explication à cet égard.

Marginson et Bui (2009) ont étudié les cadres intermédiaires en tant que receveurs de rôles. Les objectifs de leur recherche, menée au moyen d'un questionnaire d'enquête auprès de cadres intermédiaires d'une grande société du secteur des télécommunications, sont de deux ordres. Le premier objectif consiste à observer dans quelle mesure les différentes attentes à l'égard de leur poste sont perçues comme étant conflictuelles par les cadres intermédiaires. Le second objectif est de déterminer les conséquences de la présence de rôles conflictuels sur la façon dont le cadre intermédiaire perçoit sa propre performance. Les résultats indiquent que plus les attentes reçues sont considérées comme conflictuelles, plus le cadre intermédiaire perçoit la présence de rôles conflictuels. Par exemple, il peut s'agir de devoir innover tout en respectant un budget restreint qui limite l'innovation. En outre, plus il perçoit la présence de rôles conflictuels, moins le cadre intermédiaire se sent performant. Par ailleurs, comme les résultats de Senkar et Zeira (1992) le montrent, la perception de la présence de rôles conflictuels diminue avec l'augmentation du nombre d'années d'expérience du cadre intermédiaire.

Denis, Langley et Pineault (2000) ont mené une étude de cas dans un hôpital canadien. Ils ont élaboré un cadre conceptuel intégrant plusieurs cadres théoriques, dont la théorie des rôles. Les chercheurs ont conclu que l'acquisition de rôles du

nouveau dirigeant dans l'organisation est dynamique et que cette acquisition implique plusieurs acteurs outre le receveur de rôles (le nouveau directeur général de l'hôpital dans ce cas-ci). De même, les stratégies adoptées par le nouveau dirigeant au fil du processus ont une influence les unes sur les autres. Cela nous apprend que le processus d'acquisition de rôles d'un gestionnaire peut s'étendre sur plusieurs années et que les stratégies employées par celui-ci pour construire les rôles qu'il joue sont multiples et dynamiques dans le temps.

2.4.4 Contrôleur financier

Deux études publiées en 2007 se sont penchées sur le processus d'acquisition de rôles des contrôleurs financiers dans l'organisation. En s'appuyant sur la théorie des rôles, ces deux groupes de chercheurs se sont intéressés aux déterminants des rôles joués par le contrôleur dans l'organisation. Byrne et Pierce (2007) ont cherché à comprendre l'influence des cadres financiers et celle des cadres affectés aux opérations sur les rôles joués par le contrôleur. À la lumière de données recueillies au moyen d'entrevues menées avec 18 cadres financiers et 18 cadres affectés aux opérations de 16 entreprises manufacturières européennes de taille moyenne, les auteurs ont conclu que les cadres financiers et ceux affectés aux opérations influencent les rôles joués par le contrôleur. Ces deux groupes sont donc des lanceurs de rôles et les signaux qu'ils envoient sont parfois conflictuels, de sorte qu'ils incitent les contrôleurs qui les reçoivent à jouer des rôles conflictuels. Ces contrôleurs doivent donc gérer ces rôles conflictuels pour définir les rôles qu'ils doivent jouer. À la lumière de ces informations, Byrne et Pierce (2007: 469) affirment aussi que les contrôleurs influencent eux-mêmes les rôles qu'ils jouent dans l'organisation et que

leurs rôles dépendent de plusieurs facteurs organisationnels tels que le style de gestion et les attentes des divers groupes de gestionnaires. Ces résultats coïncident avec l'un des postulats de la théorie des rôles, à savoir que les lanceurs de rôles influencent les rôles que jouent finalement les receveurs de rôles.

Verstegen *et al.* (2007) se sont aussi intéressés aux contrôleurs en tant que receveurs de rôles. Ils ont tenté de définir les déterminants personnels et organisationnels des rôles joués par les contrôleurs dans l'organisation. Les données ont été recueillies au moyen d'un questionnaire d'enquête expédié à des étudiants ayant terminé des études universitaires en contrôle de gestion. En tout, 339 questionnaires ont été retournés aux chercheurs sur un total de 1300 (taux de réponse de 26 %). Deux types des rôles joués sont ressortis de ces données : le rôle de surveillant et celui de conseiller. Il apparaît que si les contrôleurs sont des experts-comptables, ils auront plus tendance à jouer le rôle de conseiller, alors que s'ils ne le sont pas, ils auront davantage tendance à jouer le rôle de surveillant. Le caractère extroverti des contrôleurs aurait le même effet sur les rôles qu'ils jouent. La position hiérarchique de la fonction de contrôleur aurait aussi un effet sur les rôles joués par les professionnels qui occupent cette fonction. Ainsi, plus la fonction de contrôleur se situe à un niveau inférieur de la hiérarchie organisationnelle, plus les professionnels qui occupent ce poste jouent le rôle de surveillants. Au contraire, plus la fonction se situe à un niveau hiérarchique élevé, plus les professionnels agissent comme conseillers. La taille de l'organisation aurait aussi une incidence sur les rôles joués par les contrôleurs. En fait, plus l'organisation est de grande taille, plus les contrôleurs surveillent les activités. À

l'inverse, plus l'organisation est de petite taille, plus les contrôleurs agissent comme conseillers.

Les résultats obtenus révèlent que les cadres sont des lanceurs de rôles qui influent sur le processus d'acquisition de rôles des contrôleurs. Aussi, plusieurs facteurs organisationnels influencent les rôles que jouent en fin de compte les contrôleurs, soit la taille de l'organisation, la formation des contrôleurs à titre d'experts-comptables et la position hiérarchique de la fonction de contrôleur. Certaines caractéristiques personnelles, notamment le caractère introverti ou extroverti des contrôleurs, semblent aussi influencer sur les rôles qu'ils jouent. Cependant, d'autres études sont nécessaires avant de tirer des conclusions définitives sur les éléments du processus d'acquisition de rôles des contrôleurs.

2.4.5 Professionnel

Outre les experts-comptables ou les gestionnaires, d'autres types de professionnels travaillent au sein des organisations. Plusieurs d'entre eux sont aussi aux prises avec des rôles conflictuels. Depuis quelque temps, on observe qu'un problème engendrant des conflits de rôles se pose avec l'émergence du télétravail, où les rôles personnels et professionnels entrent en conflit parce qu'ils sont exercés simultanément au domicile familial; autrefois, ce lieu était réservé aux activités liées aux rôles personnels (Tietze 2002). Dans une étude de cas réalisée auprès de trois télétravailleurs et leur famille, Tietze (2002) utilise une typologie des types de stratégies de gestion des rôles conflictuels différente de celle proposée par Hall (1972) pour comprendre comment les télétravailleurs gèrent les rôles conflictuels (professionnels et personnels). La typologie préconisée par Tietze (2002: 238)

distingue deux types de stratégies de gestion des rôles conflictuels : l'intégration ou la séparation des rôles conflictuels. En fait, le premier type de stratégie consiste à intégrer les rôles conflictuels en adoptant une attitude de « laisser-faire » sans dresser de frontières claires entre le rôle professionnel et le rôle personnel. Le second type de stratégie consiste plutôt à ériger des frontières claires entre les deux rôles. Il peut s'agir de réserver une zone précise de la maison au travail et de s'y conformer ou de déterminer des moments distincts pour les activités liées à un rôle ou à l'autre.

À la lecture des situations vécues par les trois télétravailleurs (Tietze 2002), on note une concordance entre les types I et II de Hall (1972)⁵⁷ et la stratégie de séparation ainsi qu'entre le type III de Hall (1972) et la stratégie d'intégration. En effet, les résultats indiquent que deux travailleurs ont opté pour la séparation des rôles en adoptant des stratégies semblables à celles qui caractérisent les stratégies de types I et II que Hall (1972) a proposées. Quant au troisième télétravailleur, il a plutôt choisi l'intégration des deux rôles conflictuels. Ainsi, Tietze (2002) observe que ce travailleur tente de faire le ménage, de travailler, de s'occuper des enfants et ainsi de suite dans le même temps et dans un même espace, alors que les deux autres essaient de séparer les deux rôles conflictuels à l'aide de moyens concrets : un bureau fermé à la maison avec interdiction aux enfants d'y entrer, des heures fixes de travail ou la négociation avec le conjoint quant aux responsabilités de chacun.

Grover (1993) a réalisé une étude sur le problème de la gestion des conflits de rôles chez les infirmiers et infirmières. Cette étude visait surtout à comprendre quelles conditions amènent les infirmiers et infirmières à mentir ou à ne pas inscrire tous

⁵⁷. Rappelons que le type I correspond à la négociation alors que le type II correspond à l'internalisation (Hall, 1972: 478). Le cas échéant, se référer à la section 2.3 de ce chapitre.

leurs actes lorsqu'ils rédigent leur rapport d'activités. Pour répondre à cette interrogation, un questionnaire a été distribué à des infirmiers et à des infirmières, puis une expérimentation a été réalisée.

Il est apparu que les infirmiers et infirmières se retrouvent coincés entre deux rôles conflictuels (Grover, 1993: 266-267). L'un des rôles est induit par leur appartenance à un ordre professionnel dont le code de déontologie véhicule certaines valeurs. L'autre rôle est imposé par les prérogatives dites « bureaucratiques » de l'hôpital pour lequel ces professionnels travaillent, qui véhiculent des valeurs qui entrent en conflit avec celles de l'ordre professionnel. C'est ce que Grover (1993: 253) nomme le « conflit de rôles professionnels ». Ce conflit est particulièrement criant au sein de la profession infirmière, car il prend racine dans les valeurs morales de ces travailleurs (Grover, 1993: 267). Ces résultats concordent avec ceux de Sorensen et Sorensen (1974), qui avaient conclu la même chose pour les auditeurs externes.

Les résultats de cette étude indiquent également que les infirmiers et infirmières utilisent trois stratégies de gestion des rôles conflictuels. La première stratégie est « le choix »⁵⁸. En fait, le professionnel choisit d'accorder la priorité à un des rôles et laisse sciemment l'autre rôle de côté. La deuxième stratégie est nommée « l'abandon »⁵⁹. Le professionnel démissionne ou demande d'être affecté à d'autres fonctions, car il ne se sent pas capable de choisir l'un ou l'autre des rôles. Aussi, ses valeurs morales lui interdisent d'adopter la troisième stratégie : « le mensonge »⁶⁰. Le professionnel ment (ou omet certains éléments) lorsqu'il rédige ses rapports pour

⁵⁸. Traduction libre

⁵⁹. Traduction libre

⁶⁰. Traduction libre

donner l'illusion qu'il joue correctement les deux rôles conflictuels afin de réduire sa détresse (Grover, 1993: 266-267).

Par ailleurs, les résultats de Grover (1993: 267) démontrent que plus un infirmier ou une infirmière a un sens moral élevé (mesuré selon les trois niveaux de développement de la morale de Kohlberg (1969)), moins il utilise le mensonge comme stratégie de gestion des rôles conflictuels. De même, plus le professionnel a un sens moral élevé et s'approprie les valeurs de son ordre professionnel, plus il privilégie le rôle induit par son ordre professionnel lorsqu'il applique la première stratégie définie par Grover (1993: 267).

En comparant la typologie utilisée par Grover (1993) à celle que Hall (1972) a proposée, on constate que la stratégie nommée « le choix » chez Grover constitue un exemple de tactiques de gestion des rôles conflictuels par la redéfinition personnelle (type II) chez Hall. En effet, choisir de ne pas répondre à certaines attentes ou éliminer complètement un des rôles pourrait constituer des exemples de tactiques associées à la redéfinition personnelle. L'abandon pourrait, quant à lui, être considéré comme un exemple de tactique associée à la stratégie de gestion des rôles conflictuels par la résignation (type III). En effet, la résignation se caractérise par deux comportements distincts : tenter de tout faire parfaitement ou ne rien faire pour mieux supporter la situation. Abandonner son travail ou demander une réaffectation, parce qu'on est convaincu de ne pas pouvoir changer les choses, est un exemple de résignation.

À première vue, la troisième stratégie définie par Grover (1993) ne semble pas avoir été intégrée dans le modèle de Hall (1972). Puisque ce dernier n'a pas étudié la

stratégie du mensonge, il ne l'a pas intégrée à sa typologie. Toutefois, il est possible de considérer ce comportement dysfonctionnel comme une tactique associée à la stratégie de redéfinition personnelle (type II). En fait, quand le professionnel ment, il cherche à mieux vivre avec le conflit de rôles qu'il ressent. Cette tactique pourrait correspondre à une tactique de redéfinition personnelle, même si elle implique un manquement à l'éthique de la part des professionnels qui la choisissent. Or, cette tactique n'est pas la seule à être contraire à l'éthique. Les résultats de Grover (1993) font donc ressortir une des limites de l'étude de Hall (1972) : sa typologie ne tient pas compte de l'éthique ni des valeurs morales. Cela peut s'expliquer par le fait que Hall (1972) s'intéresse au « conflit interrôle » (Jones et Deckro, 1993), alors que Grover (1993) étudie plutôt le « conflit éthique » (Jones et Deckro, 1993). Malgré ces différences, il est possible d'intégrer ces concepts à la typologie de Hall (1972) en considérant l'éthique du professionnel et ses valeurs morales comme des éléments déterminants des stratégies de gestion des rôles conflictuels et en tenant compte du fait qu'une même tactique peut se révéler éthique ou contraire à l'éthique selon les circonstances dans lesquelles les professionnels concernés sont placés.

Les résultats de Grover (1993) touchent l'éthique du professionnel et ses valeurs morales. D'ailleurs, les infirmiers et infirmières ne sont pas les seuls professionnels à démontrer des comportements dysfonctionnels qui peuvent être contraires à l'éthique. Les résultats de plusieurs études indiquent que les auditeurs adoptent aussi de tels comportements. Ce faisant, ils compromettent la qualité de l'audit (Donnelly, Quirin et O'Bryan, 2003: 88), tout comme le comportement des infirmiers et infirmières altère la qualité des soins donnés aux patients (Grover, 1993). Notamment, selon

Donnelly *et al.* (2003: 88), la signature prématurée du rapport d'audit par l'auditeur sans qu'il n'ait effectué toutes les procédures nécessaires (Otley et Pierce, 1995), l'insuffisance des éléments probants recueillis lors de l'audit (Alderman et Deitrick, 1982), l'application de procédures inadéquates (McDaniel, 1990) et l'omission de certaines étapes de la méthode d'audit (Margheim et Pany, 1986) sont des exemples de comportements dysfonctionnels dont font état les écrits sur les auditeurs externes. Le sens de l'éthique et les valeurs morales de l'auditeur doivent donc impérativement être pris en considération dans l'étude des rôles de l'auditeur interne, y compris les stratégies de gestion des rôles conflictuels en complémentarité avec la typologie de Hall (1972).

2.5 Constats généraux et potentiel explicatif

Les écrits recensés ont été classés et présentés par catégories de receveurs de rôles. Premièrement, l'utilisation de la théorie des rôles pour étudier plusieurs catégories de receveurs de rôles indique que ce cadre théorique permet de faire une telle analyse, et ce, dans des contextes organisationnels et géographiques distincts. Deuxièmement, il en ressort que l'acquisition de rôles est un phénomène dynamique impliquant plusieurs acteurs (Denis, Langley et Pineault, 2000). Troisièmement, les déterminants des rôles conflictuels sont de plusieurs types. Le rôle reçu des lanceurs de rôles peut heurter les valeurs morales du receveur, provoquant parfois des conflits de rôles (Grover, 1993; Harrell, Chewning et Taylor, 1986; Sorensen et Sorensen, 1974; Van Peursem, 2005). Le fait que plusieurs lanceurs de rôles expriment des attentes différentes peut également provoquer des conflits de rôles (Byrne et Pierce, 2007; Marginson et Bui, 2009). Quatrièmement, la présence de rôles conflictuels entraîne

l'utilisation de plusieurs stratégies de gestion de ces rôles conflictuels (Grover, 1993; Hall, 1972; Randall, 1988; Sorensen et Sorensen, 1974; Tietze, 2002). Cinquièmement, les différentes stratégies de gestion influencent à leur tour les rôles joués (Grover, 1993). Sixièmement, comme le prévoit le modèle théorique de Katz et Kahn (1978), des facteurs personnels, tels que le nombre d'années d'expérience (Harrell, Chewning et Taylor, 1986; Shenkar et Zeira, 1992), la formation du receveur de rôles (Verstegen *et al.*, 2007) et ses valeurs morales (Grover, 1993), de même que des facteurs organisationnels comme le style de gestion des lanceurs de rôles (Byrne et Pierce, 2007), la taille de l'organisation et la place qu'occupe le receveur de rôles dans la hiérarchie de l'organisation (Pei et Davis, 1989; Van Peurseem, 2005; Verstegen *et al.*, 2007) influencent les rôles joués.

Par ailleurs, selon Fondas et Stewart (1994: 86), la théorie des rôles constitue un cadre valable dans la recherche en gestion, et cela, particulièrement pour deux raisons. D'abord, ce cadre théorique est pertinent pour camper des études empiriques sur le travail et le comportement des individus afin de cerner leurs rôles dans un contexte particulier. Ensuite, il prend en considération les interrelations et les interactions entre les individus de même que certaines de leurs caractéristiques personnelles. Ces caractéristiques, interrelations et interactions influencent de façon marquée les rôles joués. Nous croyons donc que la théorie des rôles permet de tirer certaines conclusions sur l'ensemble de rôles, et ce, pour plusieurs receveurs de rôles distincts, comme l'ont démontré les résultats des études répertoriées dans ce chapitre. De plus, ces études ont également permis de cerner quelques facteurs personnels et organisationnels influençant le modèle d'acquisition de rôles.

Aussi, dans une recension des écrits portant sur ce que fait le gestionnaire, Hales (1986: 108) indique que le concept d'ensemble de rôles offre de riches possibilités d'analyse, car il se situe à la jonction de l'analyse à l'échelle individuelle et de l'analyse sur le plan de l'organisation ou de la fonction. Selon Hales (1986: 109), ce concept permet aussi d'observer l'incidence de l'action du receveur de rôles sur les rôles joués par une fonction précise dans l'organisation. Les travaux effectués par Verstegen *et al.* (2007), McCracken, Salterio et Gibbins (2008) et Sorensen et Sorensen (1974) illustrent ce concept. Par ailleurs, comme le soulignent Ahmad et Taylor (2009: 916), la théorie des rôles de Katz et Kahn (1978), plus particulièrement le concept de rôles conflictuels, est tout à fait appropriée pour étudier les rôles de l'auditeur interne, car ce dernier évolue dans un contexte complexe et changeant. D'ailleurs, Ahmad et Taylor (2009: 917) soulignent clairement la nécessité d'obtenir une meilleure compréhension du comportement de l'auditeur interne dans les situations où il y a des rôles conflictuels de même que des conséquences engendrées par ces divers comportements. Ces auteurs recommandent la tenue d'études qualitatives pour bien saisir l'importance du contexte particulier dans lequel évolue l'auditeur interne (Ahmad et Taylor, 2009: 917).

Finalement, selon Hales (1986: 109), le concept d'ensemble de rôles offre aussi l'avantage de ne pas exiger de cohérence entre les différents rôles (rôles attendus, signalés, reçus et joués). En conséquence, la théorie des rôles peut également mettre en lumière les conflits et ambiguïtés possibles entre les différents rôles de même que les espaces de liberté que le contexte organisationnel peut créer (Katz et Kahn, 1978: 204 - 206). Ces zones de liberté faciliteraient la gestion des rôles conflictuels

(Jackson, 1960 et Hollander, 1964 cités dans Katz et Kahn, 1978 : 206; Van Peurseem, 2005). De fait, toutes les études recensées répertorient de nombreux conflits de rôles et plusieurs types de stratégies de gestion de ces rôles conflictuels.

À la lumière de ce qui précède, il apparaît que la théorie des rôles, jumelée aux stratégies de gestion des rôles conflictuels, présentent un potentiel explicatif intéressant et constituent un cadre d'analyse théorique prometteur pour cerner et comprendre la perception de l'auditeur interne à l'égard des rôles qu'il joue dans une organisation. Ces ancrages théoriques sont aussi prometteurs pour cerner et comprendre les stratégies de gestion de rôles conflictuels élaborées et mises en œuvre par l'auditeur interne de même que les rôles qu'il joue en définitive.

2.6 Questions de recherche et cadre conceptuel

Nous rappelons ici les questions de recherche auxquelles ce projet de recherche nous permettra de répondre :

1. Comment l'auditeur interne perçoit-il ses rôles dans l'organisation?
2. Comment l'auditeur interne perçoit-il les attentes signifiées par les membres du comité d'audit quant à ses rôles dans l'organisation?
3. Dans quelle mesure y a-t-il un conflit entre, d'une part, la manière dont l'auditeur interne perçoit ses rôles et, d'autre part, sa conception des attentes signifiées par les membres du comité d'audit quant à ces mêmes rôles?
4. Quelles sont, le cas échéant, les stratégies de gestion de rôles conflictuels adoptées par l'auditeur interne?
5. Quels sont les facteurs qui influencent les stratégies de gestion de rôles conflictuels adoptées, le cas échéant, par l'auditeur interne?

6. Quels sont, en définitive, les rôles effectivement assumés par l'auditeur interne?

Le cadre conceptuel, inspiré de la théorie des rôles (Katz et Kahn, 1978) et des stratégies de gestion des rôles conflictuels (Hall, 1972), est donc élaboré afin de permettre de répondre à ces questions de recherche. Bien que les écrits indiquent trois lanceurs de rôles potentiels au sein de l'organisation en ce qui a trait à l'audit interne, à savoir le conseil d'administration, le comité d'audit et la haute direction (Gramling *et al.*, 2004; McCracken, Salterio et Gibbins, 2008), nous considérons seulement le comité d'audit comme le lanceur de rôles. Puisque les membres du comité d'audit sont les principaux interlocuteurs des auditeurs internes selon le cadre légal et réglementaire en vigueur (Davies, 2009; Mat Zain et Subramaniam, 2007; Rezaee, 2005; Rezaee et Lander, 1993; Sarens, De Beelde et Everaert, 2009; Turley et Zaman, 2007), nous étudierons la perspective des auditeurs internes au regard des attentes signifiées par les membres du comité d'audit.

Comme le montre le modèle établi par Katz et Kahn (1978), le lanceur de rôles a des attentes quant aux rôles que doit assumer le receveur de rôles, et il les signale de diverses façons. Ces signaux sont perçus par l'auditeur interne, qui est le receveur de rôles. Ce dernier reçoit les attentes signifiées (signaux lancés) par le comité d'audit, qu'il interprète et met en perspective avec sa propre conception des rôles qu'il doit jouer. S'il y a un conflit entre ses différents rôles, l'auditeur interne adoptera diverses tactiques de gestion des rôles conflictuels.

Les stratégies de gestion des rôles conflictuels identifiées sont conceptualisées selon la typologie en trois types proposée par Hall (1972). Ensuite, les stratégies de gestion de rôles conflictuels adoptées sont susceptibles d'influencer les rôles que joue

l'auditeur interne en fin de compte. Les rôles joués sont conceptualisés non seulement selon le type de mandats réalisés (Archambeault, DeZoort et Holt, 2008; Holt et DeZoort, 2009; McCracken, Salterio et Gibbins, 2008), mais aussi selon les autres activités formelles ou informelles que l'auditeur interne réalise (Ahmad et Taylor, 2009; Sarens, De Beelde et Everaert, 2009; Van Peursem, 2005).

Les rôles joués influencent ensuite les attentes du lanceur de rôles, ce qui crée une boucle de rétroaction itérative et dynamique. Enfin, plusieurs facteurs influencent les lanceurs et les receveurs de rôles : le cadre réglementaire de la pratique de l'audit interne (Grover, 1993; Van Peursem, 2005) de même que certains facteurs organisationnels (Senatra, 1980; Harrell, Chewning et Talor, 1986; Bamber, Snowball et Tubbs, 1989; Pei et Davis, 1989; Shenkar et Zeira, 1992; Grover, 1993; Verstegen et *al.*, 2007) et personnels (Harrell, Chewning et Talor, 1986; Grover, 1993; Denis, Langley et Pineault, 2000; Van Peursem, 2005, Byrne et Pierce, 2007; Verstegen et *al.*, 2007; Marguison et Bui, 2009).

La Figure 5 - Les rôles et les stratégies de gestion de rôles conflictuels de l'auditeur interne: cadre conceptuel– présente de façon schématique le cadre conceptuel adopté pour cette recherche.

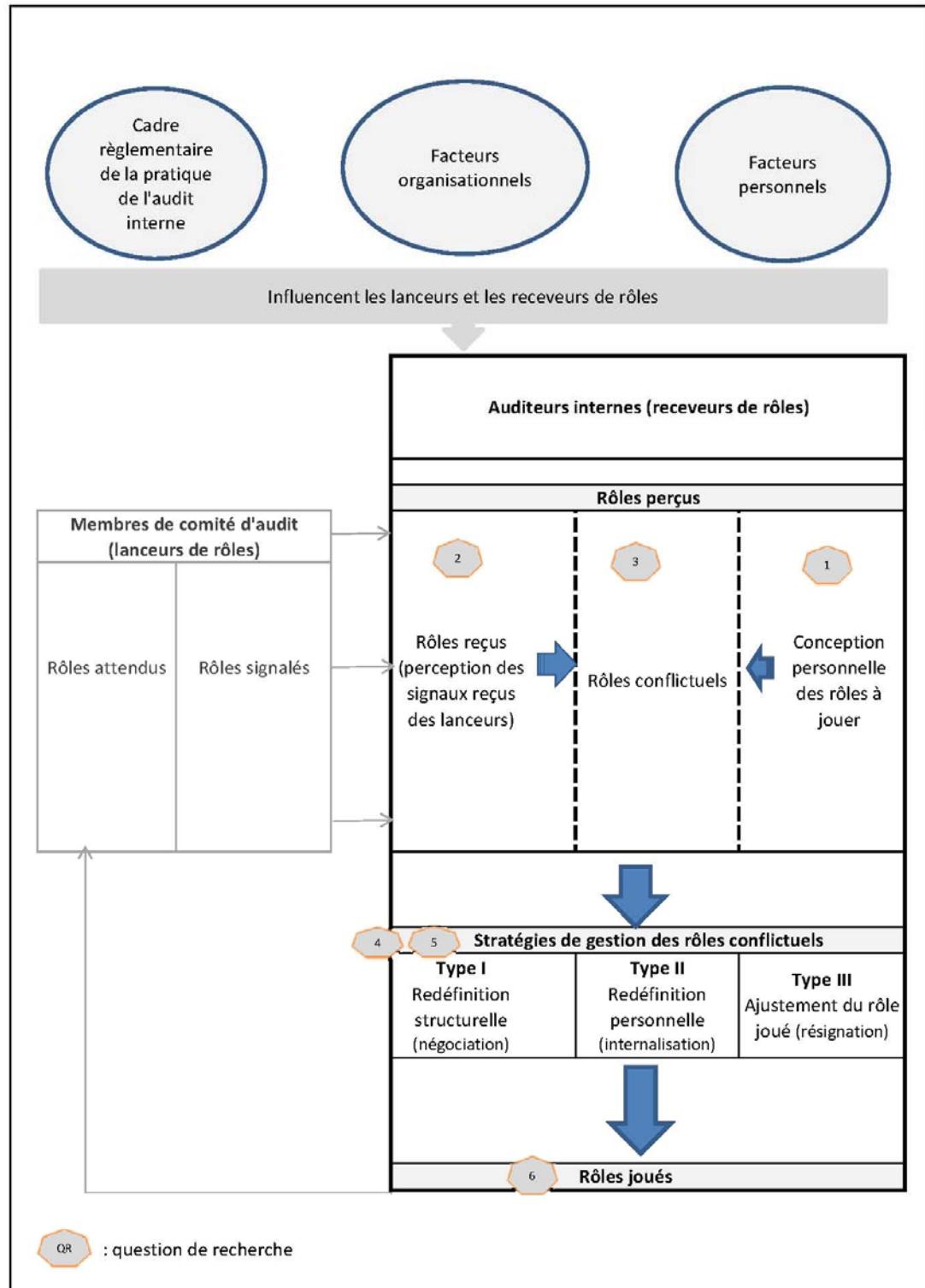


Figure 5 - Les rôles et les stratégies de gestion de rôles conflictuels de l'auditeur interne: cadre conceptuel

2.7 Conclusion

Le présent chapitre a décrit le cadre conceptuel de cette recherche. Ainsi, la théorie des rôles (Katz et Kahn, 1978) et les stratégies de gestion des rôles conflictuels (Hall, 1972) qui en constituent les assises théoriques ont été expliquées. Les recherches ayant préconisé l'application de ce cadre théorique à la recherche en gestion et en organisation ont été abordées par la suite. Cette recension des écrits a illustré le potentiel explicatif de ce cadre théorique dans le domaine de la gestion, en particulier dans celui de l'audit interne. Nous avons ensuite présenté le cadre conceptuel de notre recherche et rappelé ses objectifs ainsi que les questions de recherche afférentes.

Le prochain chapitre traitera de la méthodologie envisagée et des considérations éthiques dont il faut tenir compte pour mener à bien la recherche proposée. L'approche méthodologique proposée a été établie de façon à répondre aux questions de recherche posées tout en considérant les assises théoriques de notre étude, de même que l'état des connaissances actuelles relativement à l'audit interne.

3 Chapitre 3 –Méthodologie

3.1 Introduction

Selon Patton (2002), le devis méthodologique doit être établi afin de répondre adéquatement aux questions de recherche et pour atteindre l'objectif poursuivi. L'état des connaissances actuelles concernant le phénomène étudié (Leonard-Barton, 1990) et les fondements théoriques qui sous-tendent le cadre conceptuel influencent aussi les choix d'ordre méthodologique (Eisenhardt, 1989; Miles et Huberman, 2003).

C'est pourquoi, avant de présenter en détail le devis méthodologique, rappelons que cette recherche vise deux objectifs. Le premier consiste à cerner et à comprendre la perception de l'auditeur interne à l'égard des rôles qu'il assume dans l'organisation dont il fait partie. Ainsi, nous examinons non seulement comment l'auditeur interne perçoit les rôles qu'il doit jouer dans l'organisation, mais aussi sa perception des attentes des membres du comité d'audit à son égard, car ces derniers sont reconnus comme étant les principaux interlocuteurs des auditeurs internes dans les organisations (Davies, 2009; Mat Zain et Subramaniam, 2007; Rezaee, 2005; Rezaee et Lander, 1993; Sarens, De Beelde et Everaert, 2009; Turley et Zaman, 2007). Les rôles conflictuels auxquels est confronté l'auditeur interne, le cas échéant, sont également examinés. Les questions de recherche associées à ce premier objectif sont les suivantes :

1. Comment l'auditeur interne perçoit-il ses rôles dans l'organisation?
2. Comment l'auditeur interne perçoit-il les attentes signifiées par les membres du comité d'audit quant à ses rôles dans l'organisation?

3. Dans quelle mesure y a-t-il un conflit entre, d'une part, la manière dont l'auditeur interne perçoit ses rôles et, d'autre part, sa conception des attentes signifiées par les membres du comité d'audit quant à ces mêmes rôles?

Le deuxième objectif de ce projet de recherche consiste à cerner et à comprendre les stratégies de gestion de rôles conflictuels élaborées et mises en œuvre, le cas échéant, par l'auditeur interne. Nous nous attardons plus particulièrement aux tactiques utilisées par l'auditeur interne pour gérer ces conflits et aux conséquences que cette gestion de conflits de rôles peut avoir sur les rôles effectivement joués par lui au sein de l'organisation. Les questions de recherche associées à ce deuxième objectif sont les suivantes :

4. Quelles sont, le cas échéant, les stratégies de gestion de rôles conflictuels adoptées par l'auditeur interne?
5. Quels sont les facteurs qui influencent les stratégies de gestion de rôles conflictuels adoptées, le cas échéant, par l'auditeur interne?

En définitive, nous voulons établir une typologie des rôles de l'auditeur interne qui intègre : les rôles qu'il veut jouer dans l'organisation; sa perception des rôles qu'on lui demande de jouer; les conflits générés, le cas échéant, entre ses attentes et celles signifiées par les membres du comité d'audit; les tactiques utilisées par l'auditeur interne pour gérer les conflits de rôles, le cas échéant, et les rôles qu'il joue en fin de compte.

Cela nous amène à notre dernière question de recherche :

6. Quels sont, en définitive, les rôles effectivement assumés par l'auditeur interne?

Au cœur de ce projet de recherche, se situent la conception de l'auditeur interne à l'égard de ses rôles ainsi que les stratégies de gestion de rôles conflictuels qu'il adopte face aux conflits qu'il dit vivre. C'est donc une vision de la réalité sociale, qui s'attarde davantage à l'expérience subjective des individus dans la création du monde social, qui est adoptée dans cette recherche. En optant pour une telle approche subjectiviste, nos efforts seront plutôt orientés vers la compréhension de la façon dont les individus créent, modifient et interprètent le monde dans lequel ils se trouvent (Burrell et Morgan, 1979: 3). C'est un paradigme interprétatif qui préside notre démarche de recherche. Burrell et Morgan (1979: 28) l'ont défini comme suit :

Le paradigme interprétatif est animé par la volonté de comprendre le monde tel qu'il est, de comprendre la nature fondamentale du monde social au niveau du vécu subjectif. Les explications sont recherchées à travers la conscience et la subjectivité des individus et à travers les schèmes de référence du participant à l'étude plutôt qu'à travers le schème du chercheur qui observe l'action.⁶¹

Enfin, rappelons que le cadre conceptuel de notre étude s'appuie sur deux assises théoriques, à savoir la théorie des rôles (Katz et Kahn, 1978) et les stratégies de gestion de rôles conflictuels (Hall, 1972). Ces assises théoriques et le cadre conceptuel de notre étude sont expliqués dans le chapitre précédent.

Ce chapitre présente les composantes du devis méthodologique élaboré pour ce projet de recherche, soit la stratégie de recherche adoptée, l'unité d'analyse, la stratégie de sélection des sites, des répondants et leur nombre visé, les sources de données et leurs procédures de traitement et d'analyse. Nous aborderons ensuite les critères de qualité qui doivent être considérés dans les études qualitatives en nous basant surtout sur les critères énoncés par Lincoln et Guba (1985), à savoir la crédibilité, l'applicabilité des

⁶¹. Traduction libre

résultats à d'autres contextes et la confirmabilité. Nous traiterons aussi des considérations éthiques associées à notre recherche. À cet égard, nous aborderons particulièrement trois obligations d'importance dans le cadre de notre démarche de recherche, soit la nécessité d'obtenir un consentement libre et éclairé de la part des participants, la protection de leur anonymat et, finalement, l'obligation de s'assurer que le répondant ne subisse pas de préjudices après avoir librement consenti à participer à notre projet de recherche.

3.2 Devis méthodologique

3.2.1 Stratégie de recherche adoptée : étude de terrain qualitative

Nous préconisons l'étude de terrain pour réaliser ce projet. En fait, la recherche qualitative appliquée, également désignée à titre d'« étude de terrain » (Gendron, 2001), est composée « d'un ensemble de données colligées et de techniques d'analyse qui peuvent être utilisées pour décrire, construire une théorie et pour tester une théorie » (Shah et Corley, 2006: 1824).

Nous avons choisi l'étude de terrain pour effectuer notre recherche pour trois principales raisons. Premièrement, selon Patton (2002), la méthodologie préconisée doit avant tout permettre de répondre aux questions de recherche et d'atteindre les objectifs. L'étude de terrain permet de comprendre en profondeur le phénomène observé (Chua, 1986; Patton, 2002). En effet, les recherches effectuées au moyen des méthodes dites qualitatives portent une attention toute particulière aux détails, au contexte et aux nuances d'un phénomène, ce qui augmente la profondeur de l'analyse subséquente en situant l'action humaine dans son contexte particulier (Chua, 1986: 614; Patton, 2002: 227). Étant donné que les objectifs énoncés visent à cerner et à

comprendre la perception de l'auditeur interne quant à ses rôles, à ses stratégies de gestion de rôles conflictuels et aux rôles qu'il joue dans le contexte particulier des organisations gouvernementales québécoises, l'étude de terrain s'avère tout à fait appropriée.

Deuxièmement, l'étude de terrain est « un excellent moyen de développer une compréhension d'un phénomène complexe du point de vue des personnes qui le vivent »⁶² (Miles et Huberman 1994 dans Shah et Corley, 2006: 1824). Chua (1986: 614 et 615) avance que pour comprendre en profondeur la réalité telle qu'elle est vécue par les différents acteurs, les études de terrain sont de loin préférables aux études empiriques à visée généralisatrice comme les enquêtes par questionnaire. Dans cette recherche, comme nous nous intéressons particulièrement à la perception de l'auditeur interne quant à ses rôles, l'étude de terrain se révèle donc un choix approprié.

Troisièmement, selon Eisenhardt (1989: 548), la recherche dite qualitative est particulièrement adaptée aux cas où le phénomène est examiné selon une autre perspective théorique que celle dominante ou encore lorsque les connaissances relatives au phénomène examiné sont trop fragmentaires ou insuffisantes pour mener des études quantitatives valides et fiables. La recension de la documentation sur l'audit interne a montré que d'autres travaux de recherche sont nécessaires, car les connaissances actuelles demeurent fragmentaires et elles sont insuffisantes à plusieurs égards (Christopher, Sarens et Leung, 2009; Gramling *et al.*, 2004; Messier, 2009; Sarens, De Beelde et Everaert, 2009).

⁶². Traduction libre

Pour toutes ces raisons, l'étude de terrain qualitative s'impose comme la stratégie de recherche appropriée. Le Tableau X - Devis méthodologique – présente les composantes de la stratégie de recherche adoptée.

Stratégie de recherche	<ul style="list-style-type: none"> • Étude de terrain qualitative
Unité d'analyse	<ul style="list-style-type: none"> • Auditeur interne
Sélection des sites et des répondants	<ul style="list-style-type: none"> • Échantillonnage de jugement (non probabiliste) <ul style="list-style-type: none"> ○ Sites : organisations gouvernementales québécoises ○ Répondants : auditeurs internes
Sources des données	<ul style="list-style-type: none"> • Entrevues en profondeur : <ul style="list-style-type: none"> ○ Entrevues semi-structurées appuyées par un guide ○ Durée : environ deux heures • Documentation publique et non publique relative à la fonction d'audit interne dans les organisations visées
Procédures d'analyse des données	<ul style="list-style-type: none"> • Codages ouvert et axial • Analyse de contenu • Cartographie • Narration

Tableau X - Devis méthodologique

3.2.2 Unité d'analyse : l'auditeur interne

L'unité d'analyse correspond à ce sur quoi le chercheur veut tirer des conclusions (Patton, 2002: 228). On peut aussi la définir comme « un phénomène donné qui se produit dans un contexte délimité » (Miles et Huberman, 2003: 55). Cela signifie que l'unité d'analyse permet l'analyse des données colligées de façon à ce que le chercheur puisse conclure quant aux questions de recherche posées. Le choix de l'unité d'analyse est donc étroitement lié à l'objectif de la recherche (Patton, 2002: 229).

Dans le présent projet de recherche, nous voulons cerner et comprendre la perception de l'auditeur interne quant à ses rôles et les stratégies de gestion de rôles conflictuels qu'il élabore et met en œuvre, le cas échéant. En définitive, cela nous amène à cerner et à comprendre les rôles que l'auditeur interne joue dans les faits au sein de

l'organisation dont il fait partie. Les questions de recherche sont donc centrées sur les personnes qui occupent un poste d'auditeur interne. De fait, les perceptions de l'auditeur interne sont au premier plan de l'étude. Par conséquent, nous concluons que l'unité d'analyse de notre démarche est l'auditeur interne.

3.2.3 Sélection des sites et des répondants

En recherche qualitative, l'objectif ne consiste pas à généraliser les résultats, mais bien à comprendre en profondeur le phénomène étudié (Patton, 2002: 230). Ainsi, la sélection des répondants⁶³ n'a pas été effectuée sur la base d'un échantillonnage statistique, mais selon certains critères préalablement définis par le chercheur en fonction des objectifs de sa recherche (Patton, 2002: 230). Ce type d'échantillonnage non statistique est appelé « échantillon de jugement » (Bernard 2000, 176 cité dans Patton, 2002: 230) ou « échantillon orienté » (Miles et Huberman, 2003: 58). Notre projet de recherche a été réalisé auprès d'auditeurs internes qui travaillent dans des organisations gouvernementales québécoises. Les organisations visées sont des organismes gouvernementaux et des sociétés d'État n'ayant pas une vocation commerciale à proprement dite⁶⁴ ainsi que des ministères. En plus d'avoir été sélectionnées selon leur nature, les organisations ont été retenues sur la base de l'existence d'une fonction d'audit interne active au sein de l'organisation visée, l'un des indices de ce niveau d'activité étant le nombre d'auditeurs internes dans le service d'audit interne. Rappelons que selon Eisenhardt (1989), l'étude de terrain effectuée à de multiples endroits (ou sites) présente l'avantage de permettre la

⁶³. Dans le texte, le terme « répondant » au masculin est utilisé que la personne interviewée soit un homme ou une femme.

⁶⁴. Nous excluons ici des sociétés comme Hydro-Québec, la Caisse de dépôt et placement du Québec, la Société des alcools du Québec, la Société des établissements de plein air du Québec et la Société des loteries du Québec.

comparaison des réponses des répondants travaillant dans différentes organisations, ce qui accroît l'applicabilité des résultats de la recherche et permet d'acquérir des connaissances plus globales qu'au moyen d'une étude de terrain à site unique.

Nous avons effectué des entrevues dans 13 organisations alors que nous avions initialement prévu d'en sélectionner entre neuf et 15 pour mener à bien la collecte de données. La répartition finale des organisations est la suivante : neuf organismes ou sociétés d'État (69 %) et quatre ministères (31 %). Au départ, nous avions prévu qu'environ le tiers des répondants seraient rattachés à des ministères et que les autres seraient partagés entre les organismes et les sociétés d'État. L'écart de 2 % entre les balises initiales et la répartition finale nous paraît tout à fait acceptable. Soulignons que l'autorisation d'accès a été demandée au président-directeur général, alors que dans le cas des ministères, nous nous sommes adressée au sous-ministre en titre. Nous avons alors sollicité l'autorisation de communiquer avec les auditeurs internes à l'œuvre au service d'audit interne des organisations visées. Les autorisations d'accès sont détenues par la chercheuse uniquement et conservées sous clé.

Outre le directeur de la fonction d'audit interne, nous avons effectué des entrevues avec des auditeurs internes d'expérience à l'œuvre dans le même service. Pour mener à bien notre projet de recherche, nous avons réalisé des entrevues avec un à quatre auditeurs internes en plus du directeur de la fonction (soit un maximum de cinq répondants par organisation). Au départ, nous avions prévu limiter le nombre d'entrevues à un maximum de 45 et nous en avons finalement réalisé 42. Ainsi, 14 entrevues ont été réalisées avec des directeurs de fonctions d'audit interne et 28 entrevues ont été réalisées avec des professionnels de la fonction. Cette façon de

procéder a non seulement facilité l’opérationnalisation de notre recherche, mais nous croyons qu’elle a aussi permis d’accroître l’applicabilité des résultats à d’autres contextes similaires. Le Tableau XI - Organisations et répondants– présente la répartition des répondants dans les diverses organisations. Les lettres attribuées aux organisations l’ont été de façon complètement aléatoire. En conséquence, elles n’ont aucun rapport avec l’ordre dans lequel les autorisations d’accès ont été reçues, le type ou le nom d’une organisation ou l’ordre dans lequel les entrevues ont été réalisées.

Organisations	Type d’organisation (organisme ou ministère)	Nombre de répondants
A	Ministère	5
B	Ministère	5
C	Organisme	3
D	Organisme	5
E	Ministère	4
F	Organisme	1
G	Organisme	3
H	Organisme	2
I	Organisme	3
J	Organisme	3
K	Organisme	3
L	Organisme	2
M	Ministère	3

Tableau XI - Organisations et répondants

Selon Patton (2002: 245), la validité et le potentiel explicatif des études qualitatives sont davantage liés à la richesse des données recueillies et à la capacité d’observation et d’analyse du chercheur qu’à la taille de l’échantillon. Ainsi, en recherche qualitative, il n’existe pas de règle sur la taille de l’échantillon. Cette dernière dépend de l’objectif de l’étude en ce qui a trait à la profondeur (Patton, 2002: 244) et sa taille est laissée au jugement du chercheur. Dans le contexte de la présente recherche, nous

visons une grande profondeur dans les réponses à toutes les questions posées. La réalisation de ces 42 entrevues nous a permis d'atteindre cet objectif, car cela nous a permis de recueillir des données en qualité et en quantité suffisantes pour répondre à nos questions de recherche.

3.2.4 Sources des données

« Une même étude de terrain peut employer de multiples sources de données »⁶⁵ (Patton, 2002: 247). Par ailleurs, les différentes sources de données fournissent des informations particulières sur un même phénomène, ce qui compense les limites de chaque source de données; donc, souvent, une combinaison de sources de données est idéale (Patton, 2002: 247). De plus, cela accroît la crédibilité du devis méthodologique de la recherche (Lincoln et Guba, 1985: 301-305; Patton, 2002: 408-409 et 559). Par ailleurs, les études qui n'utilisent qu'une seule source de données sont plus vulnérables, car elles ne peuvent saisir toutes les subtilités et les nuances du phénomène observé, à cause des limites inhérentes au type de source de données privilégié par le chercheur (Patton, 2002: 248).

Toujours selon Patton (2002), trois sources de données qualitatives sont généralement utilisées dans les études de terrain. Il s'agit des entrevues, de l'observation et de l'analyse documentaire (Patton, 2002: 247). Dans le cadre de notre recherche, la principale source de données est l'entrevue. L'analyse documentaire complète la collecte de données. Selon Patton (2002, 4), l'entrevue comporte un ensemble de questions ouvertes qui permettent de recueillir de l'information détaillée sur l'expérience, la perception, l'opinion, les sentiments ou les connaissances d'un sujet

⁶⁵. Traduction libre

donné. Son objectif est de cerner le point de vue du sujet et de connaître la réalité telle qu'il la vit (Patton, 2002: 341). Quatre types d'entrevue sont répertoriés par Patton (2002: 342-349), soit, en ordre croissant de structuration : l'entretien informel, l'entrevue appuyée par un guide (entrevue semi-structurée), l'entrevue standardisée à questions ouvertes et l'entrevue standardisée à questions fermées.

L'entretien informel s'apparente à une discussion à bâtons rompus entre le répondant et le chercheur. Les questions émergent au fil de la discussion et aucun sujet à aborder n'est prévu. Le principal avantage de ce type d'entrevue est que le répondant ne se sent pas interviewé, ce qui limite le biais introduit par la désirabilité sociale. De plus, ce type d'entrevue laisse une totale liberté au chercheur quant aux sujets à aborder et permet des échanges d'une grande spontanéité. Par contre, les données recueillies peuvent être plus longues à colliger, car il est très probable que les entretiens emprunteront différentes directions. Par conséquent, le nombre de répondants rencontrés doit être plus grand et la diversité des données recueillies complique considérablement l'analyse subséquente (Patton, 2002: 242-243). Il s'agit donc de la méthode d'entrevue la plus risquée.

Selon Patton (2002: 343-344), l'entrevue semi-structurée appuyée par un guide est plus structurée que l'entretien. Il s'agit d'aider l'intervieweur en lui fournissant un guide d'entrevue écrit. Ce guide établit à l'avance une liste de sujets à discuter au cours de la rencontre. Ainsi, le chercheur conserve une grande liberté dans la formulation de ses questions et dans la séquence des sujets abordés, tout en s'assurant de traiter tous les sujets pertinents à la collecte de données. Cela permet aussi d'obtenir des données sur chaque sujet en adaptant les questions à la durée de

l'entrevue. Le principal avantage de cette méthode est qu'elle conserve en grande partie le côté naturel de l'entretien et qu'elle permet au chercheur de demeurer axé sur ses questions de recherche dans le respect du temps dont il dispose. Par ailleurs, le guide utilisé peut être plus ou moins détaillé selon la durée de l'entrevue et la présence ou non d'un cadre conceptuel préliminaire. Le risque que court le chercheur en utilisant un guide d'entrevue pour sa collecte de données est d'omettre un sujet important lors de sa rencontre avec le répondant (Patton, 2002: 349). De plus, les sujets étant abordés dans une séquence pouvant être différente et au moyen de questions également différentes, il peut devenir difficile de comparer les réponses (Patton, 2002: 349).

Plus structurée, l'entrevue standardisée à questions ouvertes comprend un questionnaire d'entrevue dans lequel la formulation et la séquence des questions sont déterminées à l'avance (Patton, 2002: 344). Les questions doivent toutes être formulées de façon que le répondant puisse répondre à sa guise et dans ses propres mots (Patton, 2002: 344). Ainsi, tous les répondants répondent aux mêmes questions dans le même ordre, mais ils conservent leur liberté dans la formulation de leurs réponses. Bien qu'il offre moins de liberté que les deux types précédents, ce genre d'entrevue permet de connaître le point de vue des répondants avec assez de précision pour saisir les subtilités de la situation telle qu'ils la vivent (Patton, 2002: 349). Cependant, cette méthode ne permet pas au chercheur de mettre de côté son questionnaire, le cas échéant, pour orienter l'entrevue vers un sujet auquel il n'avait pas pensé en la préparant (Patton, 2002: 347). Par ailleurs, cette méthode convient bien aux chercheurs peu expérimentés, puisque les questions sont décidées à

l'avance. Le chercheur débutant peut ainsi se concentrer sur son sujet durant l'entrevue et demeurer réceptif aux réponses, tout en s'assurant qu'il a abordé l'ensemble des thèmes (Patton, 2002: 346). Selon Patton (Patton, 2002: 346), quatre raisons majeures portent le chercheur à utiliser les entrevues standardisées à questions ouvertes :

1. L'instrument de mesure est disponible pour les personnes qui désirent évaluer le travail réalisé par le chercheur lors de la collecte de données.
2. Les variations entre les intervieweurs sont minimisées puisque tous les chercheurs d'une même équipe utilisent le même questionnaire.
3. L'entrevue est très orientée. En conséquence, le temps que le répondant accorde au chercheur est utilisé pleinement.
4. L'analyse est facilitée, car les réponses sont davantage comparables entre elles.

La quatrième et dernière forme d'entrevue est celle standardisée à questions fermées. Il s'agit en fait d'une rencontre menée à l'aide d'un questionnaire dans lequel non seulement les questions et leur ordre sont définis, mais un choix de réponses est aussi proposé au répondant (Patton, 2002: 349). Cette méthode présente l'avantage d'accélérer la collecte de données et la comparaison des réponses. Cependant, le chercheur ne peut sortir du cadre que le questionnaire lui impose. Il est donc difficile, voire impossible, de saisir les subtilités et les nuances de la situation vécue par le répondant. Cette méthode s'apparente davantage à une enquête qu'à une étude de terrain. Elle est donc peu appropriée pour répondre aux objectifs des études de terrain qualitatives (Patton, 2002: 349).

Dans la présente recherche, nous avons choisi l'entrevue semi-structurée appuyée par un guide. L'objectif était de nous assurer de couvrir l'ensemble des questions de recherche tout en conservant un maximum de flexibilité durant l'entretien. Cette souplesse a permis de laisser émerger des thèmes n'ayant pas été prévus lors de l'élaboration initiale du devis de la recherche. De fait, cela indique que notre démarche est davantage inductive que déductive, ce qui caractérise les recherches dites qualitatives (Langley, 1999; Patton, 2002).

Un guide d'entrevue a donc été préparé. Ce guide est reproduit à l'annexe 1. Il est à noter que les sujets abordés et les questions qui y sont formulées découlent directement du cadre conceptuel propre à cette étude. La séquence des sujets abordés et des questions posées a varié d'une entrevue à l'autre.

Ainsi, certaines entrevues ont davantage porté sur un sujet en particulier selon les réponses de la personne interviewée. Par exemple, si un répondant n'avait pas eu de contacts directs avec le comité d'audit, les questions relatives à leur dernière rencontre n'ont pas été posées. Par contre, celles relatives aux attentes du comité d'audit l'ont été. L'accent a alors été mis sur les mandats réalisés. Dans le cas des directeurs de fonction d'audit interne, nous avons davantage insisté sur la planification, la reddition de comptes et les relations avec la haute direction, les membres du comité d'audit et les gestionnaires plutôt que sur les mandats exécutés, puisque la majorité d'entre eux ne réalisent plus de mandats. Enfin, des sujets non inclus dans le guide ont parfois été abordés durant certaines entrevues selon les réponses obtenues.

Les entrevues ont été effectuées individuellement, enregistrées, puis numérisées avant d'être transcrites intégralement. Aucun répondant n'a refusé d'être enregistré. Si cela avait été le cas, l'entrevue n'aurait pas eu lieu. En moyenne, les entrevues avec les auditeurs internes ont duré deux heures. Elles ont été menées du mois de mai 2010 au mois d'octobre 2010. Nous avons enregistré nos impressions et notes immédiatement après chaque entrevue. Ces notes constituent le journal de bord de la collecte de données. Par ailleurs, nous avons écouté l'enregistrement de chaque entrevue après avoir pris des notes dans notre journal de bord. Cette écoute s'est effectuée dans les douze heures suivant chaque entrevue. Les enregistrements ont ensuite été envoyés à la personne responsable de leur transcription. À la réception des transcriptions intégrales (verbatim), nous avons de nouveau écouté les entrevues et avons comparé l'enregistrement avec le verbatim.

Lors des entrevues, des documents nous ont parfois été remis par le répondant. Ces documents colligés ne sont pas de nature publique. Nous avons notamment obtenu des chartes de fonctions d'audit interne et de comités d'audit de même que des documents de planification des fonctions d'audit interne de certaines des organisations sélectionnées. Nous avons veillé à respecter les limites de confidentialité précisées par les répondants qui nous ont confié ces documents. Les procédures de protection de la confidentialité et de l'anonymat qui ont été appliquées sont décrites à la section suivante.

3.2.5 Procédures de traitement et d'analyse des données

Selon Patton (2002 : 432), l'analyse des données transforme celles-ci en résultats. Le défi que le chercheur doit relever à cette étape est de transformer une quantité

importante de données brutes en résultats significatifs (Patton, 2002: 432). Il n'existe pas de règle en matière d'analyse de données pour les études de terrain qualitatives, mais plusieurs bonnes pratiques sont reconnues, notamment celles que Miles et Huberman (2003) préconisent et les stratégies de codage proposées par Strauss et Corbin (1990). La qualité de cette analyse et, par conséquent, celle des résultats de l'étude, dépendent en grande partie des aptitudes du chercheur et de sa capacité à analyser et à synthétiser l'information (Patton, 2002: 433). Or, dans la présente recherche, quelque 85 heures d'enregistrement totalisant plus de 2 000 pages de comptes rendus intégraux d'entrevues et de notes afférentes ainsi que plusieurs documents écrits ont été codés puis analysés. Le jugement du chercheur est donc un élément critique de l'analyse des données. Dans notre étude, nous avons privilégié l'analyse de contenu. Selon Romelaer (2001: 6), elle consiste à déterminer la récurrence des thèmes dans un matériau discursif pour en tirer des constats significatifs. Les matériaux discursifs peuvent notamment être constitués de comptes rendus intégraux d'entrevues, de documents audiovisuels ou de rapports écrits (Patton, 2002: 453). Il s'agit, par exemple, d'analyser le contenu d'un compte rendu intégral d'entrevue en considérant la fréquence des mots et des sujets abordés afin de l'analyser. En ce qui nous concerne, nous avons procédé à l'analyse du contenu des comptes rendus intégraux d'entrevues et des notes afférentes aux entrevues de même qu'à l'analyse du contenu des documents colligés en utilisant le logiciel spécialisé Atlas TI.

Selon Duhaime et Landry (1995), le processus d'analyse des données qualitatives comprend sept étapes qui suivent la transcription des entrevues ou la collecte des

autres documents pertinents. Ces étapes sont, dans l'ordre : la détermination des thèmes et la création des codes, le codage des données, le regroupement des segments par catégories (par codes), l'interprétation préliminaire des résultats, le regroupement des segments par catégories et par variables le cas échéant, l'analyse comparative et l'interprétation finale. Notons qu'il s'agit d'un processus itératif et non d'un processus linéaire (Duhaime et Landry, 1995: 57).

Dans cette recherche, en ce qui concerne le codage des données, deux techniques ont été utilisées : le codage ouvert et le codage axial (Strauss et Corbin, 1990). Le codage ouvert consiste à séparer les segments de mots des matériaux discursifs obtenus lors de la collecte de données pour définir certaines catégories, propositions ou construits dérivés du cadre conceptuel (Strauss et Corbin, 1990: 97). Ce codage a été réalisé avant le codage axial puisqu'il s'agit en quelque sorte du codage préliminaire des données. Le codage axial a ensuite été effectué. Il a pour but de réorganiser les données après le codage ouvert en tissant des liens entre les éléments codifiés (Strauss et Corbin, 1990: 96). C'est donc à cette étape que le codage se raffine et se stratifie (Strauss et Corbin, 1990: 97) et que les données commencent à donner une bonne représentation du phénomène étudié. C'est d'ailleurs au moment du codage axial que des catégories, propriétés et dimensions qui n'étaient pas considérées au départ ont émergé des données. Bien que les deux étapes de codage recommandées par Strauss et Corbin (1990) soient des méthodes distinctes qui doivent logiquement suivre un ordre précis, nous nous attendions à devoir utiliser les deux formes de codage en parallèle selon un processus de codification itératif (Strauss et Corbin, 1990: 98). De fait, nous avons codé un premier lot de données comprenant les

données des répondants provenant des ministères, puis nous avons effectué un premier exercice de codage axial. Dès ce moment, certaines tendances permettant d'entrevoir avec clarté le phénomène que nous étudions ont commencé à émerger. Par la suite, au cours du codage, nous avons ajusté la structure de codes de façon à tenir compte de son évolution, ce qui témoigne de l'utilisation en parallèle des deux méthodes de codage.

Enfin, les codes sont intimement liés aux matériaux discursifs colligés et au cadre conceptuel de l'étude. En fait, une codification adéquate permet de faire le lien entre la réalité observée, les questions de recherche et le cadre conceptuel. C'est pourquoi Strauss et Corbin (1990: 115) insistent sur la nécessité de bien connaître les fondements théoriques de l'étude avant la collecte des données dans les cas où cela s'avère pertinent au design méthodologique. Dans notre projet de recherche, le cadre conceptuel préliminaire était suffisamment développé pour que la codification ouverte intègre les construits des théories sous-jacentes, soit la théorie des rôles et celle relative aux stratégies de gestion des rôles conflictuels. Les prochains paragraphes présentent les procédures appliquées de façon détaillée.

3.2.5.1 Traitement des données

Nous avons conçu une procédure de traitement des données particulière à ce projet de recherche ainsi qu'une structure de codage qui lui est propre en prenant appui sur ses bases théoriques. La procédure de traitement des données constitue en fait l'étape préliminaire au codage des données tirées des entrevues (verbatim) et elle comprend plusieurs étapes.

Premièrement, nous avons rendu toutes les données anonymes. Cela signifie que nous avons rendu impossible l'identification du répondant et de l'organisation dont il fait partie. Pour y arriver, nous avons remplacé les termes particuliers par des termes génériques dans les transcriptions des entrevues. Nous avons aussi raturé les documents qui ont été remis par les répondants lorsqu'ils mentionnaient des noms d'organisations, de secteurs ou de personnes pouvant permettre leur identification. La procédure suivie pour rendre les données anonymes est décrite en détail à la section suivante.

Deuxièmement, nous avons élaboré une structure de codage de données. Cette structure a été intégrée dans le logiciel Atlas TI avant de commencer le codage des données. La structure de codage a été conçue à partir des construits théoriques du cadre conceptuel de cette étude. Ainsi, les propriétés et dimensions associées à chaque construit théorique ont été définies. Cette façon de procéder a permis de tirer profit de la richesse des données dès le début du codage des entrevues. Ainsi, toutes les entrevues ont été codées avec la même rigueur peu importe l'ordre dans lequel elles ont été traitées. La structure de codage est décrite en détail à la section 3.2.5.3 – Structure de codage et elle est présentée à l'Annexe 2 de cette thèse.

Troisièmement, nous avons séparé les treize organisations en deux lots. Le premier lot est celui des ministères et le second, celui des organismes et des sociétés d'État. Le Tableau XII - Lots – présente cette répartition et le nombre de répondants dans chaque lot.

Numéro du lot	Organisations	Nombre de répondants
1 – Ministères	A, B, E, M	17
2 – Organismes et sociétés d'État	C, D, F, G, I, J, K	25

Tableau XII - Lots

Quatrièmement, nous avons importé les documents sources (les verbatim et la documentation recueillie) dans le logiciel Atlas TI par organisation. Une fois que tous les documents d'une même organisation ont été insérés dans Atlas TI, ils ont été liés à un répondant en particulier et chaque répondant a été associé à son organisation. Ainsi, chaque répondant correspond à une « famille de documents sources » et chaque organisation correspond à une « super famille de documents sources » dans Atlas TI. Ces liens contribuent à la crédibilité de l'étude, car ils ont facilité l'analyse et la triangulation des données entre les répondants d'une même organisation et entre les organisations d'un même type.

Cinquièmement, nous avons codé les données du premier lot, et ce, une organisation à la fois. Pour chaque organisation, toutes les données associées à un répondant en particulier ont été codées avant de passer à celles d'un autre répondant. Cela signifie que le verbatim de l'entrevue, les notes afférentes comprenant nos impressions ainsi que les documents que l'interviewé nous a remis, le cas échéant, ont été codés ensemble afin de faciliter l'analyse et la triangulation des données. Par ailleurs, nous avons toujours commencé le codage par les données provenant du directeur de la fonction d'audit interne avant de poursuivre avec celles relatives aux membres de son équipe. À cette étape, la structure de codage préalablement établie a été utilisée et les codes se sont précisés au cours du codage pour être les plus représentatifs possible des propos du répondant. Après le codage des données de tous les répondants d'une

même organisation, nous avons procédé de la même façon pour toutes les autres organisations d'un même lot. Une fois le codage de toutes les données d'un lot terminé, nous avons révisé le travail de codage de ce lot, un répondant à la fois, et apporté des rectifications au besoin. Enfin, nous avons répété exactement cette procédure pour le deuxième lot.

3.2.5.2 Protection de l'anonymat des répondants

La protection de l'anonymat des répondants et de leurs organisations respectives a exigé de masquer l'identité des personnes et celle des organisations avant de commencer le codage. Pour ce faire, nous avons éliminé au préalable les sources d'identification présentes dans les données brutes. Nous avons donc préservé les données brutes en lieu sûr grâce à deux copies de sécurité, et ce, tant pour les verbatim d'entrevues, que pour les notes afférentes et la documentation recueillie dont nous disposions. La première copie est conservée dans un coffret de sûreté et la seconde, dans un classeur muni d'un verrou. De plus, l'accès aux données brutes électroniques est protégé par un mot de passe uniquement connu par la chercheuse. Il va de soi que les deux copies de sécurité ont été conservées dans des lieux distincts.

Une fois les données brutes ainsi protégées, nous avons amorcé la procédure qui visait à rendre les données anonymes en commençant par les verbatim d'entrevues et les notes afférentes. Nous avons associé un code alphabétique à chaque organisation de façon aléatoire et sans égard au type d'organisation (de la lettre « A » à la lettre « M »). Ensuite, nous avons attribué un code alphanumérique à chaque répondant. Ainsi, le nom de tous les répondants a été remplacé par un code. Le code en question est composé de la lettre représentant l'organisation du répondant (de A à M) et d'un

chiffre (de 1 à 5). Les directeurs de fonction d'audit interne se sont vu attribuer les codes incluant le chiffre « 1 », alors que les autres auditeurs internes portent des chiffres allant de « 2 » à « 5 ». Par exemple, pour l'organisation A, les codes sont les suivants : A1; A2; A3; A4 et A5. Seule la chercheuse connaît l'identité des répondants et des organisations associés aux différents codes qui leur ont été attribués. Au moment de l'analyse des données, cette façon de procéder a donc permis de comparer les propos des répondants provenant d'une même fonction d'audit interne entre eux, car la chercheuse savait à quelle organisation était associé chaque répondant. Le cas échéant, cela a aussi permis la comparaison des propos des auditeurs internes interviewés avec les documents que nous avons en main.

Au moment de la rédaction du chapitre présentant les résultats, une procédure supplémentaire visant la protection de l'anonymat des répondants dont les propos ont été cités a été ajoutée. Ainsi, un nouveau code alphanumérique a été attribué à chaque répondant de façon à masquer l'organisation à laquelle il appartient. Premièrement, deux listes de répondants ont été établies : une pour les directeurs et une autre pour les professionnels. À partir de ce moment, la liste des directeurs et celle des professionnels ont été traitées de façon complètement indépendante afin d'empêcher d'éventuels recoupements entre un directeur et les professionnels d'une même fonction. Deuxièmement, chaque directeur de FAI s'est vu attribuer de façon aléatoire un numéro allant de 1 à 14 précédé de la mention « DFAI⁶⁶ » (DFAI 1 à DFAI 14) alors que les professionnels de FAI se sont vus attribuer de façon aléatoire

⁶⁶. DFAI : directeur de fonction d'audit interne.

un numéro allant de 1 à 28 précédé de la mention « PFAI »⁶⁷ (PFAI 1 à PFAI 28). Enfin, les deux listes ont été mises en lieu sûr avec les autres documents de nature confidentielle. De plus, seule la chercheuse connaît l'identité des répondants et des organisations associés aux différents codes qui leur ont été attribués.

Également, afin de protéger l'anonymat des organisations et de personnes qui ont été nommées lors des entrevues, nous avons remplacé par des termes génériques les noms des secteurs opérationnels ou des personnes qui auraient permis de reconnaître une organisation ou une personne. Par exemple, lorsqu'un répondant nommait un secteur opérationnel en particulier, nous avons remplacé le nom précis de ce secteur par l'expression « secteur opérationnel ». Nous avons fait de même, pour ce qui est des personnes, choisissant de ne conserver que le titre général de leur poste et de masquer leur nom; par exemple, « président », « vice-président », « cadre intermédiaire », « responsable d'un processus », etc. Afin de faciliter le repérage des passages rendus anonymes par la chercheuse dans les transcriptions d'entrevues, une police de couleur différente a été utilisée.

Quant à la protection de la confidentialité des données provenant de la documentation recueillie remise à la chercheuse par les répondants, une autre procédure a dû être appliquée, puisque ces données nous ont été remises sous forme de documents papier. Nous ne pouvions donc pas remplacer certains mots directement dans un fichier électronique. Encore une fois, nous avons procédé en plusieurs étapes. Premièrement, le code alphanumérique du répondant nous ayant remis les documents a été inscrit dans le coin supérieur droit de chaque page. Deuxièmement, nous avons

⁶⁷. PFAI : professionnel de la fonction d'audit interne.

effectué deux photocopies du document original. Les documents originaux et un premier jeu de copies ont été mis en lieu sûr (il s'agit d'une partie des copies de sécurité dont nous avons discuté précédemment). Troisièmement, nous avons rendu anonyme le second jeu de copies avant de numériser tous les documents. En fait, dans tous les documents écrits, nous avons masqué, avec un crayon-feutre noir, les mentions pouvant permettre de reconnaître une organisation ou une personne en particulier. Par exemple, le logo de l'organisation et les signataires des documents ont été systématiquement raturés. Quatrièmement, les documents ont été numérisés sous la forme de documents « PDF » afin de pouvoir être traités dans Atlas TI. Les fichiers que nous avons créés ont été nommés en fonction du répondant dont ils proviennent et de la nature du document numérisé afin de faciliter leur analyse. De plus, au moment de la rédaction du chapitre présentant les résultats, nous avons protégé l'anonymat de l'organisation d'où proviennent les extraits de documents qui y sont présentés.

3.2.5.3 Structure de codage

La structure de codage a été élaborée avec la préoccupation constante de couvrir l'ensemble des construits théoriques du cadre conceptuel afin de nous assurer d'être en mesure de répondre à toutes les questions de recherche lors de l'analyse. La structure de codage a donc été établie sur la base des construits théoriques du cadre conceptuel présenté au chapitre précédent. Cette structure est composée de quatre éléments, à savoir les catégories, les propriétés, les dimensions et les codes. Chaque catégorie est associée aux questions de recherche auxquelles elle permet de répondre. Les catégories sont définies comme « l'ensemble des construits ou concepts abstraits explicatifs qui dérivent des données et qui permettent l'analyse d'un phénomène »

(Strauss et Corbin, 2004 : 148). Les propriétés, quant à elles, sont définies comme « les caractéristiques (générales ou spécifiques) d'une catégorie et la délimitation qui définit et indique son sens » (Strauss et Corbin, 2004 : 133 - 151) alors que les dimensions correspondent à « l'étendue des variations des propriétés d'une catégorie, donnant ainsi une spécificité à une catégorie et une variation à la catégorie » (Strauss et Corbin, 2004 : 133). Enfin, les codes sont les plus représentatifs possible des propriétés et des dimensions d'une catégorie particulière tout en traduisant le plus fidèlement possible les propos du répondant. Cela explique pourquoi un grand nombre de codes était prévu dès le départ dans la structure de codage et pourquoi, une fois le codage terminé, elle comprenait en définitive plus de 1 650 codes différents.

Une fois cette structure établie, tous les codes initialement prévus ont été saisis dans le logiciel. De même, les propriétés ont été saisies dans le logiciel sous la rubrique « famille de codes » et les catégories l'ont été sous la rubrique « super famille de codes ». Ensuite, chaque code a été associé à une famille en particulier. Puis, chaque famille a elle-même été associée à une super famille particulière. De cette façon, la structure de codage initialement prévue a été reproduite dans le logiciel avant le début du codage des données. Ensuite, à mesure que de nouveaux codes émergeaient, ils ont été systématiquement associés à une famille déjà existante. Dans les cas où aucune famille ne convenait, nous avons préféré retarder cette association jusqu'au codage axial. C'est à ce moment que de nouvelles familles et super familles de codes qui convenaient ont été créées et que les nouveaux codes, orphelins jusqu'à ce

moment, y ont été associés. Cela signifie que la structure de codage a été en constante évolution jusqu'à la fin de la procédure de codage.

Ainsi, la structure de codage présentée à l'Annexe 2, est composée de 15 catégories. Les sept premières catégories correspondent aux principaux construits théoriques de notre cadre conceptuel, soit le rôle reçu de la part des membres du comité d'audit, du haut dirigeant et des gestionnaires, la conception personnelle du rôle, les rôles conflictuels, les stratégies de gestion des rôles conflictuels de types I, II et III ainsi que le rôle joué. À ces catégories s'ajoutent les catégories correspondant aux construits théoriques qui influencent les rôles et les stratégies de gestion des rôles conflictuels de l'auditeur interne. Ainsi, quatre autres catégories s'ajoutent à la structure de codage. Il s'agit des facteurs personnels caractérisant un répondant, des facteurs propres à l'organisation dans laquelle le répondant exerce ses fonctions, du cadre légal et réglementaire ainsi que du cadre normatif.

De plus, deux autres catégories se sont imposées lors du codage des données, ce qui porte le total à 15 catégories. En effet, la documentation recueillie à laquelle nous avons eu accès traite d'un construit théorique qui n'était pas inclus dans la structure de codage initiale. Il s'agit du « rôle lancé ». Les attentes signalées dans les chartes d'audit interne, dans les chartes de comité d'audit de même que dans les planifications annuelles constituent en fait des attentes signifiées aux diverses parties en cause. Cela correspond à la définition du « rôle lancé » de la théorie des rôles (Katz et Kahn, 1978). Une catégorie a donc été ajoutée afin de représenter ce construit théorique dans la structure de codage. Également, une quatrième catégorie de stratégie de gestion des rôles conflictuels s'est imposée lors du codage des

entrevues. Il s'agit d'un type de stratégie qui ne correspond à aucun type de stratégies de la typologie de Hall (1972) qui est préconisée dans le cadre conceptuel de cette étude. Ce quatrième type de stratégie de gestion de rôles conflictuels est nommé la « résistance ». Cette catégorie est caractérisée par le refus des auditeurs internes de négocier, d'internaliser les rôles conflictuels ou de se résigner lorsqu'ils font face à une situation conflictuelle. Nous y reviendrons en détail dans le prochain chapitre.

Enfin, l'élaboration d'une structure de codage basée sur les construits théoriques et sur les questions de recherche avant et pendant le codage a permis de faire ressortir la richesse de chacune des entrevues de la première à la dernière. Bien que cette façon de procéder puisse de prime abord sembler restrictive dans le cadre d'une étude qualitative, la multiplication des codes et l'émergence de nouvelles catégories lors du codage confirment le caractère inductif de notre méthodologie. De plus, l'émergence de certaines catégories illustre l'efficacité du guide d'entrevue que nous avons préalablement développé.

3.2.5.4 *Interprétation et analyse des données*

Une fois le codage terminé, nous avons interprété les données et tiré des conclusions (Duhaime et Landry, 1995). À cet égard, Langley (1999) suggère plusieurs stratégies possibles. Comme prévu, en plus du comptage de la récurrence de thèmes ou de segments de mots, nous avons utilisé la cartographie⁶⁸ qui apparaît très utile pour la représentation d'un nombre important de concepts et de relations dans un petit espace (Langley, 1999: 700). Nous avons aussi utilisé la narration qui a servi à pallier le risque de trop simplifier le phénomène expliqué (Langley, 1999 : 695-703).

⁶⁸. Traduction libre de l'expression anglaise *visual mapping*.

Premièrement, le comptage de la récurrence des thèmes et des segments de mots a constitué l'étape préliminaire. Sa pratique est d'ailleurs recommandée par Romelaer (2001 : 6). En fait, cette procédure d'analyse a été utilisée pour faire ressortir les tendances lourdes émanant des données, car selon Miles et Huberman (1994 : 294) nous comptons lorsque nous posons un jugement et, effectivement, nous avons naturellement eu le réflexe de compter les occurrences des codes en tout premier lieu. Ces auteurs suggèrent aussi que le comptage est un moyen de se montrer « analytiquement honnête » et d'éviter de se laisser strictement guider par ses intuitions, limitant ainsi les préjugés que le chercheur a naturellement (Miles et Huberman, 1994 : 253). Cette position est aussi celle de Silverman (1993: 163) qui s'attache à démontrer l'utilité de la quantification dans une recherche qualitative et interprétative. Il avance que des techniques simples de comptage peuvent offrir une vue d'ensemble des données qu'une analyse qualitative à elle seule ne rend pas toujours possible. Il ne nie pas que le comptage puisse être aussi arbitraire que l'interprétation qualitative de quelques fragments de données. Cependant, si le chercheur résiste à la tentation d'essayer de tout compter et fonde plutôt son analyse sur une base conceptuelle rigoureuse reliée à la vision du monde qui est propre aux acteurs, sa démarche d'analyse sera bonifiée par l'information qui sera fournie par chacun des deux types d'analyse (p. 165)⁶⁹.

Dans notre cas, disons que le comptage a surtout servi à confirmer nos intuitions, mais que dans certains cas, il a aussi permis de mettre en lumière des éléments qui n'avaient pas attiré notre attention jusqu'à ce moment là. De plus, selon ces auteurs,

⁶⁹ . En guise d'exemples d'articles ayant préconisé la méthode du comptage afin d'analyser les données, se référer à ces deux articles cités dans Langley (1999: 696): Garud et Van de Ven (1992) et Van de Ven et Polly (1992).

faire une analyse quantitative des données qualitatives offre l'avantage d'améliorer la « robustesse » des conclusions (Miles et Huberman, 1994 : 253). Nous avons donc tiré profit de cet avantage et avons présenté la résultante de cette procédure de comptage directement dans le chapitre des résultats.

Cela dit, afin de ne pas induire des préjugés par l'utilisation du comptage, nous avons considéré que peu importe le nombre de fois où un répondant a abordé un thème ou une situation précise, une seule occurrence a été prise en considération. Pour réussir à faire cela, nous avons mis à profit une des fonctions du logiciel Atlas TI qui permet l'extraction de tableurs Excel présentant deux informations intéressantes : le total des occurrences d'un code particulier et une donnée binaire (0 ou 1), le tout classé par répondant. Ainsi, le « 1 » signifie que le répondant a abordé le thème associé au code au moins une fois alors que le « 0 » indique que ce dernier n'a pas abordé ce thème durant l'entrevue. C'est cette information que nous avons utilisée pour la procédure de comptage. Nous avons pris cette décision, car nous ne voulions pas courir le risque de prêter des intentions indues aux répondants. En fait, nous ne voulions pas amorcer un raisonnement inapproprié qui nous aurait amenée à déformer les propos des répondants. Plus précisément, nous ne voulions pas considérer le fait qu'un répondant ait parlé cinq ou dix fois d'un sujet comme un signe que ledit sujet était plus important pour lui qu'un autre dont il n'aurait parlé qu'une seule fois même si cela pouvait effectivement être le cas. En effet, le fait qu'un répondant aborde plusieurs fois un même sujet peut s'expliquer de plusieurs façons. Par exemple, cela peut résulter du fait que la chercheuse a tenté de valider ses propos en revenant sur le sujet à plusieurs reprises durant l'entrevue. Cela peut aussi découler du fait que le

répondant saute du coq à l'âne lorsqu'il est questionné et, qu'en conséquence, il aborde plusieurs fois un même thème sans nécessairement y accorder plus d'importance.

Dans le cadre de notre recherche, nous avons utilisé l'expression « tous les répondants », ce qui signifie que 100 % des répondants ont fait référence à un élément particulier lors des entrevues. Lorsque l'expression « la plupart des répondants » est préconisée, cela signifie que plus de 75 % des répondants ont soulevé ce point lors des entrevues. L'expression « la majorité des répondants » est réservée pour les cas où entre 51 % et 75 % des répondants ont mentionné un certain élément alors que l'expression « la moitié des répondants » est utilisée lorsque 50 % des répondants ont abordé un élément en particulier. Enfin, nous préconisons l'expression « moins de la moitié des répondants » lorsque moins de 50 % des répondants se sont exprimés sur un élément en particulier.

Nous sommes consciente que cette façon de quantifier les résultats pourrait donner l'impression que nous avons cherché à compter plutôt qu'à comprendre les phénomènes sous étude alors que selon Duhaime et Landry (1995 : 61), il s'agit du principal risque lié au comptage. Cela dit, étant donné que nous avons utilisé ces approximations uniquement pour déceler les grandes tendances qui émergeaient des données, nous pensons avoir évité ce risque. Nous voudrions souligner que cette approximation du nombre de répondants était destinée à limiter la subjectivité que nous aurions pu afficher dans l'interprétation des propos des répondants.

Une fois le comptage effectué, nous nous sommes tournée vers la cartographie et, ensuite vers la narration. Les schémas produits lors de la cartographie initiale constituent en fait une étape intermédiaire d'analyse entre les données brutes et la théorisation (Langley, 1999: 702). La cartographie requiert un grand nombre de données pour être représentative de la réalité. Comme nous avons procédé à plus de quarante entrevues avec des auditeurs internes et que nous avons en plus analysé la documentation recueillie, les données se sont avérées suffisantes pour procéder à une cartographie pertinente et plausible des rôles de l'auditeur interne. Cela nous a permis de bien illustrer les relations (Langley, 1999: 696) en intégrant un grand nombre d'éléments simultanément (Miles et Huberman 1994 cités dans Langley, 1999: 700). Néanmoins, le chercheur doit impérativement pousser son analyse à un niveau plus abstrait de conceptualisation du phénomène étudié afin d'arriver à une théorisation plus générale (Miles et Huberman 1994 cités dans Langley, 1999). Ainsi, en complémentarité avec la cartographie et le comptage, nous avons utilisé une autre stratégie : la stratégie narrative.

En fait, bien que l'utilisation du comptage et la cartographie présente l'avantage de synthétiser un grand nombre de relations et de concepts pour en tirer des tendances représentatives de la réalité, le chercheur doit veiller à ne pas trop simplifier la complexité de la situation. Pour cette raison, un jumelage avec d'autres stratégies d'interprétation des données est souhaitable (Langley, 1999: 703). La stratégie de la narration a donc été utilisée pour pallier le risque lié à la simplification typique du comptage et de la cartographie. Selon Langley (1999: 695), la stratégie narrative est d'ailleurs utilisée dans presque toutes les recherches qualitatives, car elle amène le

chercheur à raconter une histoire en accordant de l'importance aux détails contextuels tels qu'ils sont vécus par les acteurs. Dans notre cas, cette stratégie s'est confondue avec la rédaction du chapitre dans lequel nous présentons et analysons les résultats (le chapitre 4). En fait, nous avons utilisé les schémas issus de la cartographie et avons pris en compte les tendances lourdes identifiées au moment du comptage, ce qui nous a permis d'établir un fil conducteur de la trame de l'histoire des rôles de l'auditeur interne que nous présentons dans le chapitre 4. Cela dit, les schémas initiaux ont été considérablement modifiés au fur et à mesure de la rédaction. Ainsi, la cartographie s'est poursuivie et les schémas qui en sont issus se sont raffinés grâce à la narration. Les schémas présentés au chapitre 4 ainsi que dans celui présenté dans la conclusion de cette thèse constituent donc un produit fini résultant des trois procédures d'analyse que nous avons mises en œuvre. C'est pourquoi nous qualifions ces trois stratégies de complémentaires. Les détails donnés au lecteur grâce à la narration des résultats lui permettront de juger de l'applicabilité des résultats de l'étude à d'autres contextes, puisqu'à leur lecture, il connaîtra les subtilités du phénomène étudié.

Enfin, selon Langley (1999: 708), la théorisation implique trois processus : l'induction, la déduction et l'inspiration. Sachant que l'objectif de l'analyse des données est d'en interpréter le sens pour tirer des conclusions au regard des questions de recherche posées, nous avons laissé la place à l'induction et à l'inspiration afin que nos conclusions contribuent le plus possible à l'avancement des connaissances en audit interne.

3.2.6 Qualité du devis de recherche

Selon Patton (2002: 552), les mots d'ordre quant à la démarche de recherche doivent être la transparence méthodologique et la rigueur. Selon Lincoln et Guba (1985: 289-331), les critères de qualité de l'étude qualitative sont la crédibilité, l'applicabilité (le caractère transférable) des résultats à d'autres contextes et la confirmabilité. Yin (2003), quant à lui, est d'avis que les critères de qualité de Lincoln et Guba (1985) correspondent, dans l'ordre, à la validité de construit, à la validité interne, à la validité externe et à la fiabilité. Le Tableau XIII - Typologies des critères de qualité d'une recherche – présente ces deux typologies afin de mettre en évidence leur concordance.

Lincoln et Guba (1985)	Yin (2003)
Crédibilité	Validité de construit
	Validité interne
Applicabilité	Validité externe
Confirmabilité	Fiabilité

Tableau XIII - Typologies des critères de qualité d'une recherche

Plusieurs tactiques sont recommandées par Lincoln et Guba (1985) et par Yin (2003) pour favoriser la qualité de la recherche. Malgré le fait que ces chercheurs soient associés à des paradigmes de recherche différents, les tactiques qu'ils proposent se recoupent. Bien qu'il ne soit pas possible d'appliquer toutes les tactiques suggérées par Yin (2003) ou par Lincoln et Guba (1985), nous avons décidé d'en appliquer un certain nombre. Nous expliquons les tactiques assurant la qualité que nous avons mises en œuvre en commençant par les tactiques associées à la crédibilité, suivies de celles associées à l'applicabilité et à la confirmabilité.

3.2.6.1 *Crédibilité*

La crédibilité d'une étude de terrain tient principalement à deux enjeux majeurs : la représentation adéquate des multiples représentations possibles de la réalité et le fait d'avoir réussi à développer une compréhension complète du phénomène observé (Lincoln et Guba, 1985: 301-315).

Pour assurer la crédibilité de nos travaux, nous avons mis en place plusieurs tactiques. Bon nombre de ces tactiques ont déjà été présentées lors de l'élaboration du devis méthodologique. Notre choix de réaliser l'étude de terrain dans plusieurs organisations et d'interviewer plusieurs répondants par organisation contribue à la crédibilité de notre recherche. Également, bien que nous ayons initialement prévu la réalisation d'environ 45 entrevues, ce nombre n'était pas fixé de façon définitive, car notre objectif était d'atteindre le point de saturation. Notons qu'en recherche qualitative, le point de saturation correspond au moment où l'information recueillie devient redondante (Lincoln et Guba, 1985 : 202). Dans notre cas, le point de saturation a été atteint vers la trentième entrevue. Nous avons tout de même poursuivi notre collecte de données au-delà de la trentième entrevue, car les autres entrevues étaient déjà planifiées lorsque le point de saturation a été atteint. Nous avons aussi colligé plusieurs sources de données, à savoir celles provenant des entrevues et des documents recueillis le cas échéant (section 3.2.4). Cela nous a permis de trianguler les données recueillies, car il a été possible de comparer des informations obtenues pendant les entrevues avec celles contenues dans la diverse documentation recueillie et colligée (Lincoln et Guba, 1985: 301-305; Patton, 2002: 559). Selon Patton (2002 : 559), comparer les comptes rendus intégraux d'entrevues avec des documents écrits

ou électroniques constitue une forme de triangulation à l'aide de sources de données qualitatives multiples. De plus, grâce aux codes alphanumériques identifiant les répondants cités dans cette thèse (DFAI 1 à 14 ou PFAI 1 à 28), nous nous sommes assurée qu'il soit toujours possible de déterminer de quel répondant proviennent les propos cités sans compromettre pour autant leur anonymat. Cette façon de procéder offre l'avantage de démontrer que les propos cités ne viennent pas tous du même répondant.

Toujours selon Patton (2002 : 560), l'utilisation de plus d'une méthode d'analyse des données permet aussi la triangulation, ce qui accroît la crédibilité des résultats de la recherche. La stratégie d'analyse des données concourt donc aussi à la crédibilité de l'étude grâce à sa conception (section 3.2.5). En fait, la méthode de codage proposée par Strauss et Corbin (1990) et l'utilisation de trois stratégies complémentaires d'analyse (comptage, cartographie et stratégie narrative) telles que proposées par Langley (1999) et Romelaer (2001), démontrent la rigueur de la démarche d'analyse, ce qui appuie la crédibilité des résultats de notre étude, tout en permettant la triangulation au moyen de multiples stratégies d'analyse (Patton, 2002 : 560).

Par ailleurs, certaines mesures visant à accroître la crédibilité des résultats de notre recherche ont été prises lors de la réalisation des entrevues. Ainsi, comme nous le verrons dans la prochaine section de ce chapitre (section 3.3), nous avons signé un engagement de confidentialité de même que les autres personnes ayant accès aux données d'entrevues et aux données documentaires. Les répondants étaient au courant de cet engagement. Une copie de l'engagement de confidentialité de la chercheuse a d'ailleurs été remise à chacun d'eux. Cet engagement de confidentialité

a contribué à mettre les répondants en confiance et ils ont ainsi été mieux disposés à nous parler librement de leurs expériences en tant qu'auditeur interne dans les organisations choisies. De plus, nous avons fait en sorte de répondre à toutes les questions des interviewés avant de commencer les entrevues. Cette initiative a rassuré les interviewés et nous a assurée que chacun d'entre eux comprenait bien le niveau de confidentialité dont il faisait l'objet.

À la fin de chaque entrevue, nous nous sommes isolée pour noter nos observations et nos impressions sur le déroulement de l'entrevue. Comme dans le cas des entrevues, ces notes ont été enregistrées et numérisées avant d'être transcrites intégralement. Les impressions et sentiments que nous avons ressentis pendant la rencontre ont été soigneusement consignés. Ces comptes rendus intégraux constituent notre journal de bord. Ajoutons que ces observations fournissent de précieux renseignements qui nous ont permis de nous remettre en situation au moment de l'analyse des données (Patton, 2002: 384). De plus, il s'agit d'une technique facilitant l'appréciation de l'utilité, de la pertinence et de l'authenticité des propos recueillis pendant l'entrevue (Patton, 2002: 384).

Par ailleurs, après les cinq premières entrevues, nous avons réévalué la pertinence des thèmes et des questions contenus dans le guide d'entrevue. Bien que le guide n'ait pas été systématiquement modifié, à chaque entrevue, nous l'avons adapté en fonction du répondant interviewé. Ces modifications sont décrites précédemment, à la section 3.2.4.

3.2.6.2 *Applicabilité*

Étant donné que la généralisation des résultats n'est pas recherchée lors d'une étude de terrain, la validité externe d'une telle étude a tendance à être faible (Yin, 2003). Nous acceptons cette critique, car nous sommes consciente que les résultats obtenus et les conclusions que nous en avons tirées ne s'appliquent qu'au contexte étudié. Toutefois, nous souhaitons qu'il soit possible de considérer le caractère transférable de nos résultats et conclusions. Pour ce faire, l'analyse des résultats est étroitement liée au contexte dans lequel évolue le répondant (Lincoln et Guba, 1985: 316). En conséquence, un maximum de données descriptives sur les répondants interviewés et sur les organisations visitées a été recueilli. Rappelons également que cette étude de terrain qualitative a été effectuée dans plusieurs organisations, ce qui contribue à accroître le caractère transférable des résultats à d'autres organisations de même type, à défaut d'assurer la validité externe (Yin, 2003; Eisenhardt, 1989).

3.2.6.3 *Confirmabilité*

La confirmabilité de l'étude réfère à la possibilité de répliquer la démarche méthodologique en obtenant sensiblement les mêmes résultats (Lincoln et Guba, 1985). La transparence méthodologique est donc la première garante de la confirmabilité (Patton, 2002: 541 à 588). Le guide d'entrevue et la structure de codage présentés respectivement aux annexes I et II constituent des outils essentiels et privilégiés en vue d'une éventuelle duplication de l'étude. De plus, le fait d'avoir énoncé les objectifs de notre recherche, les questions afférentes et notre cadre conceptuel, en plus d'en avoir expliqué les bases théoriques contribue aussi à la confirmabilité de notre étude, car pour reproduire une recherche, il faut en connaître l'objectif et les bases théoriques (Eisenhardt, 1989; Lincoln et Guba, 1985; Yin,

2003). Selon Patton (2002: 542 à 555), cette démarche permet au lecteur d'évaluer la qualité de la recherche en fonction de critères bien définis.

3.3 Considérations éthiques

Parce qu'une étude de terrain implique de mener des entrevues avec des personnes, il importe de préserver leur intégrité. (Patton, 2002: 405). Il nous fallait donc considérer les risques éventuels de préjudice porté aux répondants et aux organisations pour lesquelles ils travaillent.

Afin de protéger les participants d'éventuelles conséquences négatives occasionnées par leur participation à notre recherche, avant de solliciter une entrevue, nous nous sommes assurée d'avoir obtenu de l'autorité compétente l'autorisation de rencontrer la personne visée. En l'occurrence, la plus haute autorité administrative de l'entité a le pouvoir de donner une telle autorisation. Nous avons donc obtenu cette autorisation de la part du président de l'organisme ou du sous-ministre en titre, selon le cas. Par la suite, afin de protéger le participant, la personne ayant donné son autorisation n'a pas été informée de la décision de l'auditeur interne de participer ou non à la recherche. Les rencontres avec les auditeurs internes ont eu lieu, dans la mesure du possible, de telle façon que leurs collègues et l'autorité compétente n'en soient pas témoins. Ainsi, il a été offert à tous les répondants de tenir l'entrevue en dehors des heures ouvrables et des lieux de travail. Dans la plupart des cas, les directeurs de fonction d'audit interne ont choisi de nous inviter dans leur bureau respectif afin de faciliter l'accès à certains documents confidentiels. Les entrevues ont eu lieu en début ou en fin de journée.

En ce qui concerne les auditeurs internes, les entrevues se sont aussi majoritairement déroulées en début ou en fin de journée. Elles se sont tenues dans les locaux des organisations des répondants, car ces derniers ne voulaient pas se déplacer hors de leur lieu de travail pour des considérations pratiques. Les entrevues ont donc eu lieu sur les lieux de travail dans des salles de conférence que les répondants pouvaient réserver sans justification grâce à leur statut d'auditeur interne. Ce fait respecte notre objectif qui est de protéger les répondants contre d'éventuelles répercussions négatives provoquées par leur participation à notre étude.

En ce qui concerne les autorisations d'accès aux organisations, nous avons d'abord envoyé les demandes d'accès aux présidents-directeurs généraux ou aux sous-ministres de neuf organisations gouvernementales québécoises. Ces demandes d'accès ont été faites sous forme de lettre contenant notamment une brève description du projet de recherche. Nous avons reçu huit réponses favorables et une demande est restée en suspens pour finalement être refusée. Ensuite, nous avons communiqué par courriel avec les directeurs de fonction d'audit interne des organisations pour lesquelles nous avons obtenu l'autorisation d'accès afin de solliciter une entrevue. De plus, nous leur avons demandé de nommer les auditeurs internes expérimentés de leur service qui pourraient éventuellement participer à l'étude. Dès lors, nous avons sollicité une entrevue avec les auditeurs internes proposés par le directeur. Une fois la première série de demandes terminée, nous avons évalué la situation. Le seuil visé de 45 entrevues n'étant pas atteint, d'autres demandes d'autorisations d'accès ont dû être effectuées. Pour chaque nouvelle demande, nous avons procédé exactement de la même façon qu'initialement, mais une organisation à la fois, jusqu'à l'obtention d'un

nombre suffisant de répondants. Nous nous sommes aussi assurée de respecter les proportions initialement prévues quant au type d'organisation (ministère ou organisme) et de répondants.

Nous devions aussi nous assurer que les répondants donnent un consentement libre et éclairé quant à leur participation à la recherche (Patton, 2002: 408-409). Ainsi, la façon dont ils seraient joints devait leur permettre de refuser l'entrevue sans risque de subir de préjudice. Les répondants ont donc été sollicités individuellement par courriel. Également, le formulaire de consentement signé par le répondant explique clairement les objectifs de la recherche, afin qu'il soit au courant des sujets sur lesquels il sera interviewé. Nous nous sommes assurée de préserver l'anonymat des répondants afin de les protéger d'éventuels préjudices à la suite de leur participation à notre projet de recherche (Patton, 2002: 408-409). Ainsi, toute personne appelée à consulter les données brutes de la recherche a signé un formulaire de confidentialité au préalable. Notamment, outre la chercheuse, la directrice du comité directeur et la personne responsable de la transcription des entrevues ont signé ce formulaire, car elles ont eu accès aux données brutes. Nous nous sommes aussi engagée à préserver l'anonymat des personnes et des organisations dans le formulaire de consentement. Au moment de coder les données, les termes précis qui permettent de reconnaître un individu ou une organisation ont été changés contre des termes génériques, garantissant de cette façon l'anonymat, et certains documents ont été raturés.

En définitive, tous les moyens disponibles ont été mis en œuvre pour protéger l'anonymat des répondants et des organisations. De plus, avant le début de la collecte

des données, le comité d'éthique de la recherche de HEC Montréal a délivré un avis de conformité du projet.

3.4 Conclusion

Ce chapitre avait pour objectif de présenter le devis méthodologique et les tactiques destinés à garantir la qualité de la démarche de recherche entreprise. Nous avons choisi l'étude de terrain qualitative pour mener à bien notre recherche. Essentiellement, cela signifie que la collecte des données a été effectuée au moyen d'entrevues semi-structurées appuyées par un guide d'entrevue dans plusieurs organisations gouvernementales québécoises. Ainsi, 42 auditeurs internes répartis dans 13 organisations ont été interviewés. La documentation recueillie auprès des répondants lors des entrevues constitue notre deuxième source de données. Les procédures de traitement et d'analyse des données incluant notamment la structure de code établie, les procédures mises en place afin d'assurer la protection de l'anonymat des répondants et celle des organisations de même que les stratégies d'analyse ont été expliquées. Nous avons aussi expliqué en détail la méthode d'analyse des données. Cette méthode est caractérisée par l'utilisation complémentaire de trois stratégies d'analyse : soit le comptage, la cartographie et la narration. C'est grâce à l'utilisation interactive de ces stratégies que nous en sommes arrivée à rédiger le chapitre suivant dans lequel nous présentons et analysons les résultats et tirons les conclusions de cette thèse.

Nous avons également présenté les tactiques qui ont été employées pour assurer la crédibilité, l'applicabilité (soit le caractère transférable des résultats à un autre contexte) et la confirmabilité de l'étude. Enfin, trois enjeux éthiques d'importance

ont été abordés : soit la nécessité d'obtenir un consentement libre et éclairé de la part des participants, la protection de leur anonymat et, finalement, l'obligation de s'assurer que le répondant ne subisse de préjudice après avoir librement consenti à participer à notre projet de recherche.

4 Chapitre 4 – Présentation et analyse des résultats

4.1 Introduction

À la suite de la réalisation de l'étude de terrain, il est maintenant possible de répondre aux questions de recherche initialement posées. Les résultats présentés et analysés dans ce quatrième chapitre sont le fruit du codage et de l'analyse des données qui ont été colligées en respectant le devis méthodologique expliqué au chapitre précédent.

Afin de faciliter l'articulation des résultats et de favoriser leur compréhension dans le contexte des organisations gouvernementales québécoises (OGQ), nous commençons par une présentation des caractéristiques des répondants, car ils constituent notre unité d'analyse. Ensuite, les résultats sont abordés en trois parties distinctes, mais complémentaires. Ainsi, nous débutons avec les résultats associés au premier objectif de cette thèse qui est d'élucider la perception de l'auditeur interne à l'égard de ses rôles. Nous poursuivons ensuite avec les résultats associés au deuxième objectif de cette recherche qui est de comprendre les stratégies de gestion de rôles conflictuels mises en œuvre par l'auditeur interne. Finalement, nous proposons une typologie de rôles joués par l'auditeur interne.

4.2 Présentation des répondants

Comme nous l'avons expliqué dans le chapitre précédent, nous avons effectué 28 entrevues avec des auditeurs internes (ci-après nommés professionnels de la fonction d'audit interne) et 14 entrevues avec des directeurs de la fonction d'audit interne (FAI) d'une durée moyenne de deux heures, pour un total de 42 entrevues. Cela représente une quantité importante de données sous forme de verbatim totalisant près de 85 heures d'enregistrement, soit plus de 2 000 pages de texte. Étant donné que la

principale source de données est constituée des propos tenus par les répondants, il est donc important d'exposer qui sont les auditeurs internes qui ont collaboré à cette recherche. Ainsi, même si nous ne pouvons présenter de façon détaillée chacun d'entre eux afin de préserver leur anonymat, nous sommes quand même en mesure de divulguer certaines caractéristiques pouvant aider à la compréhension de l'analyse.

Les répondants⁷⁰ que nous avons rencontrés sont des auditeurs internes qui cumulent en moyenne entre dix et 15 ans d'expérience en audit interne et entre vingt et 25 ans d'expérience professionnelle au total. Notons qu'il n'y a pas de différence significative entre le nombre d'années d'expérience des directeurs et des professionnels de la FAI. Également, la plupart d'entre eux ont passé la majorité de leur carrière dans l'administration publique provinciale; ils connaissent donc très bien ce secteur de même que l'audit interne. Par ailleurs, nous tenons à souligner que l'ensemble des caractéristiques personnelles des répondants que sont l'affiliation professionnelle, le genre ou le nombre d'années d'expérience, sont relativement homogènes lorsque l'on compare les répondants provenant des ministères avec ceux des organismes. C'est pourquoi nous ne les distinguons pas.

En ce qui concerne l'affiliation professionnelle, 27 répondants (64 %) sont des experts-comptables. Notons que pour être qualifié d'expert-comptable, un répondant doit détenir l'un des trois titres comptables reconnus au Canada (CA, CGA ou CMA).

En conséquence, ces derniers ont tous une expertise en audit et une formation universitaire en administration avec une spécialisation en comptabilité. Les 15 autres

⁷⁰. À partir de maintenant dans ce chapitre, les termes « répondants » ou « auditeurs internes » sont utilisés lorsque nous parlons des directeurs de la FAI et des professionnels de la FAI. Le terme « directeurs de la FAI » est bien sûr réservé à ces derniers. Enfin, nous préconisons le terme « professionnels de la FAI » quand nous faisons référence aux répondants qui ne sont pas des directeurs de fonction.

répondants (36 %) proviennent de divers domaines d'expertise allant de l'enseignement, aux sciences sociales, en passant par les technologies de l'information. Nous ne pouvons donc établir un profil particulier pour ces répondants. Également, 24 répondants (57 %) sont des hommes et 18 répondants sont des femmes (43 %)⁷¹.

Enfin, nous tenons à souligner que huit des 13 FAI (57 %) auxquelles nous avons eu accès nous ont donné copie de leurs politiques d'audit interne. Aussi, nous avons obtenu copie de quatre documents de planification annuelle et de reddition de comptes des FAI que nous avons visitées. La liste des documents auxquels nous avons eu accès est présentée à l'Annexe III de cette thèse.

4.3 Perception de l'auditeur interne à l'égard de ses rôles

Cette section porte sur le premier objectif poursuivi dans le cadre de cette thèse, soit de cerner et de comprendre la perception de l'auditeur interne à l'égard des rôles qu'il assume dans l'organisation dont il fait partie. Rappelons que les questions de recherche associées à ce premier objectif sont les suivantes :

1. Comment l'auditeur interne perçoit-il ses rôles dans l'organisation?
2. Comment l'auditeur interne perçoit-il les attentes signifiées par les membres du comité d'audit quant à ses rôles dans l'organisation?

⁷¹. Afin de protéger l'anonymat des répondants et celui des organisations que nous avons visitées, nous avons préconisé le genre masculin dans l'ensemble de ce chapitre. Notons que nous avons procédé ainsi pour les répondants et pour le haut dirigeant. Distinguer les hommes des femmes aurait en effet permis l'identification de certaines organisations, de certains répondants et de quelques hauts dirigeants. Aussi, distinguer les directeurs de la FAI qui sont des experts-comptables de ceux qui ne le sont pas, ou distinguer le genre des directeurs de la FAI pourraient potentiellement permettre leur identification et, conséquemment, celle de leur organisation et du haut dirigeant. C'est pourquoi nous ne présentons pas cette information. Enfin, lorsque les répondants sont cités, le genre masculin a été utilisé, et cela, que le répondant soit un homme ou une femme.

3. Dans quelle mesure y a-t-il un conflit entre, d'une part, la manière dont l'auditeur interne perçoit ses rôles et, d'autre part, sa conception des attentes signifiées par les membres du comité d'audit quant à ces mêmes rôles?

Ces trois questions de recherche sont abordées successivement. Il s'ensuit une discussion intégratrice et une conclusion quant à l'atteinte du premier objectif de notre recherche.

4.3.1 Conception personnelle de l'auditeur interne au regard de ses rôles

Cette section présente notre réponse à la première question de recherche ainsi que l'analyse théorique afférente. Les données permettant d'y parvenir proviennent principalement des entrevues que nous avons réalisées. De fait, lorsque nous avons questionné les auditeurs internes quant à leur conception des rôles qu'ils sont appelés à jouer, nous avons abordé le sujet indirectement en les interrogeant plutôt sur leur opinion générale à l'égard de l'audit interne et sur les mandats récemment terminés ou en cours au moment de l'entrevue. Ainsi, leur conception à l'égard de leurs rôles s'est dévoilée tout au long de l'entrevue. Celle-ci était surtout évidente lorsque les mandats réalisés ou les raisons expliquant un fort sentiment d'utilité ressenti par le répondant étaient abordés.

La conception personnelle de l'auditeur interne à l'égard de ses rôles s'avère être un ensemble complexe composé de leur conception générale du rôle de la FAI et d'un ensemble de facteurs clés de succès afférents. De plus, ces facteurs clés de succès sont déclinés à deux niveaux : à un niveau fonctionnel (les facteurs clés de succès de la FAI) et à un niveau individuel (les facteurs clés de succès des auditeurs internes).

Nous présentons et discutons isolément chacun de ces éléments dans le but de les intégrer par la suite autour d'une conclusion.

4.3.1.1 *L'audit interne, une fonction au service de l'organisation et de ses dirigeants*

Nous (la FAI), on est là pour aider l'organisation à avancer. Ça fait qu'il faut que je me positionne toujours par rapport à où en est l'organisation. [...] L'idée, c'est de dire qu'on met sur la table un instrument avec lequel vous (le haut dirigeant) pouvez travailler, puis qui va vous aider. (Un instrument) qui va vous aider comme haut dirigeant à vous assurer que vous êtes en contrôle, puis vous allez atteindre vos objectifs. [...] Tu sais, un tournevis là, tu peux t'en servir pour visser des vis, mais des fois ça peut être utile pour d'autres affaires; un outil polyvalent. (DFAI⁷² 14⁷³)

Comme la plupart des répondants⁷⁴, celui que nous venons de citer considère la fonction d'audit interne comme un outil au service de l'organisation et de son haut dirigeant. D'ailleurs, les auditeurs internes se sentent particulièrement utiles lorsqu'ils ont l'impression d'avoir contribué à l'amélioration de la performance organisationnelle ou lorsqu'ils perçoivent l'appréciation du haut dirigeant. Le Tableau XIV - L'audit interne: une fonction au service de l'organisation et de ses dirigeants – présente la proportion des répondants ayant cette conception ainsi que

⁷². DFAI : directeur de fonction d'audit interne.

⁷³. Tel que mentionné à la section 3.2.5.2 du chapitre méthodologique, un identifiant numérique allant de 1 à 14 a été alloué de façon aléatoire aux directeurs de FAI cités dans ce chapitre afin de préserver l'anonymat des répondants et des organisations. Pour cette même raison, un identifiant numérique allant de 1 à 28 a été alloué de façon aléatoire aux professionnels de FAI cités dans ce chapitre. De plus, afin d'éviter un éventuel regroupement entre le directeur et les professionnels d'une même FAI, la suite numérique associée aux directeurs et celle associée aux professionnels ne sont pas liées entre elles.

⁷⁴. Rappelons que lorsque nous utilisons l'expression « tous les répondants », cela signifie que 100 % des répondants ont fait référence à un élément particulier lors des entrevues. Lorsque l'expression « la plupart des répondants » est préconisée, cela signifie que plus de 75 % des répondants ont soulevé ce point lors des entrevues. L'expression « la majorité des répondants » est réservée pour les cas où entre 51 % et 75 % des répondants ont mentionné un certain élément alors que l'expression « la moitié des répondants » est utilisée lorsque 50 % des répondants ont abordé un élément en particulier. Enfin, nous préconisons l'expression « moins de la moitié des répondants » lorsque moins de 50 % des répondants se sont exprimés sur un élément en particulier. Rappelons également, tel qu'il a été mentionné au chapitre sur la méthodologie, que les répétitions ne sont pas considérées dans le décompte des occurrences.

quelques citations représentatives de leur point de vue⁷⁵. Le Tableau XV - Sources d'un fort sentiment d'utilité chez l'auditeur interne – présente les deux sources qui sont à l'origine du fort sentiment d'utilité ressenti par les répondants dans leur travail d'auditeur interne.

Conception personnelle des rôles de la FAI	DFAI ⁷⁶	PFAI ⁷⁷	DFAI et PFAI	Citations représentatives ⁷⁸
La FAI doit protéger et servir l'organisation.	P	P	P	C'est certain que je sens que je suis là beaucoup pour protéger l'intégrité de l'organisation, donc par rapport au vérificateur général, au contrôleur des finances là, dans le sens que des fois il ne faudrait pas que le vérificateur général, le contrôleur des finances aient des constats qui portent préjudice à l'organisation là, tu sais, sans nuance là. (DFAI 1) Dans le fond, on travaille pour l'organisation, on travaille tous pour le même boss. (PFAI 2)
La FAI doit protéger et supporter le haut dirigeant.	P	P	P	C'est lui — pour moi c'est lui mon boss, tu sais. C'est sûr que je relève du comité de vérification. [...] Moi, je suis un auditeur interne, théoriquement, je suis au service du comité de vérification, mais ce n'est pas vrai ça. [...] Mon faux boss là c'est le président du comité de vérification. [...] Actuellement, il n'y a rien que je vais aller dire au comité de vérification qui n'a pas passé par lui (le haut

⁷⁵. Afin de faciliter la compréhension des résultats, tous les tableaux de ce chapitre sont présentés sous la même forme. Ainsi, la première colonne indique le sujet dont il est question, les colonnes deux, trois et quatre correspondent à l'approximation de la proportion des répondants ayant abordé le sujet dont il est question alors que la cinquième et dernière colonne propose quelques citations représentatives des propos des répondants. De plus, voici ce que les lettres et l'abréviation utilisées signifient respectivement :

- « mm » = moins de la moitié des répondants (moins de 50 %).
- « m » = la moitié des répondants (50 %).
- « M » = la majorité des répondants (entre 51 % et 75 %).
- « P » = la plupart des répondants (plus de 75 %).
- « T » = la totalité des répondants (100 %).

⁷⁶. DFAI : directeur de la FAI.

⁷⁷. PFAI : professionnel de la FAI.

⁷⁸. Afin de protéger l'anonymat des répondants et celui des organisations que nous avons visitées, nous avons préconisé le genre masculin dans l'ensemble des tableaux de ce chapitre. Distinguer les hommes des femmes aurait en effet permis l'identification de certaines organisations, de certains répondants et de quelques hauts dirigeants. Aussi, lorsque les répondants sont cités, le genre masculin a été utilisé le cas échéant, et cela, que le répondant soit un homme ou une femme.

Conception personnelle des rôles de la FAI	DFAI ⁷⁶	PFAI ⁷⁷	DFAI et PFAI	Citations représentatives ⁷⁸
				<p>dirigeant), puis qu'on n'a pas discuté de la façon que j'allais le dire. Ce n'est pas lui qui me l'exige, mais je comprends que c'est comme ça que ça fonctionne. Je pense que ça fonctionne tout le temps comme ça. [...] Parce qu'enfin, je suis au service bien plus de la haute direction, puis des opérations. (DFAI 8)</p> <p>Quand je suis arrivé ici, quand j'ai regardé tout ça, j'ai dit à HD, au HD, j'ai dit : « la première chose c'est qu'il ne faut pas que vous fassiez de prison, on s'entend. Fait qu'on va commencer par les choses qui sont à risque : sécurité de l'information, protection des renseignements personnels, des affaires de base que normalement vous devriez être correct ». [...] Mon objectif premier c'est de protéger mon HD. C'est un travail d'équipe. Je suis en équipe avec mon HD. Je ne travaille pas contre lui là. Je ne le regarde pas de façon condescendante : « je suis vérificateur interne et je ferai bien ce que je veux ». Pas du tout. Pas du tout, ce n'est pas l'approche à avoir ça, pas du tout. Je travaille très maillé avec lui. Puis je le fais réfléchir beaucoup, beaucoup. (DFAI 4)</p> <p>Moi, le message que je lui envoie tout le temps c'est: « je suis votre vérificateur interne, HD, je suis là pour vous protéger ». C'est un administrateur, il n'a pas le temps de tout voir. [...] Comme je dis, moi, je travaille pour la haute direction, c'est des fois de la protéger...Je travaille pour la haute direction, pour le décideur. (DFAI 5)</p>
La FAI doit supporter les gestionnaires.	mm	M	m	<p>On est là pour aider les gestionnaires. [...] Le premier responsable de connaître les risques et les contrôles c'est le gestionnaire. On est là pour le supporter, l'outiller, puis donc, c'est ça qu'on essaie de faire. [...] Fait qu'on sécurise les gens. « Donc, qu'est-ce que tu en penses? C'est correct, ça va bien, les travaux vont bien, etc. » (DFAI 1)</p> <p>Souvent nos interventions vont appuyer ce que les gestionnaires constatent eux-mêmes, soit par des opérations de contrôle ou de vérification ponctuelle là; ce qu'ils font dans leur milieu. Bon, ils ont dit : « écoutez, tu vois, je vous avais dit telle, telle affaire, la vérification interne vient de passer, elle a à</p>

Conception personnelle des rôles de la FAI	DFAI ⁷⁶	PFAI ⁷⁷	DFAI et PFAI	Citations représentatives ⁷⁸
				peu près le même portrait. » Ça vient donner un peu de crédibilité aux gestionnaires vis-à-vis leurs employés. (PFAI 26)

Tableau XIV - L'audit interne: une fonction au service de l'organisation et de ses dirigeants

Sources du sentiment d'utilité	DFAI	PFAI	DFAI et PFAI	Citations représentatives
L'auditeur interne a l'impression d'avoir contribué à l'amélioration de la performance organisationnelle.	P	P	P	<p>L'important c'est que l'organisation avance. L'important là, c'est que peu est mieux que pas. Peu est mieux que pas. Tu es mieux d'accepter qu'elle (l'organisation) fasse un petit pas que d'attendre de la faire courir. (Si non), tu ne seras pas utile. Peu est mieux que pas. 20 % des efforts, 80 % des résultats. Tu lui fais faire un petit pas, yes, youppie. Là j'ai fait adopter la politique — bien, fait adopter, j'ai travaillé d'arrache-pied pour faire une politique sur la sécurité — faire faire une politique sur la sécurité de l'information qui soit <i>top notch</i>. Elle ne l'est pas. Elle est pas mal mieux qu'elle était par exemple. Elle est pas mal mieux qu'elle était. On a campé les rôles, on est rendu sur une politique de sécurité de l'information, pas juste sécurité d'information numérique. Bon, c'est correct. (DFAI 4)</p> <p>Je me sens utile parce que les gestionnaires, bien, font un suivi de notre rapport de vérification avec les recommandations. Ils sont obligés de développer un plan d'action, puis ils sont obligés de mettre en application. Puis ils savent que par la suite, on fait un suivi. Oui, je me sens utile parce qu'il y a des affaires qui changent. (PFAI 26)</p>
L'auditeur interne a l'impression que le HD est satisfait du travail effectué.	P	mm	M	<p>Une semaine après (la fin d'un mandat), on a eu une lettre de félicitations du haut dirigeant pour la bonne préparation à la commission parlementaire. Fait que ça a été valorisant [...] Puis, le HD est humain là-dedans, je veux dire, il est tellement — il n'a pas peur de dire, « vous avez fait du bon travail, je vous remercie beaucoup, puis une chance que vous êtes là pour me donner un coup de main là-dedans ». Puis il n'a pas peur de le dire. Il fait voir qu'on est important pour lui et il ne se gêne pas pour nous demander de l'information, beaucoup d'information. (PFAI 25)</p>

Sources du sentiment d'utilité	DFAI	PFAI	DFAI et PFAI	Citations représentatives
				<p>L'art de se rendre indispensable à son HD, c'est ça. Avant qu'il décide de signer, il faut qu'il pense à toi. [...] Ici, HD descend souvent. HD me dit: « telle affaire, il faut qu'on s'en parle. On se voit demain là, on en a pour une heure. » [...] C'est un sentiment d'utilité, tu ne vas pas juste donner tes affaires, puis qu'il t'écoute de façon distraite, il a hâte de te voir. (DFAI 4)</p> <p>Je te dirais qu'ici, tout de suite en arrivant, de savoir qu'on avait l'appui de la haute direction, l'appui du comité de vérification, qu'on allait présenter un rapport, qu'on a les réunions à tous les trois mois, le HD te fait venir dans son bureau pour voir des rapports et tout ça... Je me suis senti bien plus utile qu'où j'étais avant et de loin à part de ça. (PFAI 28)</p>

Tableau XV - Sources d'un fort sentiment d'utilité chez l'auditeur interne

4.3.1.1.1 La FAI : une fonction au service de l'organisation

Alors que Van Peursem (2005) indique que les auditeurs internes cultivent l'ambiguïté quant à leur rôle, cela n'est pas le cas des auditeurs internes qui ont été interviewés dans le cadre de cette recherche. En effet, la plupart répondants se considèrent avant tout comme étant au service de l'organisation. D'ailleurs, cela transparaît particulièrement dans les propos de deux répondants alors qu'ils lient leur sentiment d'utilité à l'application concrète des recommandations de la FAI par les gestionnaires de l'organisation :

Je sens qu'ils (les gestionnaires) le savent. Ils ont entendu, puis ils sont d'accord, puis ils se mettent en mode d'action, puis ils font des actions. Alors, évidemment, peut-être que ce n'est peut-être pas aussi vite que ça pourrait être souhaitable, mais au moins la préoccupation est là, l'action est enclenchée. On voit une transformation. [...] Je me dis, tant qu'il y a de la progression, qu'il y a de la préoccupation et on maintient nos objectifs. Je me dis, bon, l'impact de notre travail est toujours là. (DFAI 6)

Toutes les fois que j'émets un rapport, puis je fais des recommandations, moi je me sens très, très utile. Puis je me sens encore plus utile quand elles sont appliquées, puis elles sont prises en charge (par les audités). Puis, comme on a vu tantôt, on a 95 % des actions qui suivent leur cours, qui sont appliquées chez nous. (DFAI 8)

Cette prise de position claire peut s'expliquer à l'aide de notre cadre conceptuel, qui prend appui sur la Théorie des rôles (Katz et Kahn, 1978), indiquant que les facteurs personnels influencent le processus d'acquisition de rôles des auditeurs internes. Dans cette recherche, l'affiliation professionnelle à l'Institut des auditeurs internes (IIA) est considérée comme un facteur personnel. Alors, comme 100 % des répondants sont membres de l'IIA, il est conséquent que leur conception quant au rôle de la FAI soit conforme à celle préconisée par l'IIA. Cette définition place justement cette fonction au service de l'organisation dans le but avoué de l'aider à atteindre ses objectifs (IIA, 2009b)⁷⁹. L'un des répondants reprend d'ailleurs presque textuellement une partie de la définition de l'IIA : « Je suis là, moi, pour aider l'organisation à mieux atteindre ses objectifs. » (PFAI 28).

Toujours selon notre cadre conceptuel, l'environnement légal et réglementaire doit aussi influencer le processus d'acquisition de rôles des auditeurs internes. D'un point de vue purement théorique, l'environnement légal et réglementaire est assimilé aux normes, qui, selon Katz et Kahn (1978 : 43) correspondent aux attentes générales à l'égard d'un ensemble de rôles dans un système donné. En conséquence, les représentations empiriques des normes sont : la politique d'audit interne de chaque organisation et, plus globalement, les recommandations du Conseil du Trésor à l'égard de l'audit interne (le CT 204419) qui concernent l'ensemble des OGQ. Or, toutes les politiques d'audit interne auxquelles nous avons eu accès indiquent que la

⁷⁹. Cette définition est reproduite à la section 1.3.1.

FAI doit respecter les normes de l’IIA alors que la plupart d’entre elles se réfèrent en plus au CT 204419 (2006) qui précise que le respect des normes de l’IIA est fortement suggéré. À titre d’exemple, voici un extrait de la politique d’audit interne de l’une des OGQ visitées :

Cette politique se fonde sur les orientations concernant la vérification interne émises par le Secrétariat du Conseil du trésor en novembre 2006 (C.T. 204419). [...] Les travaux de vérification interne s’appuient sur le Cadre de référence des Pratiques professionnelles établi par l’Institut des auditeurs internes (IIA), organisme international en matière de vérification interne. Ce cadre de référence comprend les Normes pour la pratique professionnelle de l’audit interne ainsi qu’une Définition de l’audit interne, un Code de déontologie et des orientations concernant l’audit interne.

(Extrait d’une politique d’audit interne)

Ainsi, la plupart des répondants affirment respecter les normes de l’IIA reflétant ainsi la politique d’audit interne de leur organisation, ainsi que le CT 204419 dans leur propre conception de l’audit interne. Il semble donc que l’environnement légal et réglementaire ait effectivement une incidence sur la conception personnelle des auditeurs internes à l’égard de leur rôle. Ceci est tout à fait cohérent avec la Théorie des rôles, selon laquelle l’ensemble des rôles est la représentation concrète des normes qui constituent l’une des trois composantes de l’organisation (Katz et Kahn, 1978 : 43). La Théorie des rôles stipule également que la conception personnelle du receveur de rôles est fortement influencée par les attentes qu’il perçoit à son égard (le rôle reçu). Rappelons que dans notre cadre conceptuel, le rôle reçu correspond aux attentes que l’auditeur interne perçoit de la part des membres du comité d’audit. À la lumière des données colligées, le rôle reçu est effectivement très important dans le processus d’acquisition de rôles de l’auditeur interne. Cependant, l’impact des

attentes perçues sur ce processus étant l'objet de la troisième question de recherche, il sera traité ultérieurement. Par ailleurs, nous constaterons à la section 4.4 traitant de l'analyse des conflits de rôles et des stratégies de gestion de rôles conflictuels que les stratégies de gestion de rôles conflictuels influencent non seulement le rôle joué, mais aussi la conception personnelle du rôle de l'auditeur interne. En fait, nous constaterons que les stratégies de gestion de rôles conflictuels sont omniprésentes dans le processus d'acquisition de rôles de l'auditeur interne étant donné les nombreux conflits que vivent les auditeurs internes à répétition.

4.3.1.1.2 La FAI : une fonction au service du haut dirigeant

La volonté des répondants de servir l'organisation se traduit principalement par celle de servir et de protéger le haut dirigeant. En effet, la plupart d'entre eux privilégient les intérêts de la direction plutôt que l'impartialité. Moins de la moitié des répondants l'expriment ainsi :

(En s'adressant au haut dirigeant lors de leur première rencontre.) « Je vais vous caricaturer ça. Je suis votre meilleur adjoint. Moi là, vous pouvez tout me dire, tout me demander. On va voir ce qu'on fait avec. [...] » Il n'aime pas toujours ça là, t'sais, tu as beau dire, je ne suis pas payé pour vous dire ce que vous voulez entendre, je suis payé pour vous dire ce qu'il faut que je vous dise, puis ça ne fera pas toujours plaisir là... (DFAI 4)

On est là pour appuyer le haut dirigeant. Il a à expliquer des choses, pas à se défendre là, mais à expliquer des choses. Fait que des fois, moi si j'en sais un bout, je suis un peu en relève là. [...] Tu sais, on est ses yeux et ses oreilles... Notre boss c'est le haut dirigeant là. (DFAI 1)

On a déjà cette préoccupation-là nous autres. Je veux dire qui est de ne pas faire mal paraître le président, qui est de faire attention de la façon dont on dit les choses pour ne pas que ça prenne des proportions que ça ne devrait pas quand c'est vu de l'extérieur. (PFAI 7)

Le rôle, si on veut le résumer très simplement, c'est conseiller spécial au HD. Moi, je suis là pour aider le HD. Il a des responsabilités en vertu de la loi. [...] Moi je suis là pour le HD là-dedans. (DFAI 12)

Je trouve que la vérification interne est un outil extraordinaire pour les hauts dirigeants d'un organisme pour les aider à améliorer leur *business*.
(PFAI 16)

Cette conception du rôle de la FAI exprimée par les répondants concorde avec les résultats de Colbert (2002) qui indiquent que les auditeurs internes ont tendance à privilégier les intérêts de la direction de l'organisation plutôt que de rester impartiaux. Cela contredit toutefois l'esprit des lois et des règlements instaurés à la suite des scandales financiers du début des années 2000. En effet, depuis lors, la FAI a été rendue obligatoire et renforcée en tant que pilier de la gouvernance et non en tant qu'outil de gestion au service de la haute direction. Selon ces règles, la FAI est donc censée assister les membres du comité d'audit dans l'exercice de leur fonction de surveillance de la haute direction. Elle n'est pas censée protéger le haut dirigeant contre d'éventuelles menaces provenant précisément des membres du comité d'audit. C'est pourquoi la FAI doit obligatoirement dépendre fonctionnellement du comité d'audit et non du haut dirigeant. De fait, dans les écrits recensés, le comité d'audit est ressorti comme étant le principal interlocuteur de la FAI (Davies, 2009; Mat Zain et Subramaniam, 2007; Rezaee, 2005; Rezaee et Lander, 1993; Sarens, De Beelde et Everaert, 2009; Turley et Zaman, 2007). Le constat que nous faisons est donc surprenant à la lueur des recherches antérieures et de l'ensemble des lois et réglementations en vigueur.

Cela dit, toutes les FAI auxquelles nous avons eu accès dépendent fonctionnellement du comité d'audit comme en font état toutes les politiques d'audit interne que nous avons obtenues. La plupart des répondants ont d'ailleurs mentionné ce fait lors des entrevues. Les auditeurs internes sont donc au fait de la réglementation. Malgré tout,

force est de constater qu'ils ne considèrent pas la FAI comme une fonction au service du comité d'audit. Au contraire, ils expriment la volonté de protéger le haut dirigeant contre les membres du comité d'audit, car ils considèrent le haut dirigeant comme leur « vrai boss » (DFAI 8), soit celui qui détient le pouvoir réel sur la FAI alors que le comité d'audit est vu comme un organe externe n'ayant pas de pouvoir réel dans l'organisation. Cela dit, les comités d'audit ne sont devenus obligatoires que récemment dans l'administration publique québécoise, il est donc possible que les répondants n'aient pas encore ajusté leur conception du rôle que doit jouer la FAI de façon à prendre en compte les nouvelles règles de gouvernance. De plus, les répondants considèrent les membres du comité d'audit comme une menace à leur endroit. La position adoptée par les auditeurs internes des OGQ correspond aux résultats obtenus récemment par Norman, Rose et Rose (2010) qui indiquent que les auditeurs internes perçoivent leur dépendance fonctionnelle envers le comité d'audit comme une menace plutôt qu'une opportunité. Nos résultats et ceux de Norman, Rose et Rose (2010) vont donc à l'encontre des résultats des recherches antérieures. Ces répondants l'expriment comme suit :

Si quelqu'un veut survivre là-dedans... [...] Le dirigeant est l'autorité hiérarchique. Il a plein pouvoir sur les vérifiés, puis sur les conditions de travail de l'unité administrative, fait que tu ne peux pas, à moins que tu ne sois un petit peu masochiste sur les bords là, tu ne peux pas ne pas respecter l'autorité hiérarchique. Là, tu arrives à la fin de l'année, bien, c'est lui qui fait des fois ton évaluation, fait que... L'idéal c'est qu'il soit le plus haut possible dans la structure, ça, c'est correct. Après ça, bien, tu as le comité de vérification, c'est une autorité fonctionnelle, c'est des membres externes, puis c'est du monde qui n'a aucun pouvoir d'intervention, puis ils n'ont rien à voir dans le quotidien, fait que... Te rattacher à ça c'est un peu suicidaire, je veux dire, oui c'est correct, il faut que tu prennes l'information, mais ce n'est pas eux autres qui vont avoir un impact direct sur tes travaux, puis vont être capables de t'aider à mener bien tes travaux. C'est ça. (DFAI 5)

Mon comité de vérification, il va avoir l'heure juste. Mais, comment ne pas nuire à mon HD en donnant l'heure juste? Ça, c'est difficile. [...] Ce sont des gens de l'externe (les membres du comité d'audit), puis moi je parle là... Il ne faut pas que j'aie dire des affaires là que je n'ai pas dites au HD là. Il ne faut pas que je court-circuite mon HD moi là. Il faut que je fasse attention. (DFAI 4)

À la lumière des données colligées, nous pouvons avancer que les facteurs organisationnels tels que la structure organisationnelle et les mécanismes de reddition de comptes, de même que les facteurs interpersonnels comme la fréquence des rencontres entre les directeurs de la FAI et le haut dirigeant, influencent l'auditeur interne dans son processus d'acquisition de rôles. Étant donné que toutes les FAI auxquelles nous avons eu accès sont placées sous l'autorité directe du haut dirigeant et que la majorité des directeurs de FAI rencontrent régulièrement et fréquemment le haut dirigeant, tandis que les rencontres avec les membres du comité d'audit se font rares, il est concevable que les auditeurs internes comprennent que la FAI doive protéger et soutenir le haut dirigeant plutôt que les membres du comité d'audit. La majorité des directeurs de la FAI affirment d'ailleurs avoir confiance en leur haut dirigeant et la moitié d'entre eux affirment même se méfier des membres du comité d'audit. Cela fait dire à un répondant que « le lien au HD est beaucoup plus fort que celui au comité de vérification » (PFAI 10) et à un autre que le haut dirigeant est le « vrai boss » alors que le président du comité d'audit est le « faux boss » (PFAI 8). Les extraits des entrevues des répondants que nous avons présentés ci-haut sont d'ailleurs particulièrement éloquentes à cet effet alors qu'un répondant indique que la protection du haut dirigeant constitue un cas de survie et que l'autre craint de trop parler au comité d'audit de peur de court-circuiter le haut dirigeant. Ces résultats indiquent clairement que la loyauté de la plupart des auditeurs internes est orientée

vers le haut dirigeant et non vers les membres de comité d'audit. Il est d'ailleurs à remarquer que l'ensemble des répondants partagent cette conception, peu importe le type d'OGQ (ministère ou organisme) dont ils font partie.

4.3.1.1.3 La FAI : une fonction au service des gestionnaires

La moitié des répondants indiquent qu'il faut soutenir les gestionnaires de l'organisation dans l'exercice de leurs fonctions. Toutefois, cette volonté est plus prononcée chez les professionnels de la FAI que chez les directeurs. En effet, seulement moins de la moitié des directeurs disent devoir soutenir les gestionnaires alors que la majorité des professionnels de la FAI l'ont mentionné. Les propos de ces répondants sont représentatifs de cette perception :

C'est ma perception : on est là pour les supporter (les gestionnaires).
(PFAI 9)

Souvent nos interventions vont un peu appuyer, pas rien qu'un peu, mais vont appuyer ce que les gestionnaires constatent eux-mêmes, soit par des opérations de contrôle ou de vérification ponctuelle là, qu'ils font dans leur milieu. (PFAI 26)

L'organisation bureaucratique des OGQ, caractérisée entre autres par de nombreux échelons hiérarchiques, peut expliquer ce phénomène, car le directeur de la FAI est appelé à interagir directement et régulièrement avec le haut dirigeant alors que les professionnels côtoient davantage des gestionnaires lors des missions d'audit. Il est donc concevable que les professionnels de la FAI se sentent plus près des gestionnaires comparativement aux directeurs. En effet, rappelons que la conception des auditeurs internes à l'égard du rôle de la FAI de même que les facteurs organisationnels et relationnels influencent le processus d'acquisition de rôles des auditeurs internes.

Également, comme l'indique l'extrait de la politique d'audit interne de l'une des OGQ visitées présenté ci-dessous, toutes les politiques d'audit interne que nous avons obtenues précisent que la FAI doit soutenir les gestionnaires en plus du haut dirigeant, mais elles ne font aucune mention du fait que la FAI doive appuyer les membres du comité d'audit. La conception des auditeurs internes est donc en adéquation avec ce document officiel.

La vérification interne offre un soutien à la haute direction et aux gestionnaires en matière de gouvernance et de saine gestion.

(Extrait d'une politique de vérification interne)

4.3.1.2 Facteurs clés de succès de l'audit interne

L'analyse de facteurs individuels et fonctionnels nous a amenée à identifier les conditions que les auditeurs internes considèrent comme essentielles pour assumer pleinement leur rôle. Tel que préconisé par Hales (1986), le concept d'ensemble de rôles se situe à la jonction de l'analyse à l'échelle individuelle et organisationnelle ou fonctionnelle. Ainsi, les auditeurs internes interviewés ont identifié plusieurs facteurs garants de l'accomplissement de leur rôle en tant qu'auditeurs internes. Ces facteurs clés de succès sont regroupés en deux grandes catégories : les facteurs clés de succès situés au niveau fonctionnel (au niveau de la FAI) et ceux situés au niveau individuel (au niveau de l'auditeur interne).

Premièrement, la pertinence des rapports émis par la FAI au regard du contexte organisationnel est l'un des deux facteurs clés de succès de cette fonction selon une majorité de répondants. Également, tous les directeurs de la FAI (la moitié des professionnels de FAI, la majorité des répondants) considèrent qu'il est impératif

d'entretenir de bonnes relations avec le haut dirigeant afin d'obtenir son appui au moment de la réalisation des travaux.

Deuxièmement, selon la plupart des répondants, la pertinence des rapports et la qualité de la relation avec le haut dirigeant reposent sur un ensemble de facteurs clés de succès qui se situent au niveau de l'auditeur interne en tant que personne. Il s'agit plus précisément de critères de compétence d'un auditeur interne. En effet, six critères de compétence ont émergé lors des entrevues à savoir : connaître l'organisation en profondeur, connaître les normes de l'IIA, avoir de solides habiletés relationnelles et communicationnelles, avoir une bonne capacité d'analyse et de synthèse, avoir la capacité de poser un jugement et adhérer à certaines valeurs jugées essentielles pour un auditeur interne.

4.3.1.2.1 Facteurs clés de succès de la FAI (niveau fonctionnel)

4.3.1.2.1.1 *Pertinence des rapports d'audit*

Quand je fais mes rapports, quand je lis les rapports de mes ressources, dans la marge là, le signe « π » il est tout le temps là. Tu sais, alors oui, on le couvre cet aspect-là, mais il y a toujours le « oui pis? », puis si le « oui pis? » n'est pas là, enlève-moi ça de ton rapport. [...] (Avant mon arrivée ici) c'était : je te livre tout ce que j'ai vu quand ce n'est pas coché comme étant légal ou en conformité parfaite ou application parfaite du contrôle. Bien non, tu n'as pas besoin de tout dire. [...] Mon rapport s'il a huit pages là, c'est parfait. Puis ce n'est pas parce qu'il a 8 pages qu'il est moins intéressant. Il est bien plus intéressant parce que quand je prends la peine de te le dire en huit pages, c'est que je suis allé à la substantifique moelle. Je te donne vraiment des affaires importantes... mais si je te donne 71 pages, là je te noie, je noie le poisson. (DFAI 8)

Ce qu'on fait est vraiment très, très important. Moi je le dis à mon monde, je dis : « Quand on donne une recommandation, puis quand on dit qu'on doit travailler là-dessus là, dites-vous qu'on vient de faire virer la machine à l'organisation ». [...] Fait que si on se trompe ou si on — parce que c'est déjà arrivé dans le passé —, on ne s'est pas trompé, mais on avait mis dans un rapport un élément que je jugeais moins important... Mais ça fait que toute l'organisation a travaillé là-dessus là pendant

quelques mois, puis là, moi je me disais, tu sais, je pense que ce n'est pas vraiment la priorité de la priorité. Fait que j'ai dit, il faut vraiment là, quand on dépose un rapport, puis qu'on fait un constat, il faut vraiment que ça soit important parce que si ce n'est pas important, on est mieux de ne pas le soulever parce que pour eux autres (les audités) que le vérificateur interne vienne leur dire, c'est important. (DFAI 7)

Une majorité de répondants considèrent que le succès de la FAI passe par la qualité de ses rapports. De fait, ces derniers doivent absolument être pertinents, car « il y a beaucoup d'impact » (DFAI 3). À cet égard, notons que pour la majorité des répondants, un rapport est pertinent si les constats qu'il contient donnent une lecture juste et représentative de la situation et si les recommandations produites contribuent à l'amélioration de la performance organisationnelle. Pour eux, produire des rapports pertinents est le moyen privilégié de servir et de protéger le haut dirigeant et d'aider les gestionnaires à améliorer la performance de leurs secteurs opérationnels respectifs. Les propos de ce répondant sont d'ailleurs représentatifs à cet égard :

Bien, c'est de faire le meilleur portrait de comment les gens travaillent dans ces dossiers-là. C'est vraiment de faire le meilleur portrait, puis s'il y a des lacunes de les souligner et d'en faire les recommandations afin que les gens puissent s'améliorer. C'est vraiment le but premier. (PFAI 14)

Le Tableau XVI - Facteurs clés de succès de la FAI - et le Tableau XVII - Critères de pertinence du rapport d'audit interne – présentent le comptage de ces résultats et quelques citations représentatives.

Facteurs clés de succès de la FAI	DFAI	PFAI	DFAI et PFAI	Citations représentatives
Produire des rapports d'audit pertinents quant au contexte organisationnel.	M	mm	M	<p>Dans les rapports, quand c'est des petites affaires là, je dis, bon, on leur dit là, on n'écrit pas ça dans le rapport. Il faut vraiment écrire ce qui est vraiment significatif là. (DFAI 11)</p> <p>En vérification interne, il faut toujours que tu prouves ta valeur ajoutée parce que, par défaut, il n'y en aurait pas, puis ça (l'organisation) fonctionne pareil. C'est un défi à tous les jours. Dans tous les rapports, il faut que tu sois vendeur parce que tu n'es pas opérationnel. C'est toujours le même défi : il faut que tu montres que tu as une valeur ajoutée. Est-ce que ça risque (le contenu du rapport) d'intéresser les gens de la haute direction? Est-ce que ça va être perçu comme étant un sujet important, un sujet d'intérêt? Si tu produis des rapports, puis ça n'intéresse pas grand monde, ils vont mettre un X dessus ou bien tu vas être sur la voie d'évitement. (PFAI 28)</p>
Entretenir de bonnes relations avec le haut dirigeant et avoir son appui.	T	m	M	<p>Le président, une chance qu'on l'a derrière nous. [...] C'est très important. Parce que s'il n'était pas là...Là, les gens n'ont pas le choix. Fait que ça, l'appui du président ou du dirigeant dans une organisation, c'est essentiel, essentiel. (PFAI 27)</p> <p>Le haut dirigeant est là, ça aussi c'est un autre message que c'est sérieux ou pas. Mais tu sais, si tu arrives puis que les unités [...] ne vont jamais rendre compte vis-à-vis le haut dirigeant, puis le haut dirigeant ne pose jamais de questions. Bien, à quelque part, le monde ne prend pas ça au sérieux. Mais quand tu es rendu à présenter ton agenda (planification annuelle), puis que c'est envoyé par le haut dirigeant, bien ça lance un autre message. Ça démontre que ce n'est pas une farce. Tu sais, ça démontre que c'est sérieux, puis l'organisation veut s'améliorer. (DFAI 9)</p> <p>Habituellement, c'est une question de survie pour les vérificateurs internes. Il faut apprendre à travailler avec son boss (le haut dirigeant). On ne choisit pas son boss en vérification interne, c'est ça. (DFAI 12)</p>

Tableau XVI - Facteurs clés de succès de la FAI

Critères de pertinence du rapport d'audit	DFAI	PFAI	DFAI et PFAI	Citations représentatives
Le rapport doit donner l'heure juste.	m	M	M	<p>Peut-être que je suis puriste ou idéaliste, peu importe, mais comme on dit, dans ma tête la job que j'ai à faire c'est de donner l'heure juste, et bien, je donne l'heure juste. Je ne ferai pas semblant de camoufler. (PFAI 3)</p> <p>Le rôle de la vérification interne, pour moi c'est ça, c'est de produire des évaluations, dans le fond, qui sont indépendantes. [...] Donc, c'est vraiment [...] de donner l'heure juste par rapport à l'efficacité des processus, par rapport à l'efficacité de la gestion des risques, par rapport à la conformité, bref, par rapport à tous les sujets qu'on est potentiellement appelé à toucher, dans des mandats. (PFAI 7)</p> <p>Le but ce n'est pas de convaincre, le but c'est de jeter un éclairage, le plus objectif possible, utile à la prise de décision. (PFAI 5)</p>
Le rapport doit contenir des recommandations permettant l'amélioration de la performance organisationnelle.	M	M	M	<p>Je ne suis pas en mode vérificateur/vérificateur. J'ai vu s'il y a des problèmes ou pas, puis après, voir pour le client comment le solutionner. Donc, il a un bon portrait de sa problématique, mais quand je pense plan d'action ou que je pense recommandation, je vise l'amélioration continue. (PFAI 8)</p> <p>Bien, c'est de rendre vraiment, de faire le meilleur portrait de comment les gens travaillent dans ces dossiers-là. C'est vraiment de faire le meilleur portrait, puis s'il y a des lacunes de les souligner et d'en faire les recommandations là afin que les gens puissent s'améliorer, c'est vraiment le but premier. (PFAI 14)</p>

Tableau XVII - Critères de pertinence du rapport d'audit interne

Comme nous l'avons constaté précédemment, les répondants placent la FAI au service de l'organisation et de ses dirigeants. En aucun cas, il n'a été question de la satisfaction de l'auditeur externe à l'égard de leurs travaux pendant les entrevues alors qu'il s'agit de l'un des indicateurs de la qualité de la FAI selon Brown et Karan (1986). Rappelons que l'auditeur externe est pourtant très présent dans les OGQ de par les interventions du Vérificateur général du Québec (VGQ). Par ailleurs, en plus

de faire l'objet d'audits par le VGQ, les OGQ peuvent aussi faire l'objet de contrôles par le Contrôleur des finances du Québec.

Selon Archambeault, Holt et DeZoort (2008), le niveau d'intervention de la FAI (stratégique versus opérationnel) est aussi un indice de la qualité de cette fonction. Pour ces auteurs, un rapport d'audit interne est pertinent s'il aborde des aspects stratégiques plutôt qu'opérationnels. Lorsque qu'un répondant affirme vouloir ne présenter que « la substantifique moelle » (PFAI 8) dans ses rapports et que pour ce faire, il se concentre sur les « oui pis? » pour l'organisation, cela signifie qu'il désire que ses rapports traitent davantage les aspects stratégiques qu'opérationnels. Ce répondant partage également cette opinion lorsqu'il dit à son équipe qu'une seule recommandation « fait virer la machine » (DFAI 7). Il en va de même pour cet autre répondant lorsqu'il mentionne que les écrits doivent être « hautement significatifs » (DFAI 11). Ainsi, même si les répondants ne l'ont pas tous exprimé de cette façon, il ressort que la pertinence du rapport implique nécessairement que les interventions de la FAI se situent principalement au niveau stratégique plutôt qu'au niveau opérationnel.

De fait, la plupart des FAI établissent leur planification annuelle (et triennale le cas échéant) à partir d'une appréciation des risques organisationnels qui est basée sur le plan stratégique de leurs organisations respectives. Ainsi, la moitié des politiques d'audit interne auxquelles nous avons eu accès indiquent que la FAI doit établir sa planification en se basant sur les risques organisationnels les plus significatifs. De fait, la majorité des plans annuels d'audit interne dont nous avons obtenu copie

mentionnent qu'il s'agit bien de la base des interventions de la FAI. À titre d'exemple, voici un extrait de politique d'audit interne :

Les plans annuels et pluriannuels de vérification doivent tenir compte des risques de l'organisation. [...] Les facteurs à considérer pour déterminer l'impact d'un risque sont les suivants :

- Importance du sujet par rapport
 - o aux orientations organisationnelles;
 - o à la planification stratégique;
 - o aux engagements organisationnels;
 - o à l'atteinte des objectifs;
 - o aux ressources humaines, matérielles, financières et informationnelles utilisées;
- Environnement externe, c'est-à-dire
 - o la satisfaction de la clientèle;
 - o l'incidence sur l'image et la crédibilité;
 - o la confidentialité de l'information. [...]

(Extrait d'une politique de vérification interne)

De plus, afin de s'assurer de la justesse de leur compréhension des risques auxquels est confrontée l'organisation, la plupart des directeurs de la FAI consultent systématiquement le haut dirigeant et ses gestionnaires lors de la planification annuelle de leurs travaux. Aussi, la majorité des directeurs de la FAI discutent de leur planification avec le haut dirigeant avant de présenter ladite planification au comité d'audit. Les directeurs de FAI interviewés ne sentent aucunement leur indépendance menacée par l'implication de la haute direction dans le processus de planification annuelle; au contraire, ils la recherchent au nom de la pertinence de leurs travaux et des rapports qui en découlent. Cela donne une autre perspective que celle exprimée dans les travaux de Christopher, Sarens et Leung (2009) qui affirment que les

auditeurs internes voient l'implication de la haute direction dans le processus de planification annuelle comme une menace à leur indépendance.

Nous en concluons donc que pour les répondants de notre étude, la pertinence des rapports d'audit est associée au niveau d'intervention auquel il se rapporte. Ainsi, plus les constats et les recommandations contenus dans le rapport sont de nature stratégique, plus l'intervention des auditeurs risque d'être jugée pertinente. En ce sens, nos résultats appuient ceux d'Archambeault, Holt et DeZoort (2008).

Par ailleurs, selon Gramling et Myers (2006), Gramling *et al.* (2004) et DeZoort, Houston et Peters (2001), plus la FAI réalise des mandats avec assurance dans lesquels elle doit émettre une opinion, plus la fonction est de qualité alors que plus elle réalise des mandats de type opérationnel, moins elle est de qualité. Rappelons que les mandats opérationnels correspondent aux cas où il est demandé à la FAI de prendre des décisions de nature opérationnelle de façon à ce que les auditeurs internes se substituent aux gestionnaires devant normalement assumer cette responsabilité. Les services-conseils se situent entre ces deux types de mandats et sous-tendent une FAI de qualité moyenne. Or, nos répondants ne semblent pas accorder d'importance au type de mission effectuée. En effet, aucun type de mission en particulier n'est ressorti lorsque nous les avons questionnés à ce sujet. Toutefois, comme nous le verrons ultérieurement, ils sont réfractaires aux missions dites purement opérationnelles. Aux yeux des auditeurs internes que nous avons interviewés, la pertinence du rapport d'audit ne repose pas sur le fait d'émettre une opinion avec assurance ou non. À cet égard, nos résultats diffèrent de ceux de

Gramling et Myers (2006), Gramling *et al.* (2004) et Dezoort, Houston et Peters (2001).

4.3.1.2.1.2 *Entretenir de bonnes relations avec le haut dirigeant*

C'est mon quotidien. J'essaie de maintenir un lien de confiance, puis une crédibilité avec le haut dirigeant. C'est ce qui me permet d'évoluer, puis s'il y a des choses des fois, quand il y a des petites situations où je me retrouve dans des rôles que je n'aime pas, je peux lui en faire part. [...] Fait que c'est un jeu qu'il faut que tu joues là. Jusqu'à quel point ? [...] En tout cas, moi ça me donne accès à tout. Donc, si je ne veux pas me faire limiter dans mes travaux, je suis mieux de me coller sur le haut dirigeant parce qu'il ouvre les portes. (DFAI 5)

Le deuxième facteur clé de succès de la FAI que tous les directeurs de FAI (la moitié des professionnels de FAI, la majorité des répondants) ont identifié est l'importance d'entretenir de bonnes relations avec le haut dirigeant, cela dans le but de bénéficier de son appui. En fait, « c'est super important, c'est notre laissez-passer » (DFAI 1) dans l'organisation, car « il (le haut dirigeant) ouvre le chemin » (DFAI 11). Les directeurs de FAI sont conscients que sans l'appui du haut dirigeant, cela devient extrêmement difficile pour la FAI de mener à bien ses travaux. C'est pourquoi la qualité de la relation avec le haut dirigeant est considérée à la fois comme une opportunité et comme une menace par la majorité des répondants. Conséquemment, les auditeurs internes que nous avons interviewés considèrent que la FAI est vulnérable face au haut dirigeant de l'organisation.

Tout passe par le haut dirigeant. Du jour au lendemain, tu peux changer de haut dirigeant puis s'il n'y croit pas, ta boîte peut tomber à l'eau là. [...] Fait qu'à ce moment-là (dans un emploi antérieur), on n'avait pas cette dimension-là, on sentait qu'on n'était pas (appuyé). On sentait qu'on travaillait dans le vide, puis en plus, il y a même eu des mandats où est-ce que les unités ont refusé de nous donner l'information. Puis...comment je pourrais dire, retardaient les travaux, tu sais. On n'était pas capable de rencontrer les gens dans les unités pour aller faire nos entrevues ou des choses comme ça. Fait que ça, oui, ça m'est déjà arrivé. (DFAI 9)

De fait, entretenir de bonnes relations avec le haut dirigeant permet au directeur de la FAI d'être au courant des enjeux stratégiques et des principaux risques encourus par l'organisation. En ce sens, le haut dirigeant devient une source vitale d'information permettant de contribuer à la pertinence des rapports d'audit. L'appui du haut dirigeant s'avère donc essentiel afin d'avoir la collaboration des gestionnaires de l'organisation pendant la réalisation des travaux. Même si le fait d'avoir de bonnes relations avec les gestionnaires n'a été identifié comme un facteur clé de succès de la FAI que par moins de la moitié des répondants, les auditeurs internes ont quand même besoin de leur collaboration afin que les rapports puissent être représentatifs de la situation qui prévaut dans le secteur audité. En effet, c'est ce qui permet éventuellement de proposer des recommandations permettant d'améliorer la performance du secteur visé.

Par ailleurs, certaines études ont mis en évidence le fait que les auditeurs internes semblent considérer la qualité de la relation et de la communication entre la FAI et le comité d'audit comme un élément nécessaire à la réalisation de leurs missions respectives (Mat Zain et Subramaniam, 2007; Davies, 2009). En ce qui concerne notre étude, une question demeure : pourquoi les auditeurs internes n'ont-ils pas identifié la qualité de la relation entre les membres du comité d'audit et la FAI comme un facteur clé de succès de cette fonction? Nous croyons que cela peut s'expliquer par certaines caractéristiques organisationnelles et relationnelles typiques au contexte dans lequel évoluent les auditeurs internes interviewés. Premièrement, au regard de la théorie des rôles (Katz et Kahn, 1978), les caractéristiques organisationnelles telles que la structure hiérarchique influencent l'auditeur interne

dans son processus d'acquisition de rôles. Or, selon Norman, Rose et Rose (2010), le lien fonctionnel avec le comité d'audit, jumelé au lien administratif avec le haut dirigeant, placent les auditeurs internes en situation de « conflit d'intérêts ». Norman, Rose et Rose (2010) concluent que cette double relation hiérarchique pousse les auditeurs internes à percevoir les membres du comité d'audit comme une menace, ce qui les inciterait à ne pas divulguer les cas de fraude ou de malversation au comité d'audit. Ces récentes conclusions de Norman, Rose et Rose (2010), s'avèrent en totale contradiction avec l'ensemble de la littérature existante ainsi qu'avec l'environnement légal et réglementaire qui prescrit le comité d'audit comme étant le principal interlocuteur de la FAI. Cela dit, le point de vue de nos répondants corrobore les conclusions de Norman, Rose et Rose (2010) à savoir que les auditeurs internes interviewés considèrent les membres du comité d'audit comme une menace entre autres en raison de la structure organisationnelle et des liens hiérarchiques qui en découlent. Nous croyons qu'il s'agit d'un premier élément expliquant pourquoi les auditeurs internes interviewés n'ont pas identifié la qualité de la relation entre les membres du comité d'audit et la FAI comme un facteur clé de succès de cette fonction et pourquoi ils se sont plutôt centrés sur la qualité de la relation avec le haut dirigeant. Deuxièmement, le fait que les auditeurs internes doivent obtenir la collaboration des gestionnaires audités pendant la réalisation des travaux de la FAI incite les auditeurs internes à considérer le haut dirigeant comme leur principal interlocuteur puisque celui-ci est la personne investie de l'autorité sur les gestionnaires audités. Il s'agit d'un second élément induit par la structure organisationnelle expliquant le fait que les auditeurs internes interviewés n'ont pas

identifié la qualité de la relation entre les membres du comité d'audit et la FAI comme un facteur clé de succès de cette fonction. Troisièmement, selon la théorie des rôles (Katz et Kahn, 1978), les caractéristiques relationnelles influencent également l'auditeur interne dans son processus d'acquisition de rôles. Or, la proximité entre le directeur de la FAI et le haut dirigeant induit une relation beaucoup plus étroite entre la FAI et le haut dirigeant comparativement à celle entretenue avec les membres du comité d'audit. Ce fait contribue, comme la structure organisationnelle, à la perception que les membres du comité d'audit représentent une menace aux yeux des répondants. En conséquence, la relation de confiance s'établit avec le haut dirigeant plutôt qu'avec les membres du comité d'audit. Nous avançons donc que le troisième élément expliquant le fait que les auditeurs internes interviewés n'aient pas identifié la qualité de la relation entre les membres du comité d'audit et la FAI comme un facteur clé de succès de cette fonction est associé à la relation de confiance établie entre le directeur de la FAI et le haut dirigeant.

Nous nous attarderons maintenant aux critères de compétence de l'auditeur interne.

4.3.1.2.2 Critères de compétence de l'auditeur interne (niveau individuel)

C'est en analysant l'ensemble des données relatives à ce qui définit un auditeur interne compétent aux yeux des répondants que les critères de compétence sont ressortis. À titre d'exemple, vers la fin des entrevues, la question suivante a été systématiquement posée : qu'est-ce qui fait de vous un auditeur interne compétent? À chaque fois, le répondant sursautait et se mettait à rire. Le répondant exprimait ensuite sa perception à l'égard de ses qualités professionnelles et de l'importance de l'équipe. Rappelons que les auditeurs internes interviewés sont des professionnels ayant en moyenne entre dix et 15 ans d'expérience en audit interne et cumulant au

total entre vingt et 25 ans d'expérience professionnelle. Malgré leur expérience, ils étaient beaucoup plus volubiles lorsque nous leur avons demandé de choisir un auditeur interne qu'ils admirent et de parler des qualités professionnelles de cette personne ou lorsque nous leur avons demandé de décrire un auditeur interne compétent sans qu'ils soient directement visés. Ainsi, selon les données recueillies, un auditeur interne est compétent s'il connaît en profondeur son organisation et les normes d'audit de l'IIA, s'il est doté de fortes habiletés relationnelles et communicationnelles, s'il a une bonne capacité d'analyse et de synthèse, s'il a un bon jugement et s'il est rigoureux, respectueux et objectif.

La majorité des répondants s'entendent pour dire que plusieurs années d'expérience professionnelle sont nécessaires afin de devenir un auditeur interne compétent et qu'il est difficile de le devenir. Ces années d'expérience ne doivent pas obligatoirement avoir été exclusivement passées en audit interne. Même si la majorité des répondants se composent d'experts-comptables, seulement moins de la moitié des répondants croient qu'il faut de l'expérience en audit ainsi qu'une formation d'expert-comptable pour devenir un auditeur interne compétent. Ainsi, le fait d'avoir été gestionnaire ou professionnel aux opérations est également valorisé. De façon générale, les répondants considèrent que c'est en cumulant diverses expertises au sein d'une même FAI et en travaillant en équipe que les auditeurs internes deviennent compétents. Ainsi, une majorité de répondants valorisent le travail d'équipe au sein de la FAI : selon eux, « faire de la vérification interne à une ou deux personnes, c'est difficile, et c'est pour ça que le partage est bien important » (DFAI 10).

D'un point de vue théorique, nous concevons que les receveurs de rôles que sont les auditeurs internes perçoivent la difficulté, parfois même l'impossibilité, de jouer leur rôle individuellement; ils se regroupent donc pour y arriver. Cette insistance sur la complémentarité des expertises contredit les résultats de Brown (1983) et de Prawitt, Smith et Wood (2009) qui indiquent plutôt que le principal gage de compétence d'un auditeur interne est la détention d'un titre d'expert-comptable, prouvant que le professionnel possède l'expertise en audit externe et en comptabilité financière. Le Tableau XVIII - Critères de compétence de l'auditeur interne – présente les résultats du comptage de ces critères ainsi que quelques citations à l'appui.

Critères de compétence des auditeurs internes	DFAI	PFAI	DFAI et PFAI	Citations représentatives
Les auditeurs internes doivent avoir une connaissance approfondie de l'organisation.	P	P	P	<p>Il faut qu'il (l'auditeur interne) démontre qu'il est en contrôle de la connaissance de l'organisation. [...] Un vérificateur qui ne connaît pas le secteur part avec deux prises là, c'est dur pour ta crédibilité. [...] Il faut que tu comprennes rapidement l'évolution du secteur, ses enjeux puis tout ça. (DFAI 1)</p> <p>Ça (la connaissance fine de l'organisation) te permet de faire plein de relations entre les différents éléments que tu vas trouver. Tu sais, à un moment donné, tu vas voir quelque chose, puis ça peut sembler anodin, à un moment donné, tu vas faire un lien. Bien oui, l'autre direction m'ont dit telle affaire, c'est logique, regarde, eux autres ne font plus ça, puis là, eux autres arrivent, puis, bon. Tu sais, selon moi, plus tu es capable de mettre en relation tout ce qui se passe par les liens, plus tu vas comprendre, puis plus tu vas dire, oh, là il y a comme quelque chose qui ne marche pas là. Donc, si tu n'as pas cette connaissance-là, tu regardes comme avec des œillères. Tu vas regarder un secteur en particulier sans voir l'impact autour, puis sans voir les autres problématiques qui peuvent en découler ou ce que ça peut générer ou d'où ça peut venir. (PFAI 6)</p> <p>C'est (un auditeur interne) vraiment quelqu'un qui a une connaissance de l'organisation, de tout ce qui se fait. Tu lui parles d'un domaine, il le sait</p>

Critères de compétence des auditeurs internes	DFAI	PFAI	DFAI et PFAI	Citations représentatives
				ou, s'il ne le sait pas, il sait à qui s'adresser pour le savoir. C'est vraiment quelqu'un qui connaît tout ce qui se passe. (PFAI 14)
Les auditeurs internes doivent avoir une bonne connaissance des normes d'audit.	M	M	M	(Il faut une connaissance) des normes de l'IIA, les normes de base. Tu sais, juste pour retrouver quelque chose de classé, te documenter là, avoir de l'information; laisser des traces là. En vérification laisser la trace c'est important. (PFAI 6) Chaque vérificateur interne, il faut qu'il les connaisse (les normes de l'IIA). C'est certain, c'est comme une recette pour bien faire le travail, notre guide d'interprétation là. (DFAI 1)
Les auditeurs internes doivent posséder un ensemble d'aptitudes relationnelles et communicationnelles.	P	P	P	Pour survivre en vérification interne, c'est sûr que le savoir-être c'est le minimum. (DFAI 9) Ça prend quelqu'un qui a un côté social développé parce que tu passes ton temps à rencontrer des gens et de tous les niveaux. Alors, tu peux rencontrer le président du conseil d'administration, tu peux rencontrer la téléphoniste à l'accueil, tu peux rencontrer le directeur de telle unité. Alors, tu sais, ça prend quelqu'un qui est à l'aise pour rencontrer des gens. (PFAI 16)
Les auditeurs internes doivent avoir une grande capacité d'analyse et l'esprit de synthèse.	M	mm	mm	Il faut être capable de sortir l'important parce qu'on part d'une grande connaissance, puis à la fin, on sort avec un rapport avec quelques pages. Il faut être capable de sélectionner, synthétiser de façon intelligente les travaux. (PFAI 9) Il faut des gens capables d'analyser, des gens qui sont capables de prendre de l'information puis de faire des parallèles, de décortiquer s'il y a des messages ou s'il y a des lacunes. (DFAI 2)
Les auditeurs internes doivent faire preuve de jugement.	P	mm	M	Il y a toujours le jugement professionnel qui s'exerce. Alors, par exemple, un cas <i>touchy</i> , bien là, je dis aux vérificateurs, amenez-moi-le. N'attendez pas que le dirigeant de l'organisation, m'appelle pour dire : « (prénom du répondant), qu'est-ce qui se passe là-dedans ? » C'est délicat, [...] ça prend beaucoup de jugement pour être un

Critères de compétence des auditeurs internes	DFAI	PFAI	DFAI et PFAI	Citations représentatives
				<p>vérificateur (interne). Beaucoup, beaucoup de discernement, quand on parle de jugement professionnel. (DFAI 3)</p> <p>(En parlant d'un auditeur admiré par le répondant) C'est juste que, comment je dirais, il comprend le contexte auprès des gens auxquels on intervient. Il comprend leurs limites, puis en fin de compte, une belle recommandation, bien, bien puriste, il faut que ça s'applique. Le fameux GBS (gros bon sens) il le comprend. (DFAI 8)</p> <p>(Il faut) avoir du discernement là dans nos travaux pour être capables d'évaluer, puis ça prend beaucoup de jugement, moi, je pense que c'est un des critères (de qualité) au niveau de la vérification interne, puis il faut en avoir beaucoup. (PFAI 2)</p>
Les auditeurs internes doivent être rigoureux, respectueux et faire preuve d'objectivité.	M	M	M	<p>De la rigueur, tu sais, tu n'as pas le choix. Ta preuve doit être solide, en béton là. Dans les rapports, ça semble anodin quand quelqu'un lit là, mais tout le travail qui peut y avoir derrière un mot pour le prouver, puis être capable de dire la plupart, la majorité ou beaucoup là... Regarde, je peux en avoir de la documentation en arrière de tout ça. (PFAI 6)</p> <p>Je te dirais même, surtout à l'interne, (je ne dis pas qu'à l'externe je ne peux pas être respectueux là) mais à l'interne c'est la grosse différence... lorsqu'on passe de l'externe à l'interne, tu travailles pour l'organisation, tu travailles dans l'organisation, ces gens-là tu vas les revoir dans un prochain mandat, tu vas les revoir dans le couloir. Donc, je ne dis pas qu'il faut être plus complaisant, ce que je veux dire, c'est qu'à un moment donné, (tu peux) dire les choses d'une manière différente et le message va passer pareil. Ça va heurter moins, si on veut. (Il faut) beaucoup d'écoute quand les gens parlent, puis du respect. [...] Puis, j'essaie que ça n'étire pas trop longtemps non plus, puis je respecte leur temps. Je me donnais une heure, après une heure, je lui demande : « es-tu capable? » Tu m'as répondu, mais j'ai encore quelques questions, es-tu prêt encore? Sans ça, regarde, on va se reprendre plus tard. » Il faut être respectueux quand tu dis une heure, c'est une heure, ce n'est pas une heure et demie. (PFAI 28)</p>

Tableau XVIII - Critères de compétence de l'auditeur interne

La double connaissance : connaître l'organisation et les normes d'audit de l'IIA

Ça prend un (auditeur interne) hyper compétent qui connaît super bien les activités. [...] Ça prend quelqu'un de compétent, quelqu'un qui connaît les activités et les risques reliés aux activités. (DFAI 8)

Il faut que tu sois prêt à répondre sur à peu près tout. [...] Alors, c'est sûr que quand tu fais un rapport sur les opérations ou sur le financement, puis que tu parles en tant que comptable, avec rigueur que c'est de même que ça marche [...] Mais quelqu'un sur le terrain va pouvoir t'amener beaucoup plus loin, dire, bien, c'est de même que ça se fait. Tu peux vraiment raffiner ta vérification, puis aller vraiment aux enjeux des activités que tu vérifies. (DFAI 7)

La profondeur (dans les dossiers), tout ce qu'on va aller chercher comme preuve au niveau du respect des normes est important. Parce qu'on signe selon les normes de l'IIA. [...] Bien, c'est quand même reconnu (l'IIA), je dirais là, au niveau international [...]. C'est aussi une crédibilité que ça apporte. (DFAI 1)

La plupart des répondants affirment qu'il est impératif que l'auditeur interne connaisse très bien l'organisation dont il fait partie. Ce critère de compétence concorde avec la conclusion des études de Burnaby et Hass (2009) et de Clark, Gibbs et Schroeder (1980) à savoir que la connaissance des activités de l'organisation s'avère essentielle pour porter un jugement pertinent sur une situation donnée. C'est ce qui permettrait à la FAI de produire des rapports d'audit pertinents et ce qui faciliterait la gestion de la relation avec le haut dirigeant. Enfin, mieux l'auditeur interne connaît l'organisation, plus les rapports d'audit ont la chance d'être jugés pertinents et meilleures seront les relations entre le haut dirigeant et la FAI.

Pour une majorité des répondants, il est toutefois important de jumeler cette connaissance de l'organisation avec celle des normes de l'IIA afin d'apporter de la rigueur à la démarche d'audit. La rigueur est d'ailleurs l'une des valeurs jugées essentielles par une majorité de répondants. Dans les écrits recensés, la connaissance

des normes de l'IIA ne ressortait pas en tant que critère de compétence chez l'auditeur interne. Néanmoins, l'étude de Burnaby et Hass (2009) indique qu'il est primordial de respecter le code d'éthique de l'IIA pour être un auditeur interne compétent. Or, le code d'éthique de cet organisme mentionne l'importance de respecter les normes de l'IIA.

Les habiletés relationnelles et communicationnelles

Tu as bien beau savoir comment retrouver des vices, des améliorations en cinq secondes, si tu n'es pas capable de les communiquer ou si tu n'es pas capable de les faire accepter (par l'audit), tu viens de perdre complètement ton temps parce qu'ils vont te bloquer bien raide, puis ils ne voudront rien savoir. [...] Si tu as une approche plus agréable, les gens vont être plus collaborateurs, donc, je pense que c'est gagnant-gagnant pour tout le monde là. Mais je pense que c'est beaucoup, beaucoup de relationnel. Puis, justement, les choses comme des recommandations ou des commentaires qu'on doit formuler, ils ne sont pas nécessairement agréables à formuler. C'est ça, il faut savoir comment les dire. Des fois par écrit ça ne se fait pas. Il faut que tu ailles voir quelqu'un pour lui dire : « Regarde, clairement ce que je veux dire c'est ça, mais je ne l'écrirai pas de même, mais c'est ça que je veux dire ». Ce n'est pas toujours facile. (PFAI 20)

La plupart des répondants estiment qu'au-delà des connaissances, il faut absolument avoir de fortes habiletés relationnelles et communicationnelles pour être un auditeur interne compétent. Un répondant insiste d'ailleurs sur ce point lors de l'évaluation des dossiers de candidatures d'auditeurs internes :

Je pense que ça prend une qualité de communication qui est importante. Parce qu'il faut être capable de communiquer avec tout le monde. [...] Au niveau hiérarchique, tu sais, de l'employé, en bas (jusqu'au) haut dirigeant là. Je veux dire tout le monde dans la chaîne hiérarchique là. Ça, ce n'est pas tout le monde qui a cette capacité-là. Je trouve que c'est un enjeu important. (DFAI 6)

Les habiletés relationnelles et communicationnelles qui sont ressorties lors de notre collecte de données constituent donc un critère de compétence qui s'ajoute à ceux répertoriés au moment de la recension des écrits.

Les habiletés relationnelles et communicationnelles sont jugées essentielles pour plusieurs raisons. Premièrement, l'auditeur interne doit obtenir la collaboration de l'audité pendant la réalisation de la mission s'il veut pouvoir comprendre précisément la situation afin que ses constats, qui figureront dans le rapport, reflètent le plus possible la réalité du secteur ou du processus audité. Il doit donc adopter une approche « sympathique » (DFAI 8), « humaine » (PFAI 28) et « pédagogique » (DFAI 3) afin d'obtenir les informations dont il a besoin. Ces répondants l'expriment ainsi :

Ce n'est pas négatif pour un vérificateur interne d'expliquer les choses. On n'est pas là pour dire : « Ça me prend ça, donne-moi-le ». Pédagogie, écoute, il faut l'obtenir, oui, il faut l'obtenir, mais pas... comme je pourrais dire : on met notre poing sur la table! On n'a même pas besoin de faire ça, parce que quand les gens comprennent, ils vont être très ouverts, puis ils vont même nous en donner plus qu'on en demande. Voyez-vous? (DFAI 3)

Comme vérificateur, si le gars l'autre bord il te trouve sympathique, il va s'ouvrir à toi, puis il va avoir l'impression qu'il y a une relation d'échange. Si tu es cassant, si tu as vraiment l'attitude d'un vérificateur borné, bien, un, tu n'auras pas l'information, puis ta relation va être mauvaise avec ton vérifié. [...] Les professionnels qui sont beaucoup plus cassants, qui sont peut-être meilleurs en compréhension des risques, meilleurs en compréhension de c'est quoi un bon contrôle, meilleur en compréhension de la *business*. Ils sont vraiment des *tops* là, mais ils n'ont pas le relationnel. Ils arrivent, puis c'est cassant, c'est intimidant pour mon vérifié. Il a vraiment l'impression d'être mauvais. Puis ça, en fin de compte, tu n'es jamais gagnant. [...] Il faut que ça soit le fun...Autant que ça peut l'être. C'est question beaucoup plus d'attitude, puis de personnalité. Les meilleurs vérificateurs internes, les plus compétents, ce n'est pas les meilleurs (techniquement). (DFAI 8)

Deuxièmement, pour être jugé pertinent, en plus de dresser un portrait réaliste de la situation, le rapport d'audit doit contenir des recommandations permettant l'amélioration de la performance. Or, pour que les recommandations permettent l'amélioration, elles ne doivent pas demeurer lettre morte. Les habiletés relationnelles et communicationnelles sont donc importantes pour obtenir l'acceptation des recommandations par le gestionnaire (l'audité). Troisièmement, toujours afin que les rapports de la FAI soient jugés pertinents, il est impératif que l'auditeur interne sache s'exprimer correctement non seulement verbalement mais aussi par écrit. Les habiletés relationnelles et communicationnelles ne se limitent donc pas au niveau des communications orales avec l'audité, elles doivent aussi se refléter dans la rédaction du rapport d'audit. Le rapport d'audit étant le principal moyen dont dispose la FAI pour servir l'organisation et ses dirigeants, une attention particulière doit donc être portée à sa rédaction. Ce directeur de la FAI donne les instructions suivantes à son équipe :

Je veux que vous écriviez pour les nuls. Ça veut dire il faut que ça soit très facile à comprendre, très simple, que les liens soient évidents. C'est ce qui fait que ça passe bien, les informations qu'on va présenter, justement. (DFAI 13)

Ceci dit, pour que le rapport soit pertinent et bien écrit, les habiletés relationnelles et communicationnelles ne suffisent pas. Il faut aussi que l'auditeur interne ait une bonne capacité d'analyse et un bon esprit de synthèse.

La capacité d'analyse et l'esprit de synthèse

Ça prend des employés qui ont une bonne capacité d'analyse. [...] Si tu as fait une bonne analyse, puis si tu fais une bonne démonstration, maudit que c'est facile d'écrire un rapport. Puis si tu cherches les poux, là c'est plus difficile à écrire, ça devient ambigu. Donc, la capacité d'analyse critique des gens est super importante. (DFAI 1)

Il (un auditeur interne) était capable de prendre des portions un peu partout, puis de faire une synthèse de tout ça, de déduire des choses. C'est incroyable [...] d'être capable de mettre ensemble plein de petites informations pour en déduire des choses, puis d'aller chercher une vision globale de toute la problématique. Tu sais, quand tu arrives en gestion, tu ne peux pas mettre le doigt sur une seule petite chose, tu sais, il y a un tout qui est relié quelque part. Mais, il était capable, justement, de mettre le doigt sur LE bobo. (PFAI 6)

Lorsqu'ils sont à l'œuvre, les auditeurs internes doivent assimiler une grande quantité d'information. De façon générale, contrairement à l'exercice annuel récurrent d'audit externe des états financiers par exemple, chaque mandat d'audit interne demande l'acquisition de nouvelles connaissances et le raffinement des connaissances de l'organisation que l'auditeur interne a acquises dans le passé. Ce dernier doit donc analyser cette masse importante de nouvelles informations à chaque nouveau mandat. C'est seulement à la condition que l'auditeur interne soit capable d'analyser et de synthétiser ces informations que les constats et les recommandations inclus dans le rapport d'audit seront pertinents. Si l'auditeur interne a fait preuve d'une bonne capacité d'analyse et d'un bon esprit de synthèse, alors, le rapport sera plus susceptible de traiter des enjeux stratégiques; sinon, il ne sera qu'un ramassis de détails opérationnels beaucoup moins pertinents pour la haute direction. La FAI manquerait alors sa cible et serait en situation d'échec. Cette habileté est considérée comme étant d'une grande importance particulièrement pour les directeurs de FAI, car c'est eux qui ont la responsabilité ultime du contenu du rapport. Cela explique pourquoi la majorité des directeurs de FAI considèrent la capacité d'analyse et l'esprit de synthèse comme un gage de compétence pour l'auditeur interne alors que cela semble moins important pour les professionnels de la fonction.

Notons que la majorité des répondants trouvent que la nécessité d'analyser et de synthétiser de nouvelles informations en quantité d'un mandat à l'autre rend le travail d'auditeur interne ardu. Ainsi, lorsque ce répondant qui, comme la majorité des directeurs de FAI, fait face au défi que constitue le manque de ressources, demande aux membres démissionnaires de son équipe pourquoi ils quittent volontairement leur fonction, ces derniers lui répondaient souvent :

Ça n'a pas de bon sens, comment c'est dur, on travaille dans du gris. C'est dur de se faire une tête sur les meilleures pratiques, on n'a pas assez de vécu au sein de l'appareil (gouvernemental et organisationnel) et on ne connaît pas le cadre réglementaire, etc. Puis là, il faut essayer de chercher l'information, il faut beaucoup lire, puis se faire une tête. (DFAI 9)

Enfin, notons que la capacité d'analyse et l'esprit de synthèse s'ajoutent aux critères de compétence de l'auditeur interne répertoriés lors de la recension des écrits. En effet, à notre connaissance, ces habiletés n'ont pas été identifiées comme telles dans les recherches antérieures portant sur les qualités requises chez l'auditeur interne.

Faire preuve de jugement

Il y a une règle qui n'est pas écrite là, puis elle est plus importante que toutes les autres : utilise ton gros bon sens. (DFAI 1)

Que les répondants s'expriment comme DFAI 1 en parlant de « gros bon sens » ou comme d'autres, en parlant de « discernement » (DFAI 3; DFAI 14), la plupart des directeurs de FAI (moins de la moitié des professionnels de FAI, la majorité des répondants) s'entendent pour dire qu'un auditeur interne compétent doit faire preuve de jugement. Ce jugement doit tenir compte du contexte et des enjeux organisationnels comme l'exprime ce répondant :

Des fois on pourrait en dire beaucoup, mais on se concentre. C'est quoi les éléments fondamentaux là-dedans là? C'est là-dessus qu'on va s'acharner... Bon... ça prend du jugement. [...] Puis, ça prend... il y a

une forme de jugement qui est une capacité d'analyser un problème et les enjeux de façon très large. (DFAI 6)

Le jugement dont il est question ici est appliqué à un contexte particulier. Ce jugement doit être ancré dans la réalité organisationnelle qui prévaut au moment de la réalisation du mandat d'audit. Cela implique nécessairement que l'auditeur interne connaisse bien l'organisation et qu'il soit doté d'une bonne capacité d'analyse et de synthèse. À cet égard, Francis (1994) affirme qu'il est impératif que l'auditeur s'engage dans un exercice de raisonnement pratique sagace; qu'il fasse preuve de *phronesis* (de sagesse circonstancielle) lorsqu'il interprète les éléments probants recueillis lors de la réalisation de mandats. Selon Francis (1994 : 243 à 245), cet exercice est nécessaire, car l'auditeur doit saisir les subtilités de la situation précise dans laquelle il se trouve afin de porter un jugement professionnel pertinent relativement aux faits sous examen. À la lumière des propos analysés, nous estimons que c'est ce que veulent exprimer la plupart des directeurs de FAI (moins de la moitié des professionnels de FAI, la majorité des répondants).

Les valeurs essentielles : rigueur, respect et objectivité

La rigueur. En vérification on n'a plus ou moins le droit à l'erreur... on n'a pas vraiment le droit à l'erreur comme tel. Bien ça prend des documents qui sont vraiment très bien préparés, vraiment bien supportés. Les éléments probants sont importants. Ça demande de prendre connaissance de tout l'environnement qui est relié à une problématique, puis d'en faire l'analyse, puis, en fonction de ce qui est recherché, de toujours trouver des références qui vont nous permettre de nous assurer, de m'assurer que ce que j'ai avancé est bien supporté...(PFAI 24)

Le respect des gens, respects des gestionnaires, respect des employés, puis respect de la gouvernance. [...] Pour moi c'est la valeur la plus importante. (DFAI 7)

Je n'ai pas de couleur. Je ne suis pas rouge, je ne suis pas bleu, je ne suis pas... Oui, (l'objectivité) ça, par exemple, c'est important là. Oui, ça (l'objectivité) c'est fondamental. (PFAI 21)

La rigueur, le respect et l'objectivité ont été cités par la majorité des répondants comme étant des qualités essentielles pour qu'un auditeur interne soit vraiment compétent. La rigueur est chère aux yeux des auditeurs internes interviewés. Cela va au-delà du respect des normes d'audit qui impliquent davantage la rigueur méthodologique. Les mandats d'audit interne différencient les uns des autres, l'auditeur interne navigue régulièrement en « zones grises » (DFAI 9). De plus, ce dernier n'a pas « le droit à l'erreur » (PFAI 24) et un seul rapport non pertinent peut le reléguer « sur la voie d'évitement » (PFAI 28) alors qu'il est fréquemment en terrain inconnu au moment de la planification et de la réalisation des mandats. Il n'est pas étonnant que la majorité des auditeurs internes trouvent que leur travail exige du doigté, ce qui le rend difficile. De plus, les normes de l'IIA laissent place à l'interprétation, ce qui augmente le niveau de difficulté d'un cran au moment de la planification et de la réalisation des mandats. C'est donc l'effet cumulé des facteurs organisationnels, personnels, légaux et réglementaires qui tisse le contexte complexe dans lequel l'auditeur interne doit évoluer. Conséquemment, le premier rempart érigé par l'auditeur interne est la rigueur. Ainsi, l'auditeur interne doit impérativement être rigoureux quant à la méthode qu'il préconise. Cela implique de suivre une démarche d'audit précise et de documenter le dossier d'audit avec constance et précision. Selon certains répondants, la rigueur dont ils font preuve lors de la planification et de la réalisation d'un mandat d'audit est vitale.

Le second rempart érigé par l'auditeur interne en réaction au contexte hostile dans lequel il évolue est le respect d'autrui. En effet, l'auditeur interne doit côtoyer de façon récurrente, mandat après mandat, les gestionnaires de l'organisation sachant qu'habituellement ces derniers n'apprécient pas l'intervention de la FAI dans leur secteur. En fait, l'auditeur interne doit s'assurer d'obtenir leur collaboration pendant la réalisation des mandats d'audit afin que les constats dressés soient représentatifs de la situation et que les recommandations émises ne soient pas mises au rancart une fois le rapport déposé. La majorité des répondants ont donc identifié le respect comme une valeur essentielle pour l'auditeur interne. Le répondant l'exprime ainsi :

Le respect. Pour moi c'est vraiment important. J'ai eu plusieurs leçons, en tant que vérificateur, dans ma carrière, mais ce qui prédomine c'est que si tu ne te mets pas à la hauteur des gens avec qui tu transiges, bien, ton travail est mal perçu ou ton travail est mal accepté. Pour moi c'est important de vraiment respecter les gens dans leur travail, puis les limites de leurs connaissances aussi. (PFAI 22)

Le troisième rempart érigé par l'auditeur interne est l'objectivité. En fait le rapport à l'indépendance des auditeurs internes étant particulier, ils préfèrent majoritairement parler d'objectivité au niveau de la réalisation de leur mandat⁸⁰ plutôt que de parler d'indépendance. Ce répondant est particulièrement éloquent à cet égard :

C'est l'impartialité. [...] Bien, je relève du HD. [...] En termes d'indépendance, je ne peux pas vraiment refuser un mandat, je ne peux pas. [...] Dans mon cas, je ne peux donc pas vraiment être indépendant, mais c'est l'objectivité au niveau des mandats (qui prime). [...] Donc, je vous dirais que je garde la distance avec les gens. (DFAI 5)

La nécessité d'être objectifs est aussi citée par les répondants lorsqu'ils mentionnent que la FAI doit donner l'heure juste relativement à la situation organisationnelle.

⁸⁰. La conception de l'indépendance de l'auditeur interne fera l'objet d'une analyse plus approfondie à la section 4.4 lorsque nous aborderons les stratégies de gestion de rôles conflictuels.

Cela signifie que la FAI a « la responsabilité d'annoncer si ça va bien ou si ça ne va pas bien » (DFAI 6). Ainsi :

Lorsqu'on fait un mandat, on se donne des critères et des objectifs, puis on rapporte là-dessus. S'ils ont une bonne performance, on va le dire, puis s'ils ont des choses à améliorer, on va le dire. [...] (De cette façon,) les gens se sentent respectés dans l'exercice parce que les bons coups on va leur donner, et les éléments d'amélioration aussi. Les gens sentent qu'on n'est pas là pour nécessairement les prendre en défaut. (DFAI 7)

L'objectivité et le respect d'autrui servent donc aussi à préserver les relations avec les gens dans l'organisation afin de s'assurer de leur collaboration dans le cadre des mandats d'audit et de l'application des recommandations formulées par la FAI.

4.3.1.3 Conclusion à l'égard de la première question de recherche

Notre première question de recherche s'énonce ainsi : Comment l'auditeur interne perçoit-il ses rôles dans l'organisation? Après avoir analysé l'ensemble des éléments qui composent la conception personnelle de l'auditeur interne à l'égard de ses rôles, nous proposons ci-après une réponse à cette première question de recherche. La - Figure 6 - Conception personnelle de l'auditeur interne à l'égard des rôles qu'il doit jouer -propose une représentation schématisée de notre réponse.

Comme notre analyse l'a démontré précédemment et comme le montre cette figure, les auditeurs internes considèrent la FAI comme étant au service de l'organisation et de ses dirigeants. Cela se traduit par la volonté d'appuyer et de protéger le haut dirigeant de l'organisation et, dans une moindre mesure, par celle de soutenir les gestionnaires.

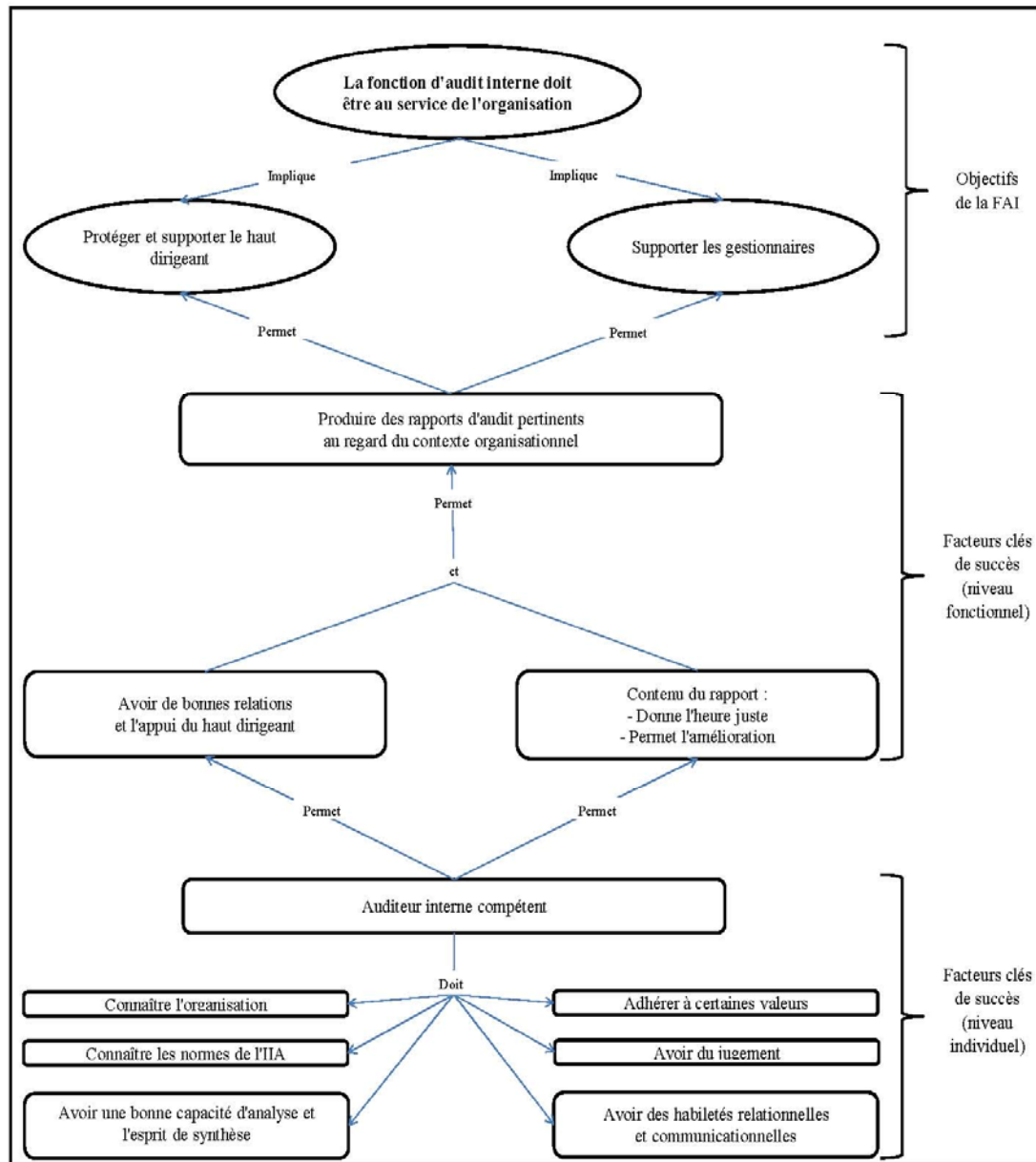


Figure 6 - Conception personnelle de l'auditeur interne à l'égard des rôles qu'il doit jouer

Deux facteurs clés de succès permettant à la FAI d'appuyer et de protéger le haut dirigeant et de soutenir les gestionnaires sont mis en lumière. Premièrement, la FAI doit produire des rapports d'audit pertinents. Selon les auditeurs internes interviewés, un rapport d'audit interne pertinent est caractérisé par l'établissement d'états justes et représentatifs de la situation qui prévaut dans l'organisation et par la formulation de

recommandations utiles visant l'amélioration de la performance organisationnelle. Deuxièmement, la nécessité que la FAI entretienne de bonnes relations avec le haut dirigeant afin d'obtenir son appui au moment de la planification et de la réalisation des mandats est également un facteur clé de succès de la FAI.

Par ailleurs, l'ensemble des facteurs clés de succès de la FAI repose sur les compétences essentielles de l'auditeur interne. Premièrement, les auditeurs internes doivent avoir un double savoir, soit une connaissance approfondie de l'organisation ainsi que la maîtrise des normes d'audit émises par l'IIA. La connaissance approfondie de l'organisation signifie non seulement d'être au fait des orientations stratégiques de ladite organisation mais aussi de posséder une grande connaissance des principaux secteurs opérationnels. Cela permet aux auditeurs internes d'orienter leurs interventions en fonction des risques auxquels sont confrontés l'organisation, le haut dirigeant et les gestionnaires. La maîtrise des normes d'audit de l'IIA est aussi considérée comme essentielle par les auditeurs internes, car elle constitue un gage de rigueur de la FAI et des professionnels qui y œuvrent. Deuxièmement, les auditeurs internes doivent posséder de fortes habiletés relationnelles et communicationnelles. Ces habiletés favorisent le travail des auditeurs internes au moment de la planification et de la réalisation des mandats en plus d'améliorer la qualité des rapports produits. Ainsi, les recommandations formulées par la FAI sont mieux accueillies par les audités, ce qui permet une adhésion plus probable de ces derniers aux constats et aux recommandations effectués. Conséquemment, la mise en œuvre des recommandations en est favorisée. Troisièmement, les répondants estiment que les auditeurs internes doivent posséder une bonne capacité d'analyse et un bon esprit

de synthèse afin de pouvoir faire preuve de jugement dans l'exercice de leurs fonctions. Cela s'avère nécessaire en raison du volume important de nouvelles informations à traiter d'un mandat à l'autre. Quatrièmement, quelques valeurs privilégiées par les auditeurs internes sont ressorties au cours des entrevues. Ces valeurs, soit la rigueur, le respect et l'objectivité, sont considérées essentielles afin qu'un auditeur interne puisse bien servir son organisation et elles sont chères aux répondants.

Généralement, les auditeurs internes estiment qu'il est difficile pour une même personne de cumuler tous ces critères de compétence. C'est pourquoi les répondants estiment qu'il faut beaucoup d'années d'expérience avant de devenir un bon auditeur interne. C'est aussi pourquoi ils valorisent le travail d'équipe au sein de la fonction d'audit interne. En effet, le travail d'équipe permettrait de compenser les lacunes de chaque membre de l'équipe par la complémentarité des expertises.

4.3.2 Perception de l'auditeur interne à l'égard des attentes signalées quant à ses rôles

Notre seconde question de recherche est formulée comme suit : Comment l'auditeur interne perçoit-il les attentes signifiées par les membres du comité d'audit quant à ses rôles dans l'organisation? Selon notre cadre conceptuel, les attentes perçues par l'auditeur interne sont conséquentes de celles qui sont signalées par les lanceurs de rôles organisationnels. De plus, selon la Théorie des rôles, elles sont censées être le principal facteur d'influence de la conception personnelle de l'auditeur interne à l'égard des rôles qu'il doit jouer. À l'étape de l'élaboration du devis de recherche, comme la recension des écrits et la revue du cadre légal et réglementaire désignaient

les membres du comité d'audit comme les principaux interlocuteurs de la FAI (Davies, 2009; Mat Zain et Subramaniam, 2007; Rezaee, 2005; Rezaee et Lander, 1993; Sarens, De Beelde et Everaert, 2009; Turley et Zaman, 2007), ces derniers ont été considérés comme les principaux lanceurs de rôles de l'auditeur interne. C'est pourquoi la seconde question de recherche est libellée de sorte qu'elle ne met en jeu que la perception des attentes signalées par les membres du comité d'audit. Aussi, bien que les écrits indiquaient trois lanceurs de rôles organisationnels potentiels à savoir : le conseil d'administration, le comité d'audit et la haute direction (Gramling *et al.*, 2004; McCracken, Salterio et Gibbins, 2008), initialement, notre recherche se limitait aux comités d'audit en tant que lanceurs de rôles pour les auditeurs internes.

Néanmoins, lors des entrevues, nous avons dû élargir la perspective initialement prévue pour cette question de recherche, car les membres du comité d'audit n'étaient pas les principaux lanceurs de rôles. En soi, ce constat représente une importante contribution à la recherche portant sur les relations entre le comité d'audit et l'audit interne, car il relativise l'importance accordée par les auditeurs internes au regard des attentes des membres du comité d'audit. En conséquence, notre réponse va au-delà des attentes perçues de la part des membres du comité d'audit; elle identifie et analyse les attentes provenant d'autres interlocuteurs privilégiés par les auditeurs internes. Nous devons donc prendre le temps d'identifier ceux que les auditeurs internes perçoivent comme étant les lanceurs de rôles avant d'aborder la nature de ces attentes, un lanceur de rôles à la fois.

4.3.2.1 Les lanceurs de rôles

Bien que tous les répondants aient affirmé percevoir des attentes de la part des membres du comité d'audit, les propos des répondants indiquent que les membres du comité d'audit ne sont pas les principaux interlocuteurs de la FAI, ces derniers étant plutôt le haut dirigeant de l'organisation ou encore les gestionnaires. Cela dit, il n'est pas surprenant que tous les répondants aient affirmé percevoir des attentes des membres du comité d'audit, car pendant les entrevues, nous les interrogeons particulièrement à cet égard en posant la question suivante : qu'est-ce que le comité d'audit attend de vous? Ce qui est inattendu, au regard de la recension des écrits, est que la plupart des répondants aient affirmé percevoir des attentes en provenance du haut dirigeant et des gestionnaires de l'organisation, même si toutes les FAI auxquelles nous avons eu accès étaient placées sous l'autorité fonctionnelle du comité d'audit et que nous n'abordions pas directement cette question pendant les entrevues. L'importance accordée au haut dirigeant et aux gestionnaires en tant que lanceurs de rôles est donc naturellement ressortie. Ces attentes ont surtout émergé lorsque le répondant abordait le processus de planification annuelle de la FAI ou encore lorsqu'il évoquait un mandat terminé ou en cours.

L'accent mis par l'auditeur interne sur l'importance du haut dirigeant en tant qu'interlocuteur de la FAI a déjà été relevé dans certaines recherches antérieures (Gramling *et al.*, 2004; McCracken, Salterio et Gibbins, 2008). Néanmoins, cet état de fait va à l'encontre de l'esprit du cadre réglementaire qui place la FAI sous l'autorité fonctionnelle du comité d'audit. Il est donc surprenant de constater que le haut dirigeant soit considéré comme le principal lanceur de rôles par l'auditeur interne compte tenu de l'environnement légal et réglementaire actuellement en

vigueur dans l'administration publique québécoise. Cela dit, les comités d'audit étant devenus obligatoires dans toutes les OGQ au moment de la réforme de la gouvernance dans l'Administration du gouvernement du Québec survenue à la fin de 2006, il est plausible que les auditeurs internes n'aient pas encore saisi toutes les implications du nouvel environnement légal et réglementaire qui est dorénavant le leur. De plus, la proximité des relations entre le directeur de la FAI et le haut dirigeant de même que le positionnement organisationnel de la FAI dans l'organigramme pourraient expliquer cet état de choses.

Cette même proximité avec les gestionnaires peut aussi expliquer que les gestionnaires soient considérés par les auditeurs internes comme des lanceurs de rôles à part entière. Selon Fondas et Stewart (1994 : 86), les interrelations et les interactions entre les personnes ont une incidence sur les rôles lancés et reçus. Effectivement, les répondants ont affirmé que le fait de travailler au sein de l'organisation et, conséquemment, d'avoir à réaliser plusieurs mandats avec les mêmes personnes ainsi que le fait d'avoir à les côtoyer quotidiennement influencent leur façon de concevoir leur relation avec les gestionnaires.

Par ailleurs, les membres du conseil d'administration n'ont pas été identifiés à titre de lanceurs de rôles au cours des entrevues que nous avons menées. Dans ce cas précis, nous sommes d'avis que la structure organisationnelle influence fortement les auditeurs internes que nous avons interviewés. En effet, comme il n'y a pas de conseil d'administration dans les ministères, les auditeurs internes ne peuvent percevoir d'attentes de ce côté. Par ailleurs, les organismes sont dotés d'un conseil d'administration. Les membres du comité d'audit des organismes sont donc

sélectionnés parmi les membres du conseil. Nous croyons que les auditeurs internes œuvrant dans les organismes n'ont pas mentionné d'attentes perçues de la part des membres du conseil d'administration, parce que les attentes de ces derniers s'amalgament avec celles des membres du comité d'audit. Les relations entre les membres du conseil d'administration des organismes et les auditeurs internes étant pratiquement inexistantes, il est donc concevable que les membres de conseil d'administration ne soient pas considérés comme des lanceurs de rôles par les auditeurs internes. Prenons maintenant connaissance des attentes perçues par les auditeurs internes, un lanceur de rôles à la fois, en commençant par celles provenant du haut dirigeant, suivies par celles provenant des gestionnaires et celles provenant des membres du comité d'audit.

4.3.2.2 Attentes perçues de la part du haut dirigeant

Son besoin, il (le haut dirigeant) a peur. Correct, il a peur, il a le droit.
 [...] Tu rentres dans un bureau, le haut dirigeant pleure là. Quel moyen
 doit-on prendre pour le rassurer ? Quel moyen je dois prendre? (DFAI 4)

Tous les directeurs de FAI (la plupart des professionnels de FAI, la plupart des répondants) perçoivent des attentes de la part du haut dirigeant. Deux attentes ressortent principalement : le dirigeant veut être informé par la FAI et il veut aussi être protégé par la FAI. Le Tableau XIX - Attentes perçues du haut dirigeant – présente le résultat de la procédure de comptage de ces données ainsi que quelques citations représentatives.

	DFAI	PFAI	DFAI et PFAI	Citations représentatives
Le HD veut être informé par la FAI.	mm	M	m	Je pense que de façon imagée, c'est un peu ça pour le haut dirigeant : d'être ses yeux et ses oreilles. (PFAI 7) (Il veut qu'on) lui ouvre les yeux sur des choses qui se passent, puis qu'il n'a peut-être pas vues ou dont il n'a peut-être pas été mis au courant par son comité de direction. (PFAI 6)
Le HD veut être protégé par la FAI.	P	m	M	(Le haut dirigeant veut) se faire sécuriser, j'imagine. [...] Dans le fond, c'est lui le premier responsable. (PFAI 15) Le haut dirigeant a toujours à signer une déclaration de fiabilité, tant au niveau des états financiers, même au niveau des contrats, il a à signer une déclaration de fiabilité. En plus avec toutes les nouvelles exigences, des normes comptables et tout ça, bien, on en demande beaucoup au haut dirigeant. Tel aspect est-il conforme? Le contrôle interne est-il conforme? Y a-t-il des risques de fraudes? Etc. [...] Donc, le haut dirigeant se base sur nous autres beaucoup pour signer cette déclaration-là. (DFAI 1)

Tableau XIX - Attentes perçues du haut dirigeant

Premièrement, la moitié des répondants estiment que le haut dirigeant veut « avoir l'heure juste » (PFAI 25). Cela signifie qu'il veut « être informé » (DFAI 6) à propos « des choses que ses hauts gestionnaires ne lui disent pas » (PFAI 28). Notons que cette perception est plus prononcée chez les professionnels de la FAI que chez les directeurs. Deuxièmement, la plupart des directeurs de FAI (la moitié des professionnels de FAI, la majorité des répondants) pensent que le haut dirigeant veut être protégé par la FAI. Voici d'autres exemples représentatifs des propos des répondants à cet égard.

On a un haut dirigeant [...] qui veut avoir l'heure juste réelle et, je te dirais, il ne veut pas se faire *poigner* dans le détour. (PFAI 3)

Le haut dirigeant, chaque fois qu'on lui demande : « Voulez-vous qu'on en fasse moins? » [...] Il dit : « Non, je ne veux pas là, on dépose ça à

l'Assemblée nationale, même s'il y a juste une petite affaire qui n'est pas correcte, je compte sur vous autres ». Il compte sur nous autres beaucoup. (DFAI 11)

Moins de la moitié des répondants ont le sentiment qu'ils doivent plus particulièrement protéger le haut dirigeant contre les membres du comité d'audit, ce qui est cohérent avec le fait que la moitié des directeurs de FAI considèrent le comité d'audit comme une menace.

C'est ça, (il faut) faire bien paraître (le haut dirigeant). Être politiquement correct, c'est de ne pas le prendre au dépourvu, d'annoncer les couleurs, puis lui donner le temps de réplique. C'est mes *guidelines*. [...] Donc là, je prépare le haut dirigeant quand on va se présenter au comité de vérification. Bien là, je lui dis, il y a ça, ça, ça que je vais parler. Vous, en contrepartie il faut que vous disiez que vous êtes en action, telle, telle, telle manière, tu sais. (DFAI 5)

Concrètement, il nous est impossible d'expliquer comment ces attentes se traduisent en termes de types de mandat, car les réponses des répondants en donnent une trop grande variété. Par exemple, les répondants ont mentionné percevoir des attentes au regard des types de mandats suivants : audits d'optimisation des ressources, audits de conformité, mandats opérationnels, services conseils, etc. Cependant, nous pouvons dire que ces attentes sont surtout perçues relativement au processus de planification annuelle de la FAI, car les hauts dirigeants rencontrent systématiquement tous les directeurs de FAI à ce moment afin de discuter des mandats qu'ils désirent voir réalisés et pour donner leur avis sur les mandats que propose le directeur de la FAI. Par ailleurs, la majorité des directeurs de FAI sentent que le haut dirigeant a confiance en eux. Leurs fréquentes rencontres en font foi. Pendant ces rencontres privées, de nombreuses demandes d'interventions *ad hoc* sont adressées au directeur de la FAI par le haut dirigeant. L'exemple présenté au début de la présente section

illustre bien le fait que les demandes des hauts dirigeants ne sont pas toujours exprimées dans un cadre formel.

La proximité de la relation entre le haut dirigeant et le directeur de la FAI, conjuguée avec la complexité de l'environnement dans lequel évolue le haut dirigeant d'une organisation du secteur public, peuvent expliquer le fait que les répondants estiment que le haut dirigeant veuille être protégé par la FAI. En effet, la fonction publique provinciale est un appareil fort complexe dans lequel les dirigeants des organisations sont soumis, entre autres, à de nombreuses obligations de reddition de comptes quant à la conformité aux lois et aux règlements en vigueur. Rappelons que depuis quelques années, à ce contexte déjà complexe et exigeant, s'est additionnée la surveillance exercée par le comité d'audit. À cela, s'ajoutent les audits externes du VGQ de même que les audits externes des « organismes centraux » comme le Contrôleur des finances ou le Secrétariat du Conseil du trésor. Il faut aussi considérer l'influence politique dans le domaine administratif que la plupart des directeurs de FAI (la moitié des professionnels de FAI, la majorité de répondants) disent ressentir et que la majorité d'entre eux considèrent problématique. Ainsi, qu'il s'agisse d'un appel du ministre à la suite de la lecture des journaux du matin ou de la parution d'un rapport du VGQ, d'une convocation en commission parlementaire ou simplement d'une annonce lors du discours du budget du Gouvernement, l'influence de la politique est ressentie par la FAI, par l'entremise du directeur de cette fonction qui est proche du haut dirigeant.

4.3.2.3 Attentes perçues de la part des gestionnaires

Souvent aussi des gens nous demandent un avis un peu séance tenante.
[...] Il y en a beaucoup sur les contrats cette année. (DFAI 1)

La majorité des répondants sont d'avis que les gestionnaires de l'organisation espèrent obtenir des services-conseils de la part de la FAI mais qu'ils ne veulent surtout pas d'un mandat donnant lieu à un rapport d'audit avec opinion (incluant des constats auxquels ils doivent répondre et des recommandations qu'ils doivent mettre en œuvre). Moins de la moitié des répondants attribuent ce syndrome de « pas dans ma cour » (PFAI 3) au fait que les gestionnaires perçoivent la FAI comme une menace étant donné que les rapports d'audit avec opinion sont systématiquement transmis au haut dirigeant et au comité d'audit. Ainsi, comme le souligne un répondant, les gestionnaires « veulent qu'on soit dans un rôle de services-conseils, pas dans notre rôle de surveillance » (DFAI 3), car ils ont l'impression que la FAI vient leur donner leur « bulletin » (DFAI 3) de gestionnaire. En conséquence, quand la FAI se présente dans un secteur opérationnel en vue de réaliser un mandat devant donner lieu à un rapport avec opinion, la majorité des auditeurs internes ont l'impression qu'ils dérangent et que les gens ne sont pas contents de les voir. En effet, selon la majorité des répondants, les audités prennent les interventions de la FAI comme des attaques personnelles. Donc, même si la majorité des répondants affirment que les gestionnaires audités collaborent bien lors de la réalisation de ce type de mandats, les relations demeurent souvent tendues et les conflits sont nombreux.

De façon générale, les gestionnaires demandent donc « des petits avis » (DFAI 9) aux auditeurs internes afin de prévenir les coups qu'ils pourraient subir ou de prévenir un

éventuel mandat d’audit avec assurance. Par exemple, au moment de notre collecte de données, les lacunes de gestion des contrats de construction et d’entretien des infrastructures au Gouvernement du Québec et à la Ville de Montréal avaient fait les manchettes pendant plusieurs semaines. Un auditeur interne interviewé dit avoir reçu par après plusieurs demandes d’avis de gestionnaires relativement à l’octroi des contrats. Selon cet auditeur, les gestionnaires appréhendaient qu’un scandale similaire ne s’abatte sur eux. Le Tableau XX - Attentes perçues des gestionnaires – présente les résultats de la procédure de comptage de ces données ainsi que quelques citations caractéristiques des propos des répondants.

Attentes perçues	DFAI	PFAI	DFAI et PFAI	Citations représentatives
Les gestionnaires veulent des services-conseils préventifs.	M	m	M	<p>Il y a un gestionnaire, à un moment donné, qui vient me voir. Il dit : « j’ai su que ---, peux-tu venir donner un coup de main un peu, me donner quelques conseils, quelques suggestions? ». (PFAI 3)</p> <p>Ils m’appellent : « Tu sais, c’est confidentiel, ça n’a pas été discuté, ... Nous autres, on veut rapatrier les unités, tout ça, on a fait une analyse d’opportunité, veux-tu regarder voir? Est-on correct au niveau des contrôles? A-t-on le droit de faire tel type d’affaires au niveau opérationnel? Se met-on à risque? » Fait que ça, des petits avis comme ça, j’en ai souvent. (DFAI 9)</p> <p>C’est comme des directions qui veulent comme... c’est comme ils s’attachent à moi pour donner une décision, pour envoyer une lettre au haut dirigeant ou pour répondre à quelque chose. Ils demandent mon conseil. (PFAI 9)</p>

Tableau XX - Attentes perçues des gestionnaires

4.3.2.4 Attentes perçues de la part des membres du comité d'audit

De façon imagée, je dirais c'est d'être leurs yeux et leurs oreilles. Ils s'attendent de notre part à ce que, quand ils nous confient une préoccupation de n'importe quel ordre là... [...] Ils s'attendent à avoir l'heure juste. Qu'on parle vraiment en mots bien simples là, bien clairs là, je pense que c'est ça. (PFAI 7)

Comme cet auditeur interne, la majorité des répondants pensent que les membres du comité d'audit (MCA) veulent que la FAI leur donne l'heure juste à propos des éléments qui les préoccupent. Cela les « conforte » (DFAI 8) dans leur rôle de membre de comité d'audit, car très souvent ils ne connaissent pas l'organisation en profondeur ni les « grands processus gouvernementaux » (DFAI 5). Ainsi, ils ne s'attendent pas à ce que les rapports d'audit mentionnent seulement les faiblesses. Ils veulent aussi savoir ce qui va bien de façon à avoir une lecture juste de la situation. Cela explique en partie pourquoi les auditeurs internes ont identifié le fait de donner l'heure juste comme étant un critère de pertinence du rapport d'audit interne.

De plus, la plupart des directeurs de FAI (la majorité des professionnels de FAI et la majorité répondants) estiment que les membres de comité d'audit désirent être protégés par la FAI. Selon eux, les membres du comité d'audit sont conscients de n'avoir accès qu'à des informations filtrées par les gestionnaires de l'organisation. En conséquence, ils craignent de commettre une bétise sur la base d'une information inexacte ou incomplète. Les répondants sont d'avis que les membres du comité d'audit veulent que la FAI les prévienne en cas de problèmes avérés que voudraient leur cacher les gestionnaires. Par ailleurs, selon les répondants, les membres du comité d'audit ont aussi besoin d'un mécanisme qui les guide à travers les méandres administratifs spécifiques à l'organisation, car ils ne les maîtrisent pas suffisamment pour exercer leurs fonctions. De plus, en raison de la complexité de l'environnement

légal et réglementaire de l'administration publique québécoise, ils ont aussi besoin d'un guide leur permettant de naviguer à travers les méandres administratifs de ce secteur. En définitive, les auditeurs internes considèrent que les membres du comité d'audit désirent être guidés et protégés par la FAI pour éviter de commettre des bévues dans l'exercice de leurs fonctions C'est ce qu'expriment ces répondants à travers les propos qui suivent :

Alors ça (la FAI), c'est le confort qu'ils obtiennent. C'est comme si tu as un système d'alarme chez vous, tu sais qu'il fonctionne. S'il y a quelqu'un qui vient pour rentrer chez toi, tu vas être averti. Tu prends ça pour acquis, tu es conforté. (DFAI 8)

Je vous dirais, ils s'attendent à ce qu'on les informe s'il y a des irrégularités dans leur administration (de l'organisation). Parce que c'est des gens de l'externe, donc ce qu'ils ont peur souvent c'est commettre un impair versus les grands processus comme l'étude des crédits, les demandes d'emprunts, les choses comme ça. [...] Leurs attentes eux autres c'est plus, on les aide à fonctionner au niveau gouvernemental pour ne pas qu'ils fassent d'erreurs importantes. [...] Ils m'avaient fait une remarque dans les premiers temps. Eux autres, ce qu'ils voulaient, ils disaient, bon... « un chien, ça reste un chien, mais on aime mieux un chien guide qu'un chien de garde ». (DFAI 5)

Le Tableau XXI - Attentes perçues des membres du comité d'audit –présente les résultats de la procédure de comptage de ces données et quelques citations représentatives.

Attentes perçues	DFAI	PFAI	DFAI et PFAI	Citations représentatives
Les MCA veulent être informés par la FAI.	M	M	M	<p>Bien, ils attendent à ce qu'on leur dise les vraies problématiques à l'intérieur du ministère quand on les détecte, je te dirais. (DFAI 9)</p> <p>Ils veulent avoir l'heure juste [...] qu'on fasse des états de situation. (PFAI 25)</p>

Attentes perçues	DFAI	PFAI	DFAI et PFAI	Citations représentatives
Les MCA veulent être protégés par la FAI.	P	M	M	<p>Le comité de vérification a été échaudé par le VG, il y a peut-être deux, trois ans. [...] Depuis, ils me disent : « tu es mon chien de garde ». (DFAI 8)</p> <p>En plus, le comité de vérification, dans le fond, ça se trouve à être des têtes (dirigeantes) de différents organismes là. Ils voient tout ce qui se passe dans la société (québécoise en général), fait qu'ils ne veulent pas se faire reprocher, en tant que comité de vérification, de ne pas s'être préoccupés de quelque chose qui préoccupe tout le monde. (PFAI 14)</p>

Tableau XXI - Attentes perçues des membres du comité d'audit

Comme c'est le cas pour les attentes perçues du haut dirigeant, il nous est impossible de traduire ces attentes générales en termes de types de mandats souhaités, car les propos des répondants varient trop à cet égard. Par exemple, les répondants ont mentionné percevoir des attentes au regard des types de mandats suivants : audits d'optimisation de ressources, audits de conformité, mandats opérationnels, services conseils, etc. Cependant, nous pouvons avancer que la majorité des répondants ont le sentiment que les membres de comité d'audit désirent que la FAI s'attarde principalement aux risques majeurs auxquels est confrontée l'organisation. À cet égard, la plupart des directeurs de FAI pensent que les membres du comité d'audit sont satisfaits du travail réalisé par les auditeurs internes étant donné que le processus de planification annuelle de la FAI est établi en fonction des risques stratégiques de l'organisation. De plus, selon la majorité des répondants, cela explique pourquoi les membres du comité d'audit interviennent peu lors du processus de planification annuelle de la FAI.

4.3.2.5 Conclusion à l'égard de la deuxième question de recherche

Pour résumer notre réponse à la deuxième question de recherche, rappelons simplement que les auditeurs internes interviewés perçoivent des attentes de trois interlocuteurs : le haut dirigeant, les gestionnaires et les membres du comité d'audit.

Premièrement, les auditeurs internes perçoivent des attentes à leur égard de la part des membres du comité d'audit. Ces attentes consistent à ce que la FAI les informe sur ce qui se passe dans l'organisation et les protège contre d'éventuelles bévues qu'ils pourraient commettre compte tenu de la complexité des règles de gouvernance et de reddition de comptes de l'AGQ.

Deuxièmement, les auditeurs internes perçoivent des attentes de la part du haut dirigeant. Ce dernier, selon les répondants, désire être informé des choses que son équipe de gestionnaires pourrait éventuellement lui cacher et désire prévenir les réprimandes éventuelles que pourraient lui adresser les organismes centraux de l'AGQ ainsi que le comité d'audit. Cette attente est perçue de façon plus prononcée chez les répondants œuvrant dans les organismes, car le haut dirigeant n'y est pas membre du comité d'audit alors que c'est généralement le cas dans les ministères.

Troisièmement, les auditeurs internes perçoivent des attentes de la part des gestionnaires de l'organisation. Selon les répondants, ces derniers ne désirent que des services-conseils de la part de la FAI et ils sont réfractaires aux mandats d'audit avec opinion. La Figure 7 - Les attentes perçues par lanceurs de rôles- en propose une représentation schématisée.

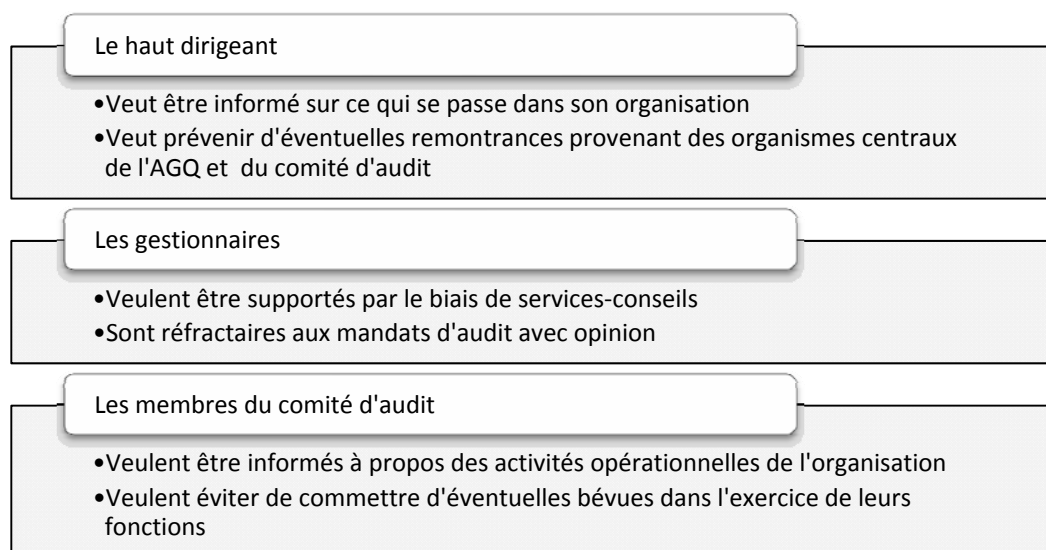


Figure 7 - Les attentes perçues par lanceurs de rôles

Dans l'ensemble, ces résultats contribuent aux connaissances relatives à l'audit interne en tant que pivot de la gouvernance, car le fait que les auditeurs internes perçoivent des attentes d'autres interlocuteurs relativise l'importance des membres du comité d'audit en tant qu'interlocuteurs privilégiés des auditeurs internes. Au regard de notre cadre théorique, cela implique que le haut dirigeant et les gestionnaires doivent être considérés comme des lanceurs de rôles plus importants que ne le sont les membres du comité d'audit. Comme nous l'avons déjà mentionné, nos résultats vont à l'encontre de la majorité des études recensées portant sur le sujet (Davies, 2009; Mat Zain et Subramaniam, 2007; Rezaee, 2005; Rezaee et Lander, 1993; Sarens, De Beelde et Everaert, 2009; Turley et Zaman, 2007).

4.3.3 Comparaison entre les attentes perçues et la conception personnelle de l'auditeur interne quant à ses rôles

La troisième question de recherche s'énonce comme suit : Dans quelle mesure y a-t-il un conflit entre, d'une part, la manière dont l'auditeur interne perçoit ses rôles et,

d'autre part, sa conception des attentes signifiées par les membres du comité d'audit quant à ces mêmes rôles? Pour répondre à cette troisième question de recherche, il faut comparer les résultats obtenus à la question de recherche numéro un (section 4.3.1) avec ceux de la question de recherche numéro deux (section 4.3.2). Nous allons donc répondre à cette question de recherche en comparant les attentes perçues de la part du haut dirigeant, de la part des gestionnaires et des membres du comité d'audit avec la conception de l'auditeur interne quant à ses rôles.

4.3.3.1 Attentes perçues de la part du haut dirigeant et conception de l'auditeur interne quant à ses rôles

Précédemment, nous avons mis en lumière que l'auditeur interne considère que le rôle de la FAI consiste à protéger et à soutenir le haut dirigeant de son organisation. Nous avons aussi établi que l'auditeur interne perçoit deux attentes de la part du haut dirigeant à savoir celle d'être informé sur ce qui se passe dans son organisation et celle de prévenir les éventuelles réprimandes que pourraient lui adresser les organismes centraux de l'AGQ ou le comité d'audit. Comme les attentes que perçoit l'auditeur interne de la part du haut dirigeant et le rôle qu'il se donne sont en adéquation, nous concluons qu'il n'y a pas de conflit entre ces deux aspects.

Cela s'explique par la primauté qu'accordent les répondants aux attentes du haut dirigeant comparativement à celles des autres lanceurs de rôles. Également, rappelons que le fait d'entretenir de bonnes relations avec le haut dirigeant a été identifié comme un facteur clé de succès de la FAI par les répondants. Il n'est donc pas étonnant que la conception personnelle de l'auditeur interne à l'égard de ses rôles en tienne compte.

4.3.3.2 Attentes perçues de la part des gestionnaires et conception personnelle de l'auditeur interne quant à ses rôles

D'une part, l'auditeur interne considère que la FAI doit aider le gestionnaire à exercer ses fonctions et, d'autre part, il pense que les gestionnaires veulent recevoir de l'aide sous la forme de services-conseils. De prime abord, ces deux éléments semblent en adéquation. Cependant, comme nous l'avons vu précédemment, les gestionnaires ne veulent pas que la FAI intervienne dans leurs secteurs en réalisant des mandats d'audit avec opinion, mais plutôt au moyen de mandats de services-conseils. Toutefois, si l'auditeur interne juge que le mandat avec opinion servirait mieux les besoins du haut dirigeant, il privilégiera ce type d'intervention même s'il sait que le gestionnaire ne le souhaite pas. Cela nous porte à conclure que, généralement, il n'y a pas de conflit entre les attentes que perçoit l'auditeur interne de la part des gestionnaires et le rôle qu'il se donne. Néanmoins, dans les situations où il y a un conflit interlanceur entre les attentes des gestionnaires et celles du haut dirigeant, il y aura aussi un conflit entre les attentes perçues de la part des gestionnaires et la conception de l'auditeur interne quant aux rôles qu'il doit assumer.

4.3.3.3 Attentes perçues de la part des membres du comité d'audit et conception personnelle de l'auditeur interne quant à ses rôles

Précédemment, nous avons constaté que l'auditeur interne fait peu de cas du rôle qu'il devrait assumer auprès des membres du comité d'audit dans sa conception personnelle des rôles qu'il doit jouer. En fait, il considère que la FAI doit être au service de l'organisation, ce qui se traduit chez lui par la volonté d'informer et de protéger le haut dirigeant et de soutenir les gestionnaires. Nous avons néanmoins constaté que l'auditeur interne perçoit deux attentes de la part des membres du comité d'audit, soit celle de les tenir informés de la bonne marche des activités

opérationnelles de l'organisation et celle de les aider à éviter de commettre des bévues dans l'exercice de leurs fonctions. Nous pouvons donc affirmer que la conception personnelle de l'auditeur interne à l'égard de ses rôles n'est pas en adéquation avec les attentes qu'il perçoit de la part des membres du comité d'audit. Cela nous amène à conclure qu'un conflit réside entre les deux.

Ce conflit est provoqué par le fait que l'auditeur interne passe outre aux attentes perçues de la part des membres du comité d'audit lors de son processus d'acquisition de rôles. Ce faisant, il passe également outre au lien fonctionnel d'autorité qui relie la FAI au comité d'audit pour donner la priorité à l'autorité administrative du haut dirigeant, et dans une moindre mesure, aux gestionnaires de l'organisation.

4.3.4 Conclusion à l'égard du premier objectif de recherche

Rappelons que le premier objectif de notre recherche consiste à cerner et à comprendre la perception de l'auditeur interne à l'égard des rôles qu'il assume dans l'organisation dont il fait partie. Depuis le début des années 2000, la FAI a pris de l'importance et est devenue un pivot de la gouvernance reconnu par les autorités réglementaires sans pourtant que ces dernières n'en régissent les activités ou les responsabilités (Messier, 2009; Holt et DeZoort, 2009; Archambeault, DeZoort et Holt, 2008). Notre recension des écrits a par ailleurs montré que le mode de fonctionnement de la FAI demeurerait obscur (Christopher, Sarens et Leung, 2009; Gramling *et al.*, 2004; Rezaee, 2005; Sarens, De Beelde et Everaert, 2009).

Notre recherche contribue à l'amélioration de la compréhension de la conception personnelle de l'auditeur interne quant à ses rôles à plusieurs égards. Nos résultats suggèrent que l'auditeur interne ne conçoit pas la FAI comme étant au service du

comité d'audit, mais plutôt comme étant avant tout au service de l'organisation et de ses dirigeants (le haut dirigeant et les gestionnaires). Concrètement, cela implique que les auditeurs internes considèrent que la FAI doit soutenir et protéger le haut dirigeant de l'organisation. Ce faisant, les auditeurs internes s'inscrivent dans une logique qui va à l'encontre du cadre réglementaire existant. Notre analyse a fait ressortir que les principaux interlocuteurs des auditeurs internes ne sont pas les membres du comité d'audit, mais plutôt le haut dirigeant de l'organisation et, dans une moindre mesure, les gestionnaires. La moitié des directeurs de FAI en arrivent même à considérer les membres du comité d'audit comme une menace. La position adoptée par les auditeurs internes interviewés concorde avec les résultats obtenus récemment par Norman, Rose et Rose (2010) à savoir que les auditeurs internes perçoivent leur dépendance fonctionnelle envers le comité d'audit comme une menace plutôt que comme une opportunité. Cependant, cela va à l'encontre du courant dominant dans la littérature portant sur ce sujet.

Le fait que l'auditeur interne accorde sa loyauté au haut dirigeant davantage qu'au comité d'audit (duquel il relève, conformément aux exigences réglementaires) est révélateur de la primauté des facteurs individuels, interpersonnels et organisationnels sur les obligations imposées par l'environnement légal et réglementaire. De plus, le fait que l'auditeur interne n'accorde que peu d'importance aux attentes des membres du comité d'audit comparativement à l'importance accordée aux attentes des deux autres lanceurs de rôles au moment de son processus d'acquisition de rôles implique que le haut dirigeant et les gestionnaires représentent les lanceurs de rôles qui influencent le plus la conception personnelle de l'auditeur interne à l'égard de ses

rôles. Afin d'enrichir cette analyse, nous verrons, à la section 4.4, comment les stratégies de gestion de rôles conflictuels mises en œuvre par les auditeurs internes s'intègrent à leur processus d'acquisition de rôles.

Notre recherche contribue également à la compréhension des critères de qualité de l'audit interne. Dans les écrits existants, nous avons relevé que la distinction entre une FAI de qualité et une FAI qui ne le serait pas fait l'objet de beaucoup de questionnements (Gramling et Hermanson, 2009; Gramling et Vandervelde, 2006). Les critères de qualité véhiculés dans les écrits existants sont l'indépendance de la FAI et la compétence des auditeurs internes qui la composent. Ainsi, les facteurs clés de succès de la FAI et les critères de compétence de l'auditeur interne qui ont émergé au moment de l'analyse des données apportent un éclairage nouveau, permettant d'apprécier la qualité d'une FAI en adoptant le point de vue des professionnels de l'audit interne.

À la lumière de nos résultats, une appréciation de la qualité de la FAI passerait par la pertinence du rapport d'audit, elle-même caractérisée par la justesse des constats et par le fait que les recommandations formulées permettent l'amélioration de la performance. La qualité de la FAI passe aussi par la qualité de la relation entretenue avec le haut dirigeant. La compétence des auditeurs internes qui composent la fonction est un autre gage de sa qualité. Notons que les critères de compétence identifiés par les répondants sont la connaissance approfondie de l'organisation, la connaissance des normes d'audit de l'IIA, les habiletés relationnelles et communicationnelles, la capacité d'analyse et l'esprit de synthèse, le jugement et un ensemble de valeurs dont la rigueur, le respect et l'objectivité.

Si la connaissance approfondie de l'organisation et la maîtrise des normes de l'IIA apparaissaient déjà parmi les critères de compétence d'un auditeur interne (Burnaby et Hass, 2009; Clark, Gibbs et Taylor, 1980), notre recherche est la première à faire état des autres critères. De plus, nos résultats indiquent que l'évaluation de la compétence des auditeurs internes en vue de l'appréciation de la qualité d'une FAI devrait être réalisée pour l'ensemble de l'équipe d'auditeurs internes qui la composent de façon à tenir compte de la complémentarité des compétences individuelles des membres de l'équipe.

Notons par ailleurs que l'indépendance de la fonction n'a pas été mentionnée comme un facteur clé de succès de la FAI par les répondants. Cela s'explique sans doute du fait de leur conception du rôle de la FAI qui place la fonction au service de l'organisation et de son haut dirigeant en tout premier lieu. Afin de comprendre encore plus en profondeur le processus d'acquisition de rôles de l'auditeur interne, nous allons examiner les stratégies de gestion de rôles conflictuels utilisées, le cas échéant, par l'auditeur interne. En effet, nous croyons que ces stratégies sont susceptibles d'influencer les rôles joués par l'auditeur interne comme le conclut Hall (1972). De fait, pour y arriver, notre analyse des stratégies de gestion de rôles conflictuels est basée sur la typologie développée par Hall (1972). Cette typologie comprend trois types de stratégies de gestion de rôles conflictuels soit la négociation, l'internalisation et la résignation, de même que les différentes tactiques qui leur sont associées. Une fois cela fait, nous proposerons une typologie des rôles assumés par l'auditeur interne.

4.4 Stratégies de gestion de rôles conflictuels adoptées par l'auditeur interne

Le deuxième objectif de ce projet de recherche consiste à cerner et à comprendre les stratégies de gestion de rôles conflictuels élaborées et mises en œuvre, le cas échéant, par l'auditeur interne. Avant de répondre aux deux questions de recherche associées à cet objectif, nous nous pencherons sur les conflits de rôles que les auditeurs internes interviewés nous ont dit vivre lorsqu'ils exercent leurs fonctions.

4.4.1 Les conflits de rôles vécus par l'auditeur interne

Les entrevues réalisées ont permis de mettre en lumière plusieurs types de conflits de rôles vécus par les auditeurs internes. En effet, tous les répondants ont relaté plusieurs exemples de conflits surgissant dans leur quotidien. Selon les propos recueillis, ces conflits de rôles surviennent fréquemment et ils font partie intégrante du travail des auditeurs internes. Au moment de l'analyse des données, nous avons classifié les conflits de rôles en nous basant sur les définitions des construits représentant les conflits de rôles de Katz et Kahn (1978). Ainsi, il y a conflit de rôles (ou présence de rôles conflictuels) si « au moins deux rôles à jouer surviennent simultanément de sorte que le fait de remplir l'un de ces rôles rend difficile l'accomplissement de l'autre rôle⁸¹ » (Katz et Kahn, 1978: 204)⁸². On distingue quatre types de rôles conflictuels en fonction de leur source à savoir : le conflit interlanceur, le conflit intralanceur, le conflit interrôles et le conflit éthique (Jones et Deckro, 1993: 218). Dans notre recherche, trois types de conflits de rôles ont plus particulièrement émergé des données d'entrevues. Il s'agit des conflits interlanceurs (vécus par la plupart des répondants), des conflits interrôles (vécus par tous les

⁸¹. Traduction libre

⁸². Cette définition est reprise par plusieurs auteurs, dont Jones et Deckro (1993), Grover (1993), Bamber, Snowball et Tubbs (1989) et Senatra (1980).

répondants) et des conflits d'ordre éthique (vécus par tous les répondants). Le

Tableau XXII - Types de conflits de rôles vécus par les auditeurs internes– présente

les résultats de la procédure de comptage ainsi que quelques citations représentatives.

Types de conflits vécus	DFAI	PFAI	DFAI et PFAI	Citations représentatives
Conflits interlanceurs	P	P	P	La direction ne voulait pas que le conseil d'administration connaisse ses intentions quant au développement informatique futur. (PFAI 8)
Conflits Interrôles	T	T	T	<p>Fait que là on est dans le conseil pur, je dis, c'est dangereux, je ne veux pas qu'on perde notre rang (de vérificateur). (DFAI 6)</p> <p>J'ai assumé la direction d'un projet informatique, à un moment donné, le haut dirigeant m'avait confié une responsabilité de gérer un petit projet, puis ça m'avait mis dans une position que je pense que - puis je l'avais dit au haut dirigeant, je ne suis pas à l'aise dans ce rôle-là à cause, justement, de notre volet d'indépendance. [...] Puis là, à un moment donné, j'avais dit au président, j'ai dit, moi, je ne peux plus assister à ces comités-là parce que, à un moment donné là, moi quand je viens ici, j'ai comme deux chapeaux. Tu sais, je ne peux pas enlever mon chapeau de vérificateur, fait que si je note des choses importantes, moi je vais être obligé de le soulever. À un moment donné, je ne pouvais pas, je ne pouvais pas assumer les deux rôles. C'est là que je me suis rendu compte que tu ne peux pas jouer un rôle plus opérationnel ou de gestion d'un projet quand tu es directeur de la vérification interne. (DFAI 7)</p>
Conflits éthiques	T	T	T	<p>Côté indépendance, là-dessus c'est sûr, même si on avait des doutes des choses qu'on voudrait vérifier, admettons. Si on regarde, bon, il y a une politique d'utilisation d'Internet, on ne serait même pas capable d'aller voir l'utilisation induite qui serait faite au niveau d'Internet par quelqu'un dans un des bureaux des --- (une fonction sociale importante). [...] On va un peu partout, puis on se promène partout dans l'organisation, sauf qu'on ne traverse pas la porte du côté des --- (une fonction sociale importante). C'est une chasse gardée. Tu n'en parles pas, tu n'y touches pas, tu n'y penses même pas. Pour avoir vu une discussion que ça a pu soulever une fois dans un comité de vérification là, non, non, tu ne t'en approches même pas. (PFAI 6)</p>

Tableau XXII - Types de conflits de rôles vécus par les auditeurs internes

4.4.1.1 Conflits interlanceurs

Les conflits interlanceurs surviennent lorsque les attentes des différents lanceurs de rôles entrent en conflit les unes avec les autres. Deux types de conflits interlanceurs sont ressortis des propos des répondants interviewés. Premièrement, la majorité des répondants (la plupart des directeurs de FAI, la majorité des professionnels de FAI) perçoivent des conflits entre les attentes des membres du comité d'audit et celles du haut dirigeant. Deuxièmement, moins de la moitié des répondants disent percevoir des conflits entre d'une part, les attentes des gestionnaires et d'autre part, celles du haut dirigeant et celles des membres du comité d'audit. Le Tableau XXIII - Les conflits interlanceurs— présente le résultat de la procédure de comptage de ces données ainsi que quelques citations caractéristiques des deux types de conflits interlanceurs ayant émergé.

Types de conflits interlanceurs	DFAI	PFAI	DFAI et PFAI	Citations représentatives
Conflits entre les attentes des membres du comité d'audit et celles du haut dirigeant	P	M	M	Il y a un huis clos, à la fin du comité de vérification avec seulement le vérificateur interne. Le haut dirigeant étant sur le comité de vérification sort durant le huis clos. [...] À ce moment-là, tu peux jaser, mais si tu en dis trop...Le haut dirigeant tu l'as quand même à tous les jours au-dessus de ta tête là. Quand on parle de conflit ou de deux têtes là, c'est un peu avec ça qu'on a à vivre, là. Ce n'est pas nécessairement évident. (PFAI 28)
Conflits entre les attentes de deux groupes de lanceurs de rôles : les attentes des gestionnaires d'une part et celles du haut dirigeant ou des membres du comité d'audit d'autre part	mm	mm	mm	Je veux protéger mon haut dirigeant et mon organisation, mais en même temps, je peux vous aider (les gestionnaires). On (la FAI) est là pour ça. Fait que c'est de garder cet entre-deux-là qui n'est pas évident. (DFAI 13)

Tableau XXIII - Les conflits interlanceurs

4.4.1.1.1 Conflits entre les attentes des membres du comité d'audit et celles du haut dirigeant

Tu sais, toute cette espèce de transparence entre les dirigeants puis la gouvernance, en fin de compte, ça devient embêtant pour moi... Ce qu'on ne sait pas ça ne fait pas mal. (DFAI 8)

C'est arrivé une fois, dans le fond. Ils (les membres du comité d'audit) m'ont demandé de faire une vérification du projet X qui était piloté par le haut dirigeant. Moi je suis sorti de cette réunion-là, puis là je suis rentré dans le bureau du haut dirigeant et je dis : « J'ai un mandat de faire, une vérification du projet X ». C'est un petit peu particulier. Moi, je l'ai senti vraiment, t'sais, tu sors d'une salle là, puis tu t'en vas voir ton boss, tu dis, maintenant je te vérifie, puis je vérifie le projet. J'avais trouvé ça un petit peu... délicat. (DFAI 7)

Tel que mentionné précédemment, l'auditeur interne perçoit que le haut dirigeant veut être soutenu par la FAI et que celle-ci doit l'aider à éviter d'éventuelles remontrances que pourraient lui adresser les organismes externes de l'AGQ ou le comité d'audit. Nous avons aussi mentionné que l'auditeur interne perçoit que les membres du comité d'audit veulent que la FAI les guide et les empêche de commettre des erreurs dans l'exercice de leurs fonctions. Il convient ici de rappeler que le comité d'audit est théoriquement chargé de surveiller la direction pour le compte du conseil d'administration, et cela, dans un souci de saine gouvernance. Ainsi, l'auditeur interne peut difficilement assumer simultanément ces deux rôles, puisque le comité d'audit est en théorie chargé de surveiller le haut dirigeant. Cette situation conflictuelle entraîne un sentiment d'inconfort chez la majorité des répondants. En fait, ils ne sont pas à l'aise de devoir auditer le haut dirigeant, qu'ils considèrent comme leur patron, et cela, pour répondre à des impératifs de transparence dans la gestion. Nous pouvons expliquer la présence de ce type de conflit au moyen des caractéristiques organisationnelles et plus particulièrement par

la structure hiérarchique qui relie le haut dirigeant, le comité d'audit et la FAI. De fait, dans cette structure, le mécanisme de reddition de comptes imposé à la FAI fait en sorte que son directeur doit rendre des comptes à la fois au comité d'audit et au haut dirigeant. Cette situation place systématiquement l'auditeur interne dans une position presque inévitable de conflits interlanceurs. Notons que Pei et Davis (1989) ont avancé que le positionnement organisationnel et la structure de reddition de comptes de la FAI seraient à la source des conflits perçus par les auditeurs internes. Nos résultats vont aussi dans ce sens. Par ailleurs, Norman, Rose et Rose (2010) désignent plutôt ce type de conflits à titre de « conflit d'intérêts » pour les auditeurs internes.

Selon certaines politiques de comités d'audit de ministères auxquelles nous avons eu accès, le comité d'audit s'apparente davantage à un comité consultatif au service du haut dirigeant puisqu'il n'y a pas de conseil d'administration dans les ministères. Son rôle de surveillance de la direction est donc moins accentué que ce n'est le cas dans les organismes. Par contre, le comité d'audit est quand même composé de membres externes et la structure de reddition de comptes de la FAI est exactement la même que dans les organismes. Les auditeurs internes œuvrant dans les ministères ressentent donc également ce conflit interlanceur même s'ils le vivent moins intensément que leurs collègues œuvrant au sein d'organismes. En effet, la présence de membres externes permet au comité d'audit de jouir d'une certaine autorité en dépit de l'absence d'un conseil d'administration.

Les auditeurs internes conjuguent donc difficilement les rôles qu'ils pensent devoir assumer auprès du haut dirigeant et ceux qu'ils considèrent devoir jouer auprès des

membres du comité d'audit, peu importe, le type d'organisation. D'un point de vue théorique, cette situation représente nettement un conflit interlanceur.

4.4.1.1.2 Conflits entre les attentes de deux groupes de lanceurs de rôles : les attentes des gestionnaires d'une part et celles du haut dirigeant ou des membres du comité d'audit d'autre part

Le haut dirigeant voulait (que la FAI réalise un mandat), le haut dirigeant adjoint (le gestionnaire) ne voulait pas. Bien, tu sais, il ne voulait pas, il a dit : « DFAI 9 (prénom du répondant), bonne chance, si jamais tu te fais sortir sur la tête, je suis désolé là. » (DFAI 9)

Une situation de conflit interlanceur entre, d'une part, les gestionnaires de l'organisation et, d'autre part, le haut dirigeant et les membres du comité d'audit est ressentie par moins de la moitié des répondants. Notre analyse des attentes perçues par les auditeurs internes eu égard à leurs rôles a dévoilé qu'ils considèrent que les gestionnaires veulent être soutenus dans le cadre de mandats de services-conseils, mais qu'ils ne veulent pas être soumis à des mandats d'audit avec assurance commandés par les membres du comité d'audit ou par le haut dirigeant. Or, même si les auditeurs internes considèrent les gestionnaires comme des lanceurs de rôles, d'un point de vue organisationnel, la FAI doit rendre des comptes au haut dirigeant et au comité d'audit, et non aux gestionnaires. Il devient donc difficile, sinon impossible, pour un auditeur interne d'appuyer les gestionnaires sans rendre compte de leurs travaux au haut dirigeant et aux membres du comité d'audit. Ainsi, ces « services » que l'auditeur interne rend aux gestionnaires en réponse à leurs attentes sont très susceptibles de susciter des conflits entre deux groupes de lanceurs de rôles que sont d'une part les gestionnaires et d'autre part le haut dirigeant et les membres du comité d'audit. Et l'auditeur interne devra répondre de ce déplacement de sa loyauté. D'un point de vue théorique, cette situation représente clairement un conflit interlanceur.

4.4.1.1.2.1 *Conflits entre les gestionnaires (les audités) et les auditeurs internes*

À la rencontre de fin décembre, ici dans mon bureau, juste avant de partir en vacances, c'est là que le gestionnaire est venu me vomir ça. Je me suis fait dire une fois...comment il m'a dit ça? « Un politicien, ça ne se fâche pas, ça se venge ». Merci beaucoup, je suis content de le savoir. Puis il y en a quatre (parmi les gestionnaires), fait que... Un politicien, ça ne se fâche pas, ça se venge. C'est bon à savoir. (DFAI 4)

En tant que lanceur de rôles, le gestionnaire n'est clairement pas prioritaire pour les auditeurs internes interviewés. Ainsi, même si ces derniers perçoivent les attentes des gestionnaires et qu'ils les considèrent même comme des lanceurs de rôles à part entière, leurs attentes ne sont pas toujours respectées. Il arrive donc fréquemment que la FAI réalise des mandats avec assurance générant des rapports d'audit adressés au haut dirigeant et aux membres du comité d'audit dans lesquels la FAI effectue des constats et formule des recommandations que le gestionnaire audité doit s'engager à respecter. C'est justement au moment de ces mandats, allant à l'encontre des attentes des gestionnaires à l'endroit de la FAI, qu'éclatent les conflits les plus virulents entre les gestionnaires et les auditeurs internes. Les propos cités en introduction indiquent que ce type de conflit peut être amplifié lorsque les hauts dirigeants des OGQ proviennent de la classe politique. Ainsi, le directeur de la FAI, qui a un statut de cadre intermédiaire (un cadre à l'échelon quatre dans le jargon de l'AGQ), se retrouve souvent face à d'anciens ministres ou et à des hauts fonctionnaires de carrière dotés d'un statut nettement supérieur au sien dans l'organisation. Les auditeurs internes doivent tenir compte de cette réalité qui complexifie la gestion des conflits alors que, rappelons-le, tous les répondants ont déclaré avoir vécu ce genre de conflits avec les gestionnaires.

Cela dit, la plupart du temps, les gestionnaires n'entrent pas ouvertement en confrontation avec les auditeurs internes. Ils refuseront plutôt de coopérer en leur

mettant des bâtons dans les roues au moment de la planification des mandats. Pour ce faire, ils invoqueront des impératifs opérationnels afin de retarder les travaux ou une restructuration imminente du processus visé faisant en sorte que le mandat planifié ne sera plus pertinent. Les propos des répondants ci-après qui ont vécu la même expérience illustrent bien cette forme d'obstruction :

Justement quand est venu le temps, à un moment donné, de faire un mandat dans ce secteur-là... « Ah non, on est en train de faire des corrections, puis on est en train d'améliorer notre façon de faire et tout. » Dans cette vice-présidence-là, eux autres ne voulaient pas qu'on soit trop présent chez eux. (DFAI 7)

Il faut dire aussi qu'à chaque fois qu'on débarquait là, à chaque fois qu'on arrivait, on se faisait dire : « On est en restructuration, on est en restructuration. » Fait que c'était reporté l'année suivante. (PFAI 7)

L'obstruction peut également prendre la forme d'un formalisme extrême dans les communications entre le personnel du gestionnaire audité et l'équipe de la FAI pendant la réalisation des mandats. Voici l'expérience de deux répondants à cet égard :

Comme je disais, c'est plus de te mettre des bâtons dans les roues plus qu'autre chose. Volontairement. (Le gestionnaire nous dit) : « Bien, pose tes questions. Fait ça de façon écrite, puis on va te répondre de façon écrite ». Là il faut que tu te battes, parce que ça, ça n'a pas d'allure... (PFAI 12)

La plupart du temps, on a beaucoup de problèmes au niveau des pièces justificatives, tout ce qu'on a besoin pour valider là. Ils (les gestionnaires et leur personnel) ne nous envoient rien de ce qu'on a demandé, redemandé, demandé encore. Ce n'est jamais clair. [...] On perd beaucoup de temps à ce niveau-là. Il y a des directions opérationnelles, je ne sais pas pourquoi, en tout cas, c'est long, on demande, puis, bon, il faut faire des rappels sur des rappels. (PFAI 6)

Enfin, l'autre forme commune d'obstruction se présente à l'étape de la validation du rapport alors que le gestionnaire remet systématiquement en question les constats

effectués par la FAI afin de retarder le dépôt du rapport. Un répondant relate un tel cas :

Je finis mon rapport, je le présente une première fois. Fait que là, je dis : « Faites vos commentaires, puis on va se rencontrer. » Mon rapport, en tout et partout, il a dix pages. Ils sont arrivés avec huit pages de commentaires. Ils ont pris tous les paragraphes, mot pour mot, commentaire par commentaire. Tu sais, ils l'avaient vu avant pourtant là. Ils étaient cinq à venir me rencontrer. Je me dis, regarde, ça doit être parce que ce qu'on dit est vrai. Dans le fond, ils ne sont pas capables de démolir ça, puis ils savent que ça va passer au comité de vérification. Alors d'après moi, ils veulent nous retarder pour ne pas que ça passe au comité de vérification. Comme ça, si ça ne passe pas au mois de juillet, ça va être oublié dans six mois là. Cela ne sera plus pertinent parce qu'ils vont tout avoir pris ça (les recommandations de la FAI)...Ils ont déjà commencé à tout changer leur méthodologie suite à des commentaires ou à des constats que j'avais faits et que je leur ai envoyés. (PFAI 1)

Dans tous les cas que nous venons de relater, la production du rapport est retardée et les travaux sont plus difficiles à mener à bien. Les attentes du haut dirigeant et celles des membres du comité d'audit risquent alors d'être mises en veilleuse à cause de ces retards. La FAI n'est dès lors plus en mesure d'assumer efficacement son devoir de soutien et de protection du haut dirigeant qui, n'ayant pas accès à l'information contenue dans le rapport d'audit interne, n'est pas en mesure d'exiger les correctifs nécessaires.

Si le refus de coopérer est la forme de conflits la plus fréquente, il est arrivé à moins de la moitié des répondants de vivre des situations où le gestionnaire audité est entré en confrontation directe avec eux. Cela se traduit alors par un climat ouvertement hostile, voire des menaces proférées à l'endroit des auditeurs internes visés. Ce type de conflits est moins fréquent que ceux se manifestant par un refus de coopérer, mais ils font quand même partie des conflits que doivent gérer les auditeurs internes. Comme l'indiquent les propos présentés au début de cette partie, il arrive que les

gestionnaires menacent carrément les auditeurs internes afin que ces derniers modifient ou censurent leurs rapports. Dans la plupart des cas toutefois, le conflit se manifestera davantage par de l'hostilité et de l'agressivité comme l'expriment les répondants ci-après :

Il (le gestionnaire) a toujours les quatre fers en l'air. Une fois, je l'ai rencontré, puis il m'a vraiment engueulé. C'était la première fois que je le rencontrais, puis ça s'est très mal passé. Ça, je peux dire que c'est des bâtons dans les roues. (DFAI 1)

Quand tu rencontres quelqu'un, puis tu es tout le temps sur la défensive... On l'appelait le bouledogue. À chaque fois que ce gestionnaire entrainait dans le bureau, il avait les dents et les griffes sorties, puis il était prêt à attaquer à la moindre chose que tu allais dire. (PFAI 6)

4.4.1.2 Conflits interrôles

Les conflits interrôles surviennent lorsque le travail (les tâches) à effectuer pour jouer un rôle particulier entre en conflit avec le travail lié à un autre rôle tenu par la même personne. Notre analyse a fait ressortir que les auditeurs internes vivent de nombreux conflits interrôles. Tous les répondants ont évoqué ces conflits lors des entrevues. Les conflits interrôles que vivent les auditeurs internes se situent principalement au niveau de la sélection du type de mandat permettant de jouer le plus adéquatement possible le rôle que les répondants ont affirmé vouloir tenir, soit celui de servir l'organisation en soutenant et en protégeant le haut dirigeant et en appuyant les gestionnaires. Deux types de conflits interrôles ont émergé plus particulièrement des données. Il s'agit premièrement des conflits entre les différents types de mandats pouvant être réalisés par la FAI et, deuxièmement, des conflits engendrés par un surplus de travail. Le Tableau XXIV - Les conflits interrôles— présente le résultat de la procédure de comptage de ces données ainsi que quelques citations à l'appui.

Types de conflits interrôles	DFAI	PFAI	DFAI et PFAI	Citations représentatives
Conflits entre les différents types de mandats pouvant être réalisés par la FAI	P	m	M	À un moment donné, je ne peux plus assister à ces comités de gestion de projets comme conseiller là parce que, quand j'y vais, j'ai deux chapeaux. Tu sais, je ne peux pas enlever mon chapeau de vérification, donc si je note des choses importantes, je vais être obligé de le soulever. Donc, je ne peux pas assumer les deux rôles. C'est là que je me suis rendu compte que tu ne peux pas jouer un rôle plus opérationnel ou de gestion d'un projet quand tu es directeur de la vérification interne. Tu sais, c'est très clair, mais malgré ça, je me rends compte que c'est une position difficilement viable là. (DFAI 7)
Conflits générés par un surplus de travail comparativement aux ressources disponibles	M	mm	mm	On reçoit au moins un mandat ad hoc par année. Quand on a un mandat ad hoc, bien souvent c'est un mandat qui est important. Il faut le faire là, ça prend plus de temps, tout ça. Fait que là ça empiète sur notre planification. Là il y a des mandats demandés par une direction générale. Mais là, moi je n'ai pas de ressources pour ça. (DFAI 1)

Tableau XXIV - Les conflits interrôles

4.4.1.2.1 Conflits entre les différents types de mandats pouvant être réalisés par la FAI

Puis quand les gens vous demandent d'intervenir plus *a priori* qu'*a posteriori*, vous vous en allez, dans le fond, dans le service-conseil versus assurance. On est coordonnateur. On coordonne, dans le fond, la gestion intégrée des risques de l'organisation. C'est que dans toutes les organisations, la plupart des organisations maintenant le font, autant gouvernementales que les sociétés d'État, on avait un peu de retard là-dessus, puis cette année, le président a dit, oui, on doit le faire. Puis le comité de vérification parallèlement à ça, le demandait. (DFAI 7)

La majorité des répondants (la plupart des directeurs de FAI, la moitié des professionnels de FAI) vivent des conflits interrôles provoqués par les types variés de mandats pouvant être réalisés. Le plus fréquent est associé à l'opposition entre les mandats de type services-conseils et les mandats d'audit avec opinion. Cela dit, les répondants ont aussi parlé des conflits existant entre, d'une part, les mandats de type opérationnel et, d'autre part, les mandats de type services-conseils ou les mandats

d'audit avec opinion. L'exemple de la coordination du processus de gestion des risques est celui le plus souvent évoqué par la majorité des auditeurs internes interviewés, car ils sont réfractaires aux mandats de type opérationnel. De fait, quand un mandat opérationnel est requis par un lanceur de rôles, il entre en conflit avec les mandats devant normalement être réalisés par la FAI. En affectant des professionnels à la réalisation de mandats opérationnels, cela implique obligatoirement le report d'un autre mandat qui avait été planifié et donc jugé prioritaire au regard des risques organisationnels. Ce report peut devenir contre-productif pour la FAI car il sert peut-être l'objectif d'amélioration de la performance organisationnelle mais il nuit à l'atteinte de l'objectif de protection du haut dirigeant. De plus, les mandats opérationnels induisent potentiellement un conflit d'ordre éthique. Si l'auditeur interne se compromet en s'investissant directement dans les opérations, il entache son indépendance et son objectivité ce qui l'empêche d'intervenir librement par la suite. En effet, selon le code de déontologie de l'IIA, l'auditeur interne qui se trouve dans cette situation ne peut plus subséquemment participer à des mandats d'audit avec assurance parce qu'il a été trop étroitement impliqué dans le développement des systèmes sous examen.

Dans le fond, on offrait le service qu'on appelle souvent du conseil là, au niveau de la gestion des risques. Cela n'était pas des mandats d'assurance c'était du conseil, puis on coordonnait tout ça. Là, on n'a plus cette responsabilité-là. On va se garder, pas une gêne, mais un délai pour que les gens prennent ça en main, prennent le temps de faire leurs choses avant d'y aller. Parce que je pense que c'est mieux si on veut être un peu indépendant par rapport à ça. Il ne faut pas y aller vite, vite, vite. Mais, ça ne nous empêchera pas d'y aller comme dans quelques années. (DFAI 2)

De fait, toutes les politiques d'audit interne que nous avons pu consulter dressent une liste des types de mandats que la FAI peut réaliser et les mandats opérationnels n'y

sont pas mentionnés. Dans la majorité des cas, ils sont même spécifiquement proscrits comme l'illustre cet extrait d'une politique d'audit interne:

La vérification interne s'abstient d'exercer des activités dont les gestionnaires de l'organisation sont responsables.

(Extrait d'une politique d'audit interne)

Si la requête provient du haut dirigeant, l'auditeur interne se résigne et réalise le mandat. Par contre, si la requête provient des membres du comité d'audit, il tente de négocier avec eux pour changer le type d'intervention. S'il y parvient, tant mieux et sinon, l'auditeur interne se résigne généralement. Enfin, si la requête provient des gestionnaires, elle sera habituellement rejetée catégoriquement.

4.4.1.2.2 Conflits générés par un surplus de mandats comparativement aux ressources disponibles

On a des projets là. On pourrait en avoir plus, mais avec l'équipe qu'on a, on ne passera jamais à travers ça là, c'est sûr. (DFAI 11)

On n'a pas pu prendre ces deux préoccupations-là parce qu'on manquait de temps, parce qu'on manquait d'effectifs, parce que c'était trop gros, c'était un monstre. (DFAI 2)

La majorité des directeurs de FAI (moins de la moitié des professionnels, moins de la moitié des répondants) vivent des conflits interrôles générés par un surplus de travail comparativement aux ressources disponibles. Selon nos répondants, ce type de conflit interrôle est fréquent en raison du contexte de compression budgétaire qui avait cours dans l'AGQ au moment de la réalisation des entrevues. Cela dit, étant donné que le directeur de la FAI filtre toutes les demandes de services adressées à la FAI, il est normal que ce dernier ressente ce type de conflits davantage que les professionnels de la fonction. De façon générale, ces conflits sont vécus par le directeur de la FAI à

chaque exercice de planification annuelle, car l'ampleur du travail à faire est bien au-delà des ressources disponibles. Ceci explique pourquoi la plupart des directeurs de FAI estiment que le manque de ressources humaines et financières menace la performance de la fonction et que le recrutement de nouvelles ressources humaines s'avère un défi considérable. Ce type de conflits est généralement géré au moment de la planification annuelle, car le directeur de la FAI négocie les mandats à venir avec le haut dirigeant et avec les membres du comité d'audit.

Par ailleurs, des conflits interrôles générés par un surplus de travail surviennent également en cours d'année, car des demandes imprévues s'ajoutent régulièrement à l'agenda de la FAI. Lorsque le directeur de la FAI reçoit une demande pour un nouveau mandat en cours d'année, alors que la planification annuelle est déjà approuvée, il prend d'abord en considération le niveau de risque du problème nécessitant son intervention. S'il juge que le niveau de risque est élevé, le directeur de la FAI prendra seul la décision de retarder les mandats en cours ou à venir afin de concentrer les efforts de son équipe sur l'urgence du moment. Même si le mandat présente un faible risque, le directeur de la FAI le considérera tout dépendant de l'origine de la demande. Ainsi, si la requête provient du haut dirigeant, il se résigne et réalise le mandat. Dans certains cas, le directeur de la FAI négociera avec le haut dirigeant l'octroi de ressources financières additionnelles permettant l'embauche d'un sous-traitant. Par contre, si la requête provient des membres du comité d'audit, le directeur de la FAI tente de négocier avec eux afin de diminuer la portée du mandat, de retarder ou même d'en annuler l'exécution. S'il y parvient, il est soulagé; sinon, il se résigne généralement.

4.4.1.3 Conflits d'ordre éthique

Un conflit d'ordre éthique survient lorsque les attentes perçues, quant à un rôle donné, entrent en conflit avec les valeurs et la morale du receveur de rôles (Jones et Deckro, 1993: 218). La totalité des répondants disent avoir vécu des conflits d'ordre éthique. À la lumière des propos recueillis au moment des entrevues, il apparaît que le conflit d'ordre éthique est bien souvent provoqué par un conflit interlanceur ou par un conflit interrôle mettant principalement en jeu deux valeurs chères aux auditeurs internes. Les citations présentées dans le Tableau XXII - Types de conflits de rôles vécus par les auditeurs internes (p. 245), le Tableau XXIII - Les conflits interlanceurs (p. 246) et le Tableau XXIV - Les conflits interrôles (p. 254), sont représentatives des conflits d'ordre éthique que les auditeurs internes disent avoir vécu. Ainsi, des conflits d'ordre éthique touchant leur indépendance et leur objectivité ont été vécus par la majorité des répondants. À titre d'exemple, la majorité des répondants ont mentionné que l'engagement de la FAI dans les opérations les place en situation de conflit, en entachant leur indépendance et leur objectivité face aux opérations.

J'ai dit (au haut dirigeant qui désirait que la FAI réalise un mandat opérationnel) : « Ne m'envoie pas là-dedans. Il n'en est pas question. Je ne reste pas ici sinon. » Mais finalement, j'ai dit oui. [...] Ça me met en conflit d'intérêts sur le plan de l'indépendance parce que, quand on (la FAI) va revenir questionner l'application de ce programme, c'est nous autres (la FAI) qui allons l'avoir monté. On ne pourra jamais aller vérifier ça. Moi je suis mal à l'aise là-dedans. (PFAI 10)

Également, moins de la moitié des répondants ont signifié que la FAI ne peut jouer son rôle dans certains secteurs opérationnels, et ce pour des raisons politiques. Selon ces répondants, cette limitation du champ d'intervention de la FAI est induite par l'implication du pouvoir politique dans la gestion des affaires publiques, ce qui

entache leur indépendance. Cette limitation provoque parfois la censure des rapports émis par la FAI :

C'est que souvent le politique va prendre des décisions contraires à l'administratif. Cela nous occasionne des problèmes d'indépendance. [...] C'est déjà arrivé dans le passé : dans un mandat donné, tout ce qu'on a trouvé comme problématique dans la gestion d'un programme était occasionné par le politique alors que les portions qui étaient non politiques étaient correctes. Comment écris-tu ça dans le rapport? [...] On ne le met pas dans le rapport, mais on va le dire au haut dirigeant. C'est *off record*, ça ne paraît jamais nulle part. (PFAI 19)

Il y a peut-être une situation là qui n'est pas totalement réglée encore... Comme tel, on (la FAI) a fait un mandat et l'entité concernée ne veut pas qu'on la suive de trop proche. Je comprends pourquoi elle ne veut pas : il y a une dimension très politique. C'est un jeu avec lequel il faut apprendre à conjuguer. C'est vraiment ce que j'ai eu de plus difficile à gérer depuis que je suis en vérification interne. [...] Je n'ai pas l'impression d'avoir l'heure juste dans ce rapport et je n'ai pas l'impression que l'heure juste existe ailleurs non plus. Tu sais, entre ne pas tout dire et dire des faussetés, il y a comme une nuance, mais, en même temps, ne pas tout dire change parfois les tableaux. Vivre avec ça, c'est vraiment très difficile et à chaque jour suffit sa peine. (DFAI 6)

Le fait que les conflits éthiques ressentis le plus fortement par les auditeurs internes soient ceux qui mettent leur indépendance et leur objectivité en cause s'explique par le fait que la majorité des répondants sont des experts-comptables cumulant entre dix et 15 ans d'expérience à titre d'auditeur. En effet, selon Green (2006: 39), l'indépendance et l'objectivité sont des valeurs ancrées profondément chez les experts-comptables en raison de leur formation et de leurs années de pratique de l'audit d'états financiers. De plus, selon Libby et Thorne (2007; 2004), le fait que ces valeurs soient édictées dans leur code de déontologie, cela renforce leur importance aux yeux des experts-comptables. Comme la majorité des répondants sont des experts-comptables et qu'ils sont tous membre de l'IIA, il n'est donc pas surprenant que ces deux valeurs soient celles les plus mises en cause dans les conflits éthiques.

D'ailleurs, la plupart des répondants affirment se soucier du code de déontologie de leur ordre professionnel respectif en plus de celui de l'IIA alors que ces codes prônent justement l'indépendance et l'objectivité. Or, selon Grover (1993), un conflit éthique peut être considéré comme un conflit professionnel si les valeurs en cause sont induites par la professionnalisation des répondants. Dans la présente recherche, la profession d'expert-comptable est celle de la majorité des répondants. Nous concluons donc que les conflits éthiques vécus par les auditeurs internes sont de nature professionnelle, lorsque ces derniers sont des experts-comptables, car ils mettent en jeu les valeurs d'indépendance et d'objectivité induites par leur appartenance à la profession d'experts-comptables.

Harrell, Chewning et Taylor (1986), qui se sont penchés sur les conflits de rôles éthiques, ont étudié l'incidence de l'appartenance à l'IIA sur la présence de ce type de rôles conflictuels. Harrell, Chewning et Taylor (1986 : 118) ont conclu que l'appartenance à l'IIA accroît la présence de conflits de rôles éthiques suscités par un écart entre les attentes professionnelles et les attentes organisationnelles chez les auditeurs internes. Harrell, Chewning et Taylor (1986) ont aussi conclu que plus les auditeurs internes sont en poste depuis longtemps, moins ils ressentent les conflits de rôles mettant en jeu des valeurs dites professionnelles. Nos résultats semblent aller à l'encontre de ceux de Harrell, Chewning et Taylor (1986), car bien que tous nos répondants soient membres de l'IIA, ils disent tous avoir vécu ce type de conflits. Nos résultats indiquent également que les auditeurs internes doivent affronter une panoplie de conflits de rôles malgré le fait qu'en moyenne, nos répondants œuvrent dans l'AGQ depuis plus de dix ans à titre d'auditeurs internes alors que pour Harrell,

Chewning et Taylor (1986), le nombre d'années d'expérience tend à faire diminuer la manifestation de ces conflits.

Nous concluons que les auditeurs internes vivent des conflits d'ordre éthique dans l'exercice de leurs fonctions et que ces conflits peuvent être qualifiés de professionnels dans le cas des experts-comptables. De plus, ces conflits mettent principalement en cause les valeurs d'indépendance et d'objectivité qui sont toutes deux inscrites dans le code de déontologie de l'IIA et dans ceux des différents ordres d'experts-comptables canadiens.

4.4.1.4 Conclusion à l'égard des conflits de rôles vécus par l'auditeur interne

À la lumière des données colligées, nous pouvons conclure que l'auditeur interne œuvre dans un environnement très conflictuel. Plus précisément, il doit composer avec des conflits interlanceurs, des conflits interrôles et des conflits d'ordre éthique. Notons d'ailleurs, qu'à l'exception des études de Norman, Rose et Rose (2010) et de Pei et Davis (1989) qui indiquent que les auditeurs internes sont placés en situation de conflit à cause du fait que la FAI doit rendre compte à la fois au haut dirigeant et au comité d'audit, très peu d'études recensées ont porté sur l'existence de ces conflits et sur les raisons pouvant les avoir provoqués. En effet, les études recensées ont généralement pris pour acquis la présence des conflits pour s'intéresser davantage aux conséquences de ces conflits sur les auditeurs internes (Van Peurse, 2005; Ahmad et Taylor, 2009). De fait, en divulguant l'ampleur des conflits de rôles que doivent affronter les auditeurs internes de même que leur nature, cette étude apporte une contribution à cet égard.

Comme les conflits de rôles que doit gérer l'auditeur interne sont maintenant bien campés, nous sommes en mesure de répondre aux questions de recherche numéros 4 et 5. La prochaine section propose donc l'analyse des stratégies adoptées, le cas échéant, par les auditeurs internes interviewés afin de gérer les conflits qu'ils vivent dans l'exercice de leurs fonctions.

4.4.2 Stratégies de gestion de rôles conflictuels mises en œuvre par l'auditeur interne

Pour atteindre le deuxième objectif de ce projet de recherche qui consiste à cerner et à comprendre les stratégies de gestion de rôles conflictuels élaborées et mises en œuvre, le cas échéant, par l'auditeur interne, nous avons formulé les questions de recherche suivantes :

4. Quelles sont, le cas échéant, les stratégies de gestion de rôles conflictuels adoptées par l'auditeur interne?
5. Quels sont les facteurs qui influencent les stratégies de gestion de rôles conflictuels adoptées, le cas échéant, par l'auditeur interne?

Rappelons que le cadre conceptuel proposé s'inspire directement de la typologie des stratégies de gestion de rôles conflictuels de Hall (1972). Cette typologie distingue trois types de stratégies : la redéfinition structurelle (type I), la redéfinition personnelle (type II) et la résignation (type III). La redéfinition structurelle (type I) se caractérise par la négociation. L'auditeur interne tente de modifier les attentes à son égard par diverses tactiques de négociation ou de persuasion. La redéfinition personnelle (type II) s'avère une forme d'internalisation. L'auditeur interne cherche à se persuader. Il tente de se convaincre que les attentes qu'il perçoit correspondent au

comportement approprié à adopter. En dernier lieu, la résignation (type III) suppose que l'auditeur interne considère les attentes comme une fatalité. Considérant qu'il ne peut rien changer, il tente de répondre aux attentes perçues même s'il n'est pas en accord avec ce qui lui est demandé.

Les données permettant de répondre à ces questions de recherche proviennent exclusivement des entrevues que nous avons menées. Ainsi, face aux nombreux conflits de rôles auxquels se sont dits confrontés les répondants, il n'est pas surprenant qu'un grand nombre d'entre eux aient choisi de gérer ces situations conflictuelles. Ils ont adopté les stratégies incluses dans la typologie de Hall (1972) mais un autre type de stratégie, non incluse dans la typologie de Hall (1972), s'est par ailleurs manifesté. Cette stratégie consiste en la « résistance ». Le Tableau XXV - Types de stratégies de gestion de rôles conflictuels adoptées par l'auditeur interne—présente le résultat de la procédure de comptage de ces données et quelques citations caractéristiques.

Types de stratégies de gestion de rôles conflictuels	DFAI	PFAI	DFAI et PFAI	Citations représentatives
Type I Redéfinition structurelle (négociation)	T	P	P	Il y a eu plusieurs rondes de négociation lors de la validation du rapport. Ah oui, on est habitué là. Donc, oui, on a réécrit des choses et on négocie. Écoute, je me rappelle on a eu au moins deux rencontres de négociation de validation, à part les courriels et des échanges téléphoniques directs avec mon directeur. (PFAI 28)
Type II Redéfinition personnelle (internalisation)	T	T	T	C'est plus le dirigeant que le comité qui décide. C'est pour ça que ça va être mon dirigeant qui va décider des priorités. (DFAI 11)

Types de stratégies de gestion de rôles conflictuels	DFAI	PFAI	DFAI et PFAI	Citations représentatives
Type III Ajustement du rôle joué (résignation)	T	P	P	<p>Si DFAI plie, je vais l'accepter quand même parce que je sais qu'il n'a pas le choix. Ce n'est pas lui, il n'a pas le choix. Puis, si on est capable de ne pas plier, bien, là je serais peut-être plus heureux là. J'avoue là. (PFAI 1)</p> <p>On va se piler sur le cœur, puis on va le faire. Mais ça a peut-être été une erreur dans le sens qu'il aurait fallu peut-être que je sois un petit peu plus - pas sérieux, mais un petit peu plus ferme, plutôt que d'être trop conciliant. (DFAI 4)</p>
Type IV Résistance	P	P	P	<p>J'ai dit (à un gestionnaire qui voulait faire modifier le rapport d'audit) : « Je m'excuse, je n'aurai pas l'air fou devant le comité de vérification ce n'est pas la première fois que je fais une vérification. Je ne changerai pas le constat là. Ça s'est terminé au 31 décembre 2009. Je n'irai pas changer le constat là. La vérification se terminait là, puis c'était de même au moment où je l'ai fait. » (DFAI 9)</p> <p>À moins que tu me fasses suer là, ça c'est une autre affaire, c'est arrivé une fois ça. De toute ma carrière, il y en a un qui m'a fait vraiment, vraiment, mais vraiment fait suer là...Il répondait toujours avec un ton archi condescendant. Puis là, pour une fois, j'ai dit, toi, si je peux te poigner quelque part, je vais le faire. Puis c'est là, je l'ai fait, mais c'est à peu près la seule fois que je l'ai fait. Puis j'ai réussi à le poigner. Il était en maudit après moi. Puis là, je lui ai dit : « Bien là, je pense qu'on se comprend bien. » Il était baveux, j'ai été baveux ce bout-là. J'ai fait une dérogation à ce que je dis, ce que je ne fais pas là, mais lui, j'en avais plein mon casque. (PFAI 28)</p>

Tableau XXV - Types de stratégies de gestion de rôles conflictuels adoptées par l'auditeur interne

Dans les prochains paragraphes, nous analysons en détail les stratégies adoptées par les auditeurs internes interviewés qui se sont retrouvés en situation de conflits. Pour ce faire, nous exposons d'abord les tactiques particulières à chaque stratégie qui ont été mises en œuvre par les répondants. Ensuite, nous analysons les facteurs qui influencent le choix des différentes stratégies adoptées. En dernier lieu, nous

analysons comment ces stratégies s'intègrent dans le processus d'acquisition de rôles de l'auditeur interne.

4.4.2.1 Type I : la redéfinition structurelle (la négociation)

À un moment donné, je pense que ce qui est important c'est d'en discuter, et d'expliquer. Après ça, bien là, si on ne peut pas le régler ensemble, on se trouve des moyens pour le faire. (DFAI 14)

Comme le montre le Tableau XXV - Types de stratégies de gestion de rôles conflictuels adoptées par l'auditeur interne (p.264), la plupart des répondants (tous les directeurs de FAI, la plupart des professionnels de FAI) ont mentionné avoir adopté au moins une tactique associée à la négociation (type I). Selon Hall (1972), six tactiques sont représentatives de ce type de stratégie⁸³. Or, selon les propos recueillis lors des entrevues, nous avons relevé quatre tactiques qui sont employées par les répondants. Le Tableau XXVI - Tactiques de négociation – présente les résultats de la procédure de comptage et quelques citations caractéristiques.

Tactiques de négociation	DFAI	PFAI	DFAI et PFAI	Citations représentatives
1B : obtenir un soutien externe pour assumer les différents rôles.	P	M	P	Puis, là il y a des mandats d'une direction générale qui nous demande de réaliser souvent des mandats. Mais là, moi je n'ai pas de ressources. Alors je dis, à moins que tu me donnes de l'argent pour qu'on engage un consultant et on va le gérer pour toi. Puis c'est arrivé. On a engagé un consultant. (DFAI 1)
1C : obtenir l'aide du lanceur de rôles pour réussir à réaliser les activités liées aux rôles à jouer.	M	M	M	Finalement, il a fallu que, à un moment donné, j'ai dit au haut dirigeant : assez c'est assez, fais quelque chose...C'est là que ça s'est réglé. (DFAI 7)

⁸³. Se référer au Tableau VIII - Stratégies de gestion de rôles conflictuels, p. 100 pour plus de détails.

Tactiques de négociation	DFAI	PFAI	DFAI et PFAI	Citations représentatives
1D : résoudre le conflit par une redéfinition des attentes quant aux rôles à jouer en discutant ouvertement avec le lanceur de rôles jusqu'à l'obtention du consensus.	T	P	P	Le gestionnaire a reçu la fiche mandat. Il a accepté ce mandat-là. On a convenu qu'on allait faire ce mandat-là, on a convenu la période que je devais intervenir chez lui et on a discuté des objectifs pour les rendre plus clairs. Naturellement, quand je vais partir mon mandat, je vais me rasseoir avec les objectifs, puis, ensemble, on va venir définir des critères précis pour chacun des objectifs. (DFAI 8)
1F : changer la définition « sociale » des rôles visés.	m	m	m	Moi je pense qu'il y a un gros volet marketing en vérification interne. (Je veux) me différencier du VG. Je vais leur dire : faites attention là, telle, telle affaire, si jamais vous vous faites vérifier... Je vais dire, regarde, ça, ça ne marche pas, si le VG vient, il va arriver ça. Puis là, ils savent plus les conséquences. C'est de changer la perception en déplaçant la menace. Maintenant, moi, c'est comme ça que je suis perçu dans l'organisation. (DFAI 9)

Tableau XXVI - Tactiques de négociation

La tactique 1D – soit de résoudre le conflit par une redéfinition des attentes quant aux rôles à jouer en discutant ouvertement avec le lanceur de rôles jusqu'à l'obtention du consensus – est celle que la plupart des répondants (tous les directeurs de FAI, la plupart des professionnels de FAI) ont adoptée. De façon générale, cette tactique est associée par les répondants à la transparence au niveau des communications avec les audités. Selon eux, il est important que tous les intervenants du secteur audité comprennent bien ce qui les attend au moment de la réalisation du mandat d'audit afin d'éliminer à la source le plus de conflits possible.

On dit toujours, il n'y aura pas de cachettes. Si on découvre des faiblesses, on va en discuter avec vous autres. Vous allez être capables de réagir et de formuler des commentaires Et on va faire ça jusqu'à temps que vous soyez d'accord. C'est pour ça que je dis, le début du mandat est important. Si ça part mal, c'est foutu bien raide. Foutu, foutu. Si c'est bien campé et que le mandat est bien expliqué, normalement ça devrait rouler, il ne devrait pas y avoir de problèmes. (PFAI 25)

La tactique 1D est surtout employée pour régler les conflits interlanceurs et les conflits interrôles. Cette tactique est préconisée au moment de la planification annuelle des travaux de la FAI, car les directeurs de la FAI consultent systématiquement le haut dirigeant et les gestionnaires afin de s'assurer que les mandats prévus conviennent à leurs besoins. Dans une moindre mesure, les membres du comité d'audit sont aussi impliqués dans ce processus consultatif. Ce faisant, les directeurs de FAI se trouvent en quelque sorte à négocier la planification annuelle avec les lanceurs de rôles. La tactique 1D est ainsi préconisée pour gérer les conflits interlanceurs.

La discussion est également préconisée au moment de la planification de chaque mandat d'audit. Cela constitue une tactique de gestion des rôles conflictuels, le but étant d'éliminer les conflits potentiels à la source afin de les limiter le plus possible.

Voici comment l'exprime un répondant :

Dès le départ, on ouvre les agendas, on discute c'est quoi les réserves qu'on a. Pour moi, qu'un vérifié ait une résistance en partant, je ne vois pas ça comme négatif. Je vois ça comme normal et sain. Donc, dès le départ on en discute de ça. Moi, je lui fais part c'est quoi mon processus et je n'ai pas d'agenda caché quand je fais mes vérifications. Puis s'il y a des choses qu'il a besoin de me rencontrer pour qu'on spécifie, qu'on explique des choses, moi c'est ouvert tout au long de la vérification. Ça, c'est dans le but, justement, que quand on arrive au projet de rapport, bien, ce n'est pas une boîte à surprise qui sort. (PFAI 13)

De fait, avant de démarrer un mandat, l'auditeur interne responsable du dossier ou le directeur de la FAI discute avec le gestionnaire audité afin de s'entendre sur la portée exacte du mandat. C'est également à ce moment qu'a lieu, le cas échéant, la négociation au regard du type de mandat qui sera réalisé. Ensuite, une fiche mandat est rédigée et signée par les deux parties (le directeur de la FAI et le gestionnaire)

puis approuvée par le haut dirigeant. La fiche mandat est donc représentative du consensus auquel sont arrivés les auditeurs internes et deux des lanceurs de rôles (le gestionnaire et le haut dirigeant). Ainsi, dans ce cas, la tactique 1D est utilisée à la fois pour gérer les conflits interlanceurs et les conflits interrôles.

La négociation qui a lieu à l'étape de la validation des constats et des recommandations est un autre exemple de l'utilisation de la tactique 1D. Ainsi, l'auditeur interne cherche le compromis avec le gestionnaire audité, car « peu c'est mieux que pas » (DFAI 4). Ce faisant, l'auditeur interne vise la pertinence du rapport d'audit, ce qui est cohérent avec sa conception personnelle à l'égard des rôles qu'il doit jouer.

Soulignons que cette recherche d'un consensus n'influence pas la conception personnelle de l'auditeur interne à l'égard de ses rôles. À l'inverse, c'est plutôt la conception personnelle de l'auditeur interne à l'égard de ses rôles qui provoque la recherche d'un consensus. Plus précisément, il semble que l'auditeur interne cherche en tout premier lieu à obtenir un consensus entre les attentes concrètes des différents lanceurs de rôles puisque les attentes qu'il perçoit de leur part sont presque toujours fondamentalement conflictuelles. Également, la discussion et la transparence représentent des marques de respect aux yeux des répondants. Ainsi, le recours à la tactique 1D est associé au respect, une valeur qui est ressortie des propos des répondants. De fait, la discussion et la transparence accroissent les chances de succès de la FAI, car elles constituent un bon moyen de favoriser l'adhésion des audités aux constats et aux recommandations formulées par la FAI. Ce faisant, les auditeurs

internes croient ainsi être mieux en mesure d'atteindre leur objectif qui est celui de contribuer à l'amélioration de la performance organisationnelle.

La tactique 1B – soit d'obtenir un soutien externe pour assumer les différents rôles – est adoptée par la plupart des répondants. Pour eux, il s'agit essentiellement d'avoir recours à un consultant externe pour la réalisation d'un mandat (en partie ou au complet). De façon générale, considérant que la FAI est sous l'autorité administrative du haut dirigeant, c'est avec ce dernier que le directeur de FAI négocie le recours à un soutien externe.

Le comité de vérification me l'a suggéré, ils ont dit, (nom du répondant), vous pourriez avoir de l'aide au niveau externe. Puis, j'en ai parlé au haut dirigeant, et j'ai eu un budget qui m'a été accordé. Alors, je vais pouvoir aller me chercher de l'aide, si on veut. En tout cas, j'ai trouvé une ressource assez spécialisée qui va pouvoir m'aider au niveau de la présentation des plans pluriannuels, qui ont travaillé beaucoup là-dedans. Puis je vais aussi essayer d'aller me chercher un peu de soutien au niveau *coaching* des auditeurs internes juniors de mon équipe. (DFAI 3)

Cette tactique est surtout utilisée afin de faire face aux conflits interrôles induits par un surplus de travail lorsque les FAI sont à court de ressources. Le recours à un soutien externe influence donc le rôle joué par l'auditeur interne car cela lui permet de réaliser davantage de mandats en dégageant du temps et des ressources internes. Ce faisant, la FAI est davantage en mesure de répondre aux attentes des lanceurs de rôles.

La tactique 1C – soit d'obtenir l'aide du lanceur de rôles pour réussir à réaliser les activités liées aux rôles à jouer – est adoptée par la majorité des répondants. Les directeurs de FAI demandent directement l'intervention du haut dirigeant alors que

les professionnels de la FAI passent par le directeur pour ce faire. Ainsi, la décision d'accorder l'aide requise est prise par le haut dirigeant.

Je fais un journal de mes interventions. C'est à ça qu'il sert. À un moment donné, (quand le conflit avec le gestionnaire perdure) je le dépose au haut dirigeant. Je dis, ça fait quatre fois que je l'appelle, il ne m'a jamais retourné mon appel. Généralement, le lendemain, je reçois un appel. Je me sers du haut dirigeant. (DFAI 5)

Les répondants ont également recours à la tactique 1C pour gérer les conflits qui ont éclaté entre eux et les gestionnaires pendant la réalisation des mandats d'audit avec assurance. En faisant appel au lanceur de rôles le plus puissant (le haut dirigeant), l'auditeur interne force la main du lanceur de rôles moins puissant (le gestionnaire), gérant à sa façon ces conflits interlanceurs. C'est l'une des raisons qui expliquent pourquoi les répondants ont identifié, comme facteur clés de succès de la FAI, le fait d'avoir l'appui de la haute direction. Nous pouvons donc conclure qu'il existe un lien étroit entre l'utilisation fructueuse de cette tactique et l'un des facteurs clés de succès de la FAI.

La tactique 1F – soit de changer la définition « sociale » des rôles visés – est préconisée par la moitié des répondants qui disent vouloir que les audités les voient comme une aide et non comme une menace. Voici comment l'exprime un répondant:

On a notre petit pamphlet qu'on utilise quand on démarre avec les gens qui ne nous connaissent pas. On leur remet ça. Il faut qu'ils comprennent la nature de notre travail. On est là pour les aider. Dans le fin fond, avant de sortir, s'il y avait une faiblesse, on en parle à la personne, on en discute, puis souvent c'est pour faire avancer les choses. Fait qu'il faut montrer qu'ils peuvent avoir confiance en nous autres. (DFAI 1)

Les auditeurs internes ont notamment recours à cette tactique pour expliquer ce qu'est la FAI aux gens dans l'organisation (haut dirigeant, gestionnaires, employés).

La majorité des auditeurs internes interviewés considèrent que le rôle de l'audit interne n'est pas bien compris par beaucoup de gens dans les organisations et que c'est pour cette raison que la FAI est souvent perçue comme une menace. Pour eux, il s'agit d'une forme d'éducation ou de marketing de la fonction visant à prévenir les conflits avec les audités. Ce faisant, ils essaient d'influencer les attentes des lanceurs de rôles à leur égard. De cette façon, les répondants reviennent complètement en amont du processus d'acquisition de rôles alors qu'ils tentent de modifier le rôle attendu par les lanceurs de rôles en fonction de leur propre conception à l'égard de leurs rôles.

À la lumière de l'analyse effectuée, il ressort clairement que les auditeurs internes interviewés adoptent des stratégies de gestion des rôles conflictuels de type I particulièrement lorsqu'ils tentent de modifier les attentes à leur égard par diverses tactiques de négociation.

4.4.2.2 Type II : la redéfinition personnelle (l'internalisation)

À un moment donné, il a fallu que je parle à mon président. J'ai dit : « On y vas-tu au comité de vérification? » Il m'a dit, non. [...] Après ça, je suis arrivé chez nous le soir, et puis là, j'ai viré ça quelques jours, tu sais. Puis, en fin de compte, j'ai pris son opinion, puis j'ai dit, c'est ça qu'on va faire, OK. Je me suis mis à l'aise avec ça. (DFAI 8)

Comme le montre le Tableau XXV - Types de stratégies de gestion de rôles conflictuels adoptées par l'auditeur interne (p. 264), tous les répondants ont mentionné avoir mis en œuvre au moins une tactique associée au fait d'avoir internalisé les attentes perçues (type II). Selon Hall (1972), sept tactiques sont représentatives de ce type de stratégie. Or, selon les données colligées, trois de ces tactiques transparaissent de façon évidente. Le Tableau XXVII - Tactiques

d'internalisation– présente les résultats de la procédure de comptage ainsi que quelques citations caractéristiques.

Tactiques d'internalisation	DFAI	PFAI	DFAI et PFAI	Citations représentatives
2A : établir un ordre de priorité entre les différents rôles à jouer.	P	P	P	On priorise en fonction d'où provient la demande. (PFAI 28) On va avec les priorités, les urgences, les risques de l'organisation. De façon implicite, on y va avec ce qu'on connaît des risques. On va y aller vers les points plus litigieux ou des fois des choses plus médiatisées, les plus courantes. (DFAI 6)
2C : choisir de ne pas répondre à certaines attentes ou réduire les normes de qualité.	T	P	P	Quand tu reçois une demande ad hoc, il faut que tu tasses autre chose. Au niveau efficacité, bien, là on en perd parce que quand tu prends un dossier, tu commences, tu mets ça de côté, tu en fais un peu. Je ne sacrifierai pas la qualité de quelque chose parce qu'il faut que ça sorte là. Mais, je ne peux pas dire que je respecte toujours mes budgets là. (PFAI 4)
2D : changer d'attitude ou en adopter une nouvelle au regard des rôles conflictuels à jouer.	P	M	M	Je suis peut-être trop rapproché (du haut dirigeant). Ça m'enlève mon indépendance. J'en suis très conscient. Mais je suis capable de faire une job objective et impartiale. (DFAI 5)

Tableau XXVII - Tactiques d'internalisation

La tactique 2A – soit établir un ordre de priorité entre les différents rôles à jouer – est adoptée par la plupart des répondants. Essentiellement, elle consiste à prioriser les attentes. Pour ce faire, la majorité des directeurs de FAI (la moitié des professionnels de FAI, la majorité des répondants) admettent prioriser les attentes en fonction du niveau hiérarchique du demandeur. En conséquence, les demandes provenant du haut dirigeant sont traitées en priorité par rapport à celles provenant des membres du comité d'audit ou des gestionnaires, car c'est le haut dirigeant qui détient le plus de pouvoir dans l'organisation. Les auditeurs internes appellent cela « choisir son

camp » (DFAI 5). Les propos du répondant ci-après sont particulièrement éloquents à cet égard :

Pour survivre là, si tu ne veux pas avoir de limitation de la part de la structure hiérarchique, il faut que tu composes avec. Il faut que tu composes avec les gens. C'est ça je dis : moi j'ai choisi mon camp, l'autorité hiérarchique. C'est mon quotidien ça. Donc, j'essaie de maintenir un lien de confiance, puis une crédibilité avec lui. (DFAI 5)

Cette priorisation effectuée en fonction du niveau hiérarchique des lanceurs de rôles est révélatrice de la façon dont l'auditeur conçoit son rôle et aussi des moyens qu'il prend pour gérer les conflits. L'auditeur interne gère les conflits interlanceurs entre le haut dirigeant et les membres du comité d'audit en priorisant nettement l'un de ces deux lanceurs de rôles, soit le haut dirigeant. Le caractère nouveau de l'environnement légal et réglementaire (comme le fait que les comités d'audit ne sont que récemment devenus des interlocuteurs obligatoires pour les auditeurs internes) peut expliquer cette priorisation des attentes du haut dirigeant. De plus, les facteurs interpersonnels (comme la proximité des relations qu'il entretient avec le haut dirigeant) et les facteurs organisationnels (comme la structure administrative de reddition de comptes) influencent également les rôles que l'auditeur interne décidera de jouer au sein de la FAI.

La majorité des directeurs de FAI (moins de la moitié des professionnels de FAI, la moitié des répondants) affirment prioriser les rôles à jouer en fonction des risques encourus par l'organisation. Cette tactique est particulièrement visible à l'étape du processus de planification annuelle des travaux de la FAI qui repose sur une appréciation des risques organisationnels.

Mais on peut, même si c'est planifié, on peut le déplacer, on en déplace souvent en fonction des priorités de l'organisation. Dans le fond, c'est en

gérant les priorités. Moi, ce que je dis aux gens c'est, on se fait une planification en début d'année, puis on identifie déjà une personne par mandat, donc je demande au chef d'équipe de s'assurer de rentrer dans cette enveloppe-là. Donc, dans chacun des mandats que vous faites, je dis, assurez-vous de respecter l'enveloppe. Donc, si vous prenez la bouchée grosse, à un moment donné, vous allez manquer de temps. Donc, essayez de cibler vraiment les risques pour l'activité qu'on vérifie, et de ne pas s'étendre, avec des *tant qu'à y être*. Tant qu'à y être, on va faire ça, tant qu'à y être, on va faire ça, mais, à un moment donné, ces tant qu'à y être finissent par coûter cher, puis les gens n'arrivent plus. J'essaie vraiment de ramener l'équipe à faire des petits mandats courts pour cibler vraiment les risques et non faire du mur à mur. (DFAI 7)

Cette forme de priorisation est surtout adoptée pour gérer les conflits interrôles induits par un surplus de mandats identifiés au moment de la planification annuelle des travaux de la FAI ou à l'occasion de demandes ad hoc qui s'ajoutent en cours d'année. Ainsi le directeur de la FAI réfère-t-il à son analyse annuelle des risques pour évaluer l'urgence d'intervenir lorsqu'il reçoit des demandes ad hoc en cours d'année. Ces ajustements que la FAI apporte à son calendrier d'intervention témoignent de l'influence de la tactique d'internalisation sur le rôle joué par l'auditeur interne.

La priorisation en fonction des risques organisationnels apparaît cohérente avec la conception personnelle de l'auditeur interne à l'égard de ses rôles ainsi qu'avec les attentes perçues du haut dirigeant et des membres du comité d'audit. En effet, en priorisant les interventions de la FAI en fonction des risques organisationnels, les répondants pensent sincèrement mieux servir l'organisation, concentrant ainsi leurs efforts sur les secteurs à risque. Ce faisant, l'auditeur interne oriente ses actions en fonction des attentes perçues. De plus, l'intervention de la FAI dans des secteurs névralgiques contribue à soutenir et à protéger le haut dirigeant et les membres du comité d'audit.

La tactique 2C – soit choisir de ne pas répondre à certaines attentes ou de réduire les normes de qualité – est préconisée par la plupart des répondants (tous les directeurs de FAI, la plupart des professionnels de FAI). Concrètement, les auditeurs internes interviewés préconisent cette tactique afin de gérer les conflits interrôles auxquels ils sont confrontés. Pour ne pas sacrifier la qualité de leur travail, les auditeurs internes choisissent de reporter la réalisation d'un mandat ou d'en revoir l'échéancier d'exécution. Généralement, cette tactique est utilisée conjointement avec la tactique 2A, car elle implique une forme de priorisation des rôles à jouer. Comme l'exprime le répondant ci-après, il s'agit d'accepter les retards :

Fait que comment on arrive à tout faire? C'est accepter de déplacer les affaires et accepter d'avoir des retards. (DFAI 9)

La moitié des directeurs de FAI interviennent en amont du processus de réalisation des mandats d'audit pour limiter leur portée. La tactique 2C sera utilisée lorsque la négociation (type I) au moment de la planification du mandat a résulté malgré tout en une portée trop grande du mandat, ou encore en une limitation des budgets de temps qui rend le projet irréalisable.

On coupe, on coupe, puis on coupe. Puis à la fin, on dit, c'est le budget temps qui est important. Puis, moi, on a fait notre offre de service selon les risques liés aux activités. Débrouille-toi, coupe, fais des choix, limite ta portée, ne viens pas t'asseoir dans mon bureau en me disant : « voici ce qu'on va couvrir dans le mandat, ça va prendre 800 heures » alors que j'en ai mis 350. (DFAI 8)

Une majorité de directeurs de FAI ont dit refuser de s'impliquer dans les activités de nature opérationnelle. En effet, un refus d'intervention peut être considéré comme une tactique 2C puisqu'il signifie que le directeur décide de ne pas répondre à un type d'attente. Les refus des directeurs de FAI de s'impliquer dans les opérations se

traduisent surtout en s'opposant à la réalisation d'un mandat ou en refusant carrément de formuler des recommandations de nature opérationnelle.

Bien, ça n'a pas adonné, mais je pense que ça n'a pas adonné justement parce qu'on prend la peine de prévenir que nous, on n'est pas au niveau opérationnel. Fait qu'on n'embarque pas dans les opérations. On ne se mêle pas de la gestion des opérations. On va aller faire une vérification, mais on n'embarque pas dans le processus de décision. (PFAI 4)

Je garde quand même un détachement par rapport aux opérations. Ça, c'est bien important. (DFAI 14)

Nous concluons que l'utilisation de la tactique 2C influence définitivement les rôles de l'auditeur interne en modifiant la portée ou l'échéancier des mandats réalisés et en forçant les auditeurs à réaffirmer leur rôle de soutien.

La tactique 2D – soit changer d'attitude ou en adopter une nouvelle au regard des rôles conflictuels à jouer – est adoptée par la majorité des répondants (la plupart des directeurs de FAI, la majorité des professionnels de FAI). Moins de la moitié des auditeurs internes ont affirmé devoir se convaincre que le haut dirigeant avait raison ou encore devoir accepter de manquer à leur devoir d'indépendance. Nous avons aussi constaté que certains auditeurs internes ont tellement bien internalisé leur manque d'indépendance qu'ils vont même jusqu'à l'autocensure :

Si j'ouvre ça, je vais me ramasser avec quoi? (Je vais constater) que le gouvernement donne trop d'argent aux — (un groupe particulier de citoyens). Puis, je vais faire quoi moi là? Il va y avoir des barrages sur les routes. Non, non, fait que moi, je ne peux pas ouvrir ça, ça n'a pas de bon sens. Fait que là, au comité de vérification, hier, on a discuté du sujet, puis le comité m'a dit, non, non, on ne veut pas se ramasser avec ça. Ne fais pas de travail au niveau des ententes avec — (le groupe particulier de citoyens). Puis, je pense que si je ne m'en étais pas préoccupé il y a sûrement quelqu'un au comité qui en aurait parlé. Parce qu'un des membres, c'est une personne qui connaît ce dossier, puis là, il a rajouté : « Écoute, à cause du dossier Y, ne touche pas à ça. » [...] Non, non, ce n'est pas évident là. C'est ça. Oui, on est indépendant, mais mettons dans ce cas-là précis. (DFAI 1)

La tactique 2D est utilisée pour gérer les conflits interlanceurs et interrôles qui mettent en jeu les valeurs des répondants. Autrement dit, elle est utilisée pour la gestion des conflits d'ordre éthique. Les répondants se disent souvent déchirés entre les dictats de leur profession et les exigences liées à leur appartenance à l'organisation et à l'AGQ en général. Notons que Grover (1993) a constaté le même phénomène parmi les membres de la profession d'infirmière. Les infirmières, comme les auditeurs internes, se sentent tiraillées entre ces deux pôles en raison des valeurs induites par leur profession.

Les auditeurs internes se sentant périodiquement coincés entre les valeurs véhiculées par leur profession (particulièrement l'indépendance et l'objectivité) et le contexte dans lequel ils sont placés, ils ont développé une conception nuancée de l'indépendance que nous nommerons « l'indépendance grise ». Cette indépendance grise est toute en nuance et elle accepte l'imperfection. En cela, l'indépendance grise des auditeurs internes se rapproche de « l'indépendance pragmatique » dont font preuve les auditeurs externes du secteur gouvernemental albertain (Radcliffe, 1999). D'ailleurs, Radcliffe (2011 : 5 et 6) met en garde les chercheurs contre une charge intempestive et injustifiée envers les auditeurs pour manquement à l'indépendance car, selon lui, il faut étudier cet aspect de la pratique de l'audit avec une « grande sensibilité » pour être en mesure d'en saisir les nuances. Nous nous rangeons donc à l'avis de Radcliffe (Radcliffe, 2011) quant à la sensibilité et à la retenue nécessaires au chercheur lorsqu'il apprécie l'indépendance de l'auditeur dans l'exercice de ses fonctions. De fait, cette conception de l'indépendance permet aux auditeurs internes de mettre en perspective l'ensemble du contexte dans lequel ils sont placés pour gérer

le conflit auquel ils font face sans pour autant déroger au code de déontologie de l’IIA ou à celui de leur ordre professionnel d’experts-comptables. De cette manière, les auditeurs internes peuvent accepter plus aisément de vivre avec les conflits d’ordre éthique auxquels ils font face. Ahmad et Talor (2009) avancent que plus les auditeurs internes vivent des conflits de rôles, moins ils accordent d’importance à l’indépendance. Notre analyse nous amène plutôt à conclure que les auditeurs internes accordent au contraire une grande importance à l’indépendance, et cela, en dépit des nombreux conflits de rôles vécus par eux. Ils se réfugient plutôt dans une conception différente de cette indépendance, une conception selon laquelle l’auditeur se pardonne de manquer parfois d’indépendance dans le sens le plus strict du terme.

C’est justement parce que leur conception de l’indépendance est nuancée que les auditeurs internes mettent l’objectivité en valeur. En fait, comme ils acceptent que leur indépendance soit conditionnelle, ils préfèrent penser que l’objectivité est plus importante. Également, cette conception de l’indépendance permet à l’auditeur interne de choisir son camp (tactique 2A) en toute quiétude. Elle explique aussi pourquoi, comme nous le verrons un peu plus loin, l’auditeur interne accède à toutes les demandes provenant de la haute direction (tactique 3B) alors qu’il résiste aux pressions provenant des gestionnaires (tactique 4A). En effet, en internalisant le manque d’indépendance face à l’organisation et à la haute direction parce que « l’audit interne est à l’interne » (DFAI 5), l’auditeur interne se donne le droit de prioriser le haut dirigeant parmi les lanceurs de rôles même si le cadre légal et réglementaire l’incite plutôt à prioriser les membres du comité d’audit en raison de la relation d’autorité fonctionnelle qu’ils exercent sur la FAI.

De plus, selon notre analyse, l'indépendance grise doit absolument être considérée en vue de comprendre la conception personnelle des auditeurs internes à l'égard de leurs rôles. Cette conception, rappelons-le, évacue le soutien et la protection des membres du comité d'audit (même si ces attentes sont perçues) en donnant la priorité au soutien et à la protection du haut dirigeant et, dans une moindre mesure, aux gestionnaires de l'organisation.

Enfin, l'indépendance grise des auditeurs internes est arrimée à leur conception de ce qu'est un rapport d'audit pertinent alors que, rappelons-le, la pertinence de ce rapport est l'un des facteurs clés de succès de la FAI. De fait, en nuanciant leur conception de l'indépendance pour tenir compte du contexte organisationnel, les auditeurs internes se donnent l'autorisation de faire des compromis avec les gestionnaires audités dans le but que les recommandations soient appliquées, améliorant ainsi la performance organisationnelle.

Étant donné que le cadre conceptuel de cette thèse considère l'appartenance à une profession et les valeurs des auditeurs internes comme des facteurs personnels, nous concluons que ces derniers affectent effectivement le processus d'acquisition de rôles de l'auditeur interne. De plus, nous avançons que c'est au moyen de l'internalisation (la stratégie de gestion de rôles conflictuels de type II) que ces facteurs personnels influencent ce processus.

4.4.2.3 Type III : l'ajustement du rôle à jouer (la résignation)

Comme le montre le Tableau XXV - Types de stratégies de gestion de rôles conflictuels adoptées par l'auditeur interne (p.264), tous les répondants ont mentionné s'être résignés en présence de conflits de rôles. Ainsi, selon les données colligées

pendant les entrevues, les trois tactiques représentatives de la stratégie de type III ont été adoptées par une majorité des auditeurs internes interviewés. Le Tableau XXVIII - Tactiques de résignation – présente les résultats de la procédure de comptage ainsi que quelques citations représentatives.

Tactiques de résignation	DFAI	PFAI	DFAI et PFAI	Citations représentatives
3A : tenter de mieux planifier les activités à réaliser afin de gagner en efficience et de pouvoir répondre à toutes les attentes.	M	M	M	Je suis très ordonné dans ma tête. J'ai toujours des échéanciers que je me mets : il faut que j'aille faire ça, cette semaine il faut que j'aille faire ça, que j'aille faire ça, il faut que je m'en aille là, là, là, là. Tout est planifié. Quand je commence un mandat à telle date, bon, les entrevues, les ci, les ça, puis on s'en va là, là et là, puis il faut que je commence ma rédaction là, puis il faut que je la finisse là. (PFAI 1)
3B : n'adopter aucune stratégie de gestion de rôles conflictuels.	M	M	M	Je ne peux pas vraiment refuser un mandat, je ne peux pas. Même si je n'ai pas les ressources, il faut que je m'organise pour le faire, même si je n'ai pas les compétences, il faut que je le fasse. (DFAI 5) Moi, j'aurais fessé là. J'aurais dit, ça, ça, ça, ça et ça, ça ne marche pas. J'en avais une liste là. Fait que là, on est venu mettre des bâtons dans les roues. Après ça, mon rapport est sorti « <i>drab</i> ». C'est comme ça que j'appellerais ça. Parce que là, il faut continuer à travailler avec cette personne-là (le gestionnaire audité), c'est ça. [...] Mais bon, je sais qu'on n'est pas les seuls. Je sais qu'il y a d'autres VI (FAI) aussi qui ont la même tension avec les gestionnaires. C'est de même. (DFAI 1)
3C : travailler plus fort pour réussir à satisfaire toutes les attentes.	P	m	M	Je suis engagé dans mon travail, puis tout ça, puis je m'implique puis tout, mais je suis comme tout le monde. Je veux dire, quand j'arrive puis qu'on me demande, je ne sais pas, un mandat d'enquête, puis il faut tout livrer tout pareil. Bien, finir à 9 h à tous les soirs. J'ai déjà passé un mois de temps à travailler 70 heures par semaine. (PFAI 7)

Tableau XXVIII - Tactiques de résignation

La tactique 3A – soit tenter de mieux planifier les activités à réaliser afin de gagner en efficience et de pouvoir répondre à toutes les attentes – a été adoptée par la majorité des répondants. Cela signifie que les auditeurs internes interviewés

planifient leur emploi du temps de façon rigoureuse. Les répondants disent planifier pour arriver à réaliser tout ce que comprend la planification annuelle en plus des mandats ad hoc qui s'ajoutent en cours d'année. En conséquence, ils gèrent leur temps de façon à éviter les temps morts et en préparant des budgets de temps.

La tactique 3A est généralement utilisée pour gérer les conflits interrôles provoqués par un surplus de mandats, car cette tactique vise un gain d'efficience. Ceci est conforme à la conception des auditeurs internes à l'égard du rôle de la FAI qui, rappelons-le, est de soutenir le haut dirigeant et les gestionnaires et cette volonté se traduit par la nécessité de formuler des recommandations permettant l'amélioration de la performance organisationnelle. Il est donc logique que les auditeurs internes appliquent à eux-mêmes leur propre médecine en tentant de planifier adéquatement afin de devenir ou de demeurer efficaces. Nous considérons donc que les auditeurs internes préconisent cette tactique parce qu'ils ne pensent pas pouvoir dire «non» à des requêtes, surtout si elles sont formulées par le haut dirigeant. Il s'agit donc bel et bien d'une tactique de résignation.

La tactique 3B – n'adopter aucune stratégie de gestion de rôles conflictuels – est préconisée par la majorité des répondants. Concrètement, cela signifie que la majorité des auditeurs internes interviewés ont avoué avoir déjà cédé face à une situation conflictuelle. Par exemple, ce comportement peut se traduire par l'acceptation de la part des répondants de ne pas réaliser de mandats dans un secteur à risque pour l'organisation parce que c'est «sensible politiquement» (PFAI 6). Cela peut aussi se traduire par le fait d'avoir «fermé les yeux» (DFAI 1) sur une situation douteuse, d'avoir censuré un rapport d'audit en «retirant une recommandation» (PFAI 8) ou

en « l'adoucissant » (DFAI 1). Voyons les propos d'un répondant en guise d'exemple :

Il y a des rapports où l'on a enlevé des objectifs complets pour être sûr que le vérificateur général ne le voit pas parce que l'ennemi numéro un est le vérificateur général. [...] Comme je te dis, quand on parle d'indépendance... Tu suis la ligne de parti ou la ligne de direction, dans le fond. Je n'irais pas contre la directive du haut dirigeant. (PFAI 8)

En présence d'un conflit interrôles, les répondants cèdent surtout si la demande émane du haut dirigeant, car il s'agit du lanceur de rôles qu'ils privilégient (voir la tactique 2A). Par exemple, si le haut dirigeant demande au directeur de la FAI de prendre en charge le processus de gestion des risques plutôt que de l'auditer, et que le directeur de la FAI accepte car « on ne dit pas non à ce monde-là », il sait qu'il déroge aux règles. L'auditeur interne s'est alors résigné à poser un geste répréhensible. Cela indique que, dans certains cas, l'internalisation demeure une stratégie de gestion de rôles conflictuels imparfaite. Si l'auditeur interne avait parfaitement internalisé son manque d'indépendance, il ne ressentirait pas ce malaise après s'être conformé à la demande émanant du haut dirigeant.

Les répondants ont avoué céder aux pressions exercées par certains gestionnaires même s'ils ne représentent pas le groupe de lanceurs de rôles qu'ils priorisent. De fait, lorsqu'il y a un conflit entre un gestionnaire et un auditeur interne, le premier réflexe de l'auditeur interne consiste à discuter afin de négocier une entente (tactique 1D) préservant ainsi la relation avec les gestionnaires audités. Si cela ne fonctionne pas, trois issues sont possibles : soit l'auditeur interne cède (tactique 3B), soit il résiste en maintenant sa position (tactique 4A), soit il résiste plutôt en exerçant ultérieurement des représailles quand l'occasion se présentera (tactique 4B).

La tactique choisie dépend surtout du pouvoir du gestionnaire dont il est question. Ainsi face à un gestionnaire détenant un pouvoir considérable dans l'organisation, les répondants ont tendance à céder. Si le gestionnaire semble moins influent, les répondants ont plus tendance à résister ou à céder et à exercer ultérieurement des représailles. Ce comportement s'explique par la théorie des rôles, car selon cette théorie les facteurs interpersonnels et organisationnels influencent le processus d'acquisition de rôles. Il n'est donc pas étonnant que l'auditeur interne ajuste sa stratégie à sa lecture politique de l'organisation et ne tienne pas compte seulement de l'organigramme officiel mais aussi du réseau de relations du gestionnaire dont il est question.

Le recours à la tactique 3B se produit lors des conflits interlanceurs et interrôles. Il arrive que les répondants cèdent lorsque ces conflits mettent en jeu les valeurs qui leur sont chères, ce qui crée un malaise chez eux. Aussi, peu importe la forme sous laquelle se présente la tactique 3B, son utilisation influence le rôle joué par les auditeurs internes, car elle a un impact soit sur le contenu des rapports d'audit, soit sur le type de mandats réalisés par la FAI.

Cela dit, nous tenons à souligner que les cas que nous avons considérés comme des exemples de la tactique 3B constituent vraiment des cas de résignation (et non d'internalisation), car les répondants n'étaient pas à l'aise par rapport à leurs agissements. Si cela avait été de l'internalisation, les répondants n'auraient pas éprouvé ce malaise. Par ailleurs, notons que si plusieurs études démontrent que les

auditeurs externes cèdent au cours des négociations avec leurs clients⁸⁴, aucune étude recensée n'indique que les auditeurs internes en font autant ou qu'ils avouent ouvertement plier l'échine face à un conflit en censurant un rapport de leur propre chef, en fermant les yeux ou en acceptant toutes les demandes provenant de la haute direction. Selon nous, il s'agit d'une démonstration de la sincérité des répondants, car ils n'ont certainement pas fait montre d'un souci de désirabilité sociale en confessant ces agissements au cours des entrevues.

La tactique 3C – soit travailler plus fort pour réussir à satisfaire toutes les attentes – est aussi utilisée par la majorité des répondants (la plupart des directeurs de FAI, la moitié des professionnels de FAI). Généralement, elle est mise en œuvre conjointement avec la tactique 3A. Concrètement, cela signifie simplement que la majorité des auditeurs internes affirment faire du temps supplémentaire parce qu'ils n'ont pas le choix pour arriver à faire ce que l'on attend d'eux. Les auditeurs internes se résignent donc à faire des heures supplémentaires parce qu'ils ne pensent pas pouvoir changer la situation suffisamment pour remplir leurs rôles adéquatement en se servant d'une autre stratégie. Faire des heures supplémentaires représente donc vraiment un exemple appliqué de la tactique 3C associée à la stratégie de la résignation. Elle est principalement utilisée pour gérer les conflits interrôles provoqués par un surplus de travail comparativement aux ressources disponibles.

4.4.2.4 Type IV : la résistance.

Quand je suis revenu (des vacances de Noël), je me suis assis avec le gestionnaire (qui l'a menacé de vengeance). J'ai dit, « écoute bien là, moi j'ai déjà deux patrons, je n'en aurai pas un troisième. J'ai le HD, j'ai le comité de vérification. Par contre, je ne dis pas que je ne veux pas t'aider.

⁸⁴. Voir Blay (2005); Braun (2001); Brown et Johnstone (2009); Gul, Ng et Wu Tong (2003); Wright et Wright (1997); Windsor et Ashkanasy (1995).

Je suis prêt à t'aider. Puis la façon de t'aider c'est ça, ça, ça, ça. Moi c'est jusque-là que je peux aller. Je ne peux pas aller plus loin que ça. Fait que des rapports, tu vas en avoir encore, c'est sûr, c'est ma job. Cependant, tout ce qui est contexte, on va s'entendre sur le texte. On va s'entendre. On va *contexter* les affaires bien comme il faut pour te rendre justice parce que tu viens d'arriver là, c'est difficile, tu en as plein le casque, je le comprends, puis je veux t'aider. On travaille ensemble pour faire avancer les affaires. Cependant, je ne peux pas faire plus que ça. C'est comme ça qu'on va fonctionner. Fait que des rapports, tu vas en avoir encore. » Je n'aurai pas trois boss ici là, ce n'est pas vrai, non, non, non, non, non. (DFAI 4)

(Suite à un conflit avec un gestionnaire audité), je vais aller vraiment voir plus loin que le client demande. Parce que ce n'est pas vrai qu'ils sont parfaits. Alors, pour les écœurer un peu. Il ne faut pas me piquer trop, trop. Je vais fouiller plus. (PFAI 1)

Comme le montre le Tableau XXV - Types de stratégies de gestion de rôles conflictuels adoptées par l'auditeur interne (p.-264), la plupart des répondants ont aussi affirmé qu'il leur arrivait de résister aux pressions induites par les rôles conflictuels auxquels ils sont confrontés. Concrètement, la stratégie de gestion de rôles conflictuels que nous appelons « résistance » a émergé des données d'entrevues. En fait, quelques tactiques ne correspondaient à aucune stratégie de la typologie de Hall (1972). Alors, plutôt que de les classer dans une catégorie qui ne convenait pas, nous avons choisi de les coder distinctement. En conséquence, à l'étape de l'analyse, nous avons pu regrouper ces données sous une même rubrique, laissant ainsi transparaître un quatrième type de stratégie de gestion de rôles conflictuels, soit la résistance. Deux tactiques associées à la résistance se sont dégagées des données. Nous les avons étiquetées de la façon suivante : 4A – maintenir sa position et 4B – exercer des représailles. Le Tableau XXIX - Tactiques de résistance- présente les résultats de la procédure de comptage ainsi que quelques citations caractéristiques.

Tactiques de résistance	DFAI	PFAI	DFAI et PFAI	Citations représentatives
4A : maintenir sa position.	P	M	P	Mais c'est arrivé des mandats que, finalement, n'étaient pas super bien reçus, puis bien, regarde, on l'a déposé pareil de même, tu sais. Je n'ai pas changé ma façon, mes constats. Ça faisait plus ou moins leur affaire, alors on a changé peut-être la façon de le dire pour l'amener plus délicatement, mais notre constat restait intact. (PFAI 2)
4B : exercer des représailles.	M	m	M	J'ai toujours dit aussi, un vérifié qui ne coopère pas, le vérificateur interne a tendance à peser fort sur son crayon. On est arrivé à la fin, puis on a dit, bon, on va le mettre dans le rapport. On était vraiment cinglant. (DFAI 8)

Tableau XXIX - Tactiques de résistance

Cette stratégie est essentiellement utilisée pour gérer les conflits qui surviennent entre les gestionnaires audités et les auditeurs internes eux-mêmes. En conséquence, nous considérons cette situation comme un cas particulier de conflits interlaceurs.

La résistance dont font preuve la plupart des auditeurs internes transparait de diverses façons à la suite de tentatives infructueuses de négociation (tactique 1D) avec les gestionnaires audités. Par exemple, moins de la moitié des directeurs de FAI ont affirmé avoir lancé un ultimatum au gestionnaire ou avoir catégoriquement refusé de modifier un rapport après que la validation du rapport d'audit (tactique 1D) eut avorté. Les auditeurs internes appellent ça « tenir leur bout » (DFAI 9). L'ultimatum et le refus catégorique de céder sont donc deux façons d'exprimer la tactique 4A soit, de maintenir sa position. L'épisode relaté par le répondant ci-après est représentatif des propos des répondants ayant adopté la tactique 4A :

Comme on dit, à la fin là, ça s'est bien terminé parce que les commentaires sont restés là. En plus, on ne limite pas la quantité de réponses qu'ils (les gestionnaires audités) peuvent mettre (dans le rapport d'audit). C'est certain que s'ils mettent quelque chose de contradictoire - c'est déjà arrivé une fois - j'ai dit : « Écoutez, moi ça ne me dérange pas là que vous mettiez ça, sauf que moi je vais mettre une contre-réaction,

puis on présente ça au haut dirigeant et au comité de vérification. Puis là, à ce moment-là, il y a deux divergences là. À un moment donné, je vais dire, selon les règles, selon l'éthique, selon la littérature, les normes ça devrait être comme ça. Vous autres, vous allez dire, dans le fond, vous ne voulez pas les respecter les normes. Si vous êtes prêts à vivre avec ça, moi je n'ai pas de problème, mais je vais aller présenter une contre-réaction pour dire que, malgré ce que vous répondez, je maintiens ma position. » Puis là, ils ont changé leur réponse. Dans le fond, ils ont été d'accord quasiment à contrecœur. (PFAI 28)

L'auditeur interne aura tendance à rester sur ses positions s'il sent que le gestionnaire auquel il est confronté n'est pas très puissant au sein de l'organisation. Dans la situation contraire, c'est-à-dire s'il fait face à un gestionnaire qui a beaucoup de pouvoir dans l'organisation, il aura tôt fait de céder (voir la discussion portant sur la tactique 3B).

Moins de la moitié des répondants ont affirmé avoir finalement cédé à l'étape de la présentation des constats et au moment de la négociation des recommandations aux audités sachant qu'ils pourraient exercer des représailles au moment de la réalisation d'un mandat d'audit subséquent ou encore en décidant d'adopter un ton plus dur à l'étape de la rédaction du rapport d'audit. C'est ce que les répondants appellent « peser fort sur le crayon » (DFAI 8). Voici une citation représentative d'un auditeur ayant fait appel à la tactique 4B :

Le premier rapport qui avait été fait était assez, comment je pourrais dire ça, assez souple, mais lorsqu'on - je me suis senti attaqué, j'ai dit : « Regarde lorsqu'on va refaire les sondages là, lorsqu'on va dire que nos sondages démontrent telle, telle affaire, je vais aussi marquer le pourcentage ». Je vais être plus cinglant. (PFAI 25)

Les études recensées sont muettes au regard des représailles que les auditeurs internes avouent exercer auprès des gestionnaires audités. Les auditeurs ont dit envisager les représailles seulement si le risque d'en subir à leur tour n'est pas trop grand (c'est-à-dire si le gestionnaire concerné ne jouit pas d'un pouvoir considérable

au sein de l'organisation). C'est donc dire que le pouvoir perçu du lanceur de rôles influence de façon notable le rôle que décide de se donner l'auditeur interne.

4.4.3 Conclusion à l'égard des quatrième et cinquième questions de recherche

En guise de conclusion au regard de la question de recherche numéro quatre, nos résultats indiquent que l'auditeur interne utilise une panoplie de stratégies pour faire face aux nombreux conflits de rôles qu'il doit vivre périodiquement. Ainsi, lorsqu'il doit gérer des rôles conflictuels, ce dernier utilise en fait quatre types de stratégies : la négociation, l'internalisation, la résignation et la résistance. Soulignons que la négociation, l'internalisation et la résignation sont les trois types de stratégies composant la typologie de Hall (1972). Ces stratégies faisaient donc partie du cadre conceptuel initialement proposé alors que la résistance (le quatrième type de stratégie) n'y apparaissait pas, car la typologie de Hall (1972) n'en fait pas mention. La gestion de conflits par l'auditeur interne n'a pas beaucoup été examinée par les chercheurs. La seule étude recensée (Van Peursem, 2005) visait à comprendre les difficultés auxquelles sont confrontés les auditeurs internes lorsqu'ils ont à gérer des conflits de rôles éthiques. Notre étude renseigne sur la nature des stratégies de gestion de rôles conflictuels empruntées par les auditeurs internes et sur l'influence de ces stratégies sur la conception personnelle du rôle qu'ils doivent jouer ainsi que sur les rôles qu'ils jouent effectivement. Autrement dit, nous concluons que les stratégies de gestion de rôles conflictuels s'intègrent dans le processus même d'acquisition de rôles de l'auditeur interne. C'est d'ailleurs pourquoi il est aussi important de comprendre les facteurs qui influencent le choix d'utiliser une stratégie particulière.

Notre étude nous permet d'avancer, en guise de réponse à la question de recherche numéro cinq, que le type de conflit, des facteurs organisationnels et des facteurs interpersonnels influencent de façon déterminante les stratégies de gestion de rôles conflictuels que l'auditeur interne adopte. Le type de conflit de rôles auquel il est confronté est le principal facteur qui influence la décision de l'auditeur interne d'adopter l'une ou l'autre stratégie de gestion de rôles conflictuels. Les auditeurs internes font surtout face à des conflits interlanceurs, à des conflits interrôles ainsi qu'à des conflits éthiques d'ordre professionnel qui sont quant à eux bien souvent provoqués par les deux autres types de conflits de rôles. Notre étude met en lumière l'ampleur des conflits vécus par les auditeurs internes, un aspect pratiquement ignoré dans la littérature existante. Le Tableau XXX - Conflits de rôles et tactiques de gestion de rôles conflictuels ⁸⁵ – présente de façon schématique les tactiques de gestion de rôles conflictuels mises en œuvre par les auditeurs internes pour chaque type de conflits de rôles.

⁸⁵. Dans ce tableau, un « x » signifie que 50 % ou moins des répondants préconisent la tactique de gestion de rôles conflictuels dont il est question, alors qu'un « X » signifie que plus de 50 % des répondants adoptent la tactique visée.

Tactiques de gestion de rôles conflictuels adoptées par les auditeurs internes	Conflits de rôles				
	Conflits interlanceurs		Conflits interrôles		Conflits d'ordre éthique
	Conflits entre les MCA et le HD	Conflits entre les gestionnaires les MCA et le HD	Conflits entre les différents types de mandats	Conflits générés par un surplus de travail	
1B				X	
1C		X			
1D	X	X	X	X	X
1F	x	x	x	x	x
2A	X	X			X
2C			X	X	
2D					X
3A				X	
3B	X	X	X	X	X
3C				X	
4A		X			X
4B		X			X

Tableau XXX - Conflits de rôles et tactiques de gestion de rôles conflictuels

Les facteurs organisationnels établissant la base des relations de pouvoir au sein de l'organisation sont déterminants. Notons que pour les répondants, il ne s'agit pas simplement de considérer le positionnement organisationnel de la FAI et celui des gestionnaires audités. Il s'agit plutôt de prendre en considération l'ensemble des relations de pouvoir formelles et informelles dans l'organisation. Ainsi, les facteurs interpersonnels, tels que les réseaux de relations des interlocuteurs impliqués dans la situation conflictuelle, sont très soupesés par l'auditeur interne qui évaluera ensuite le pouvoir dont est doté l'audité avec lequel il est en conflit.

Enfin, les stratégies de gestions de rôles conflictuels mises en œuvre le cas échéant par l'auditeur interne s'influencent les unes les autres et ne résultent pas d'un processus linéaire de décision de la part de l'auditeur. Bien au contraire, la gestion des rôles conflictuels est pour l'auditeur interne un processus complexe, dynamique et émotif qui colore de façon définitive le rôle joué par lui.

4.5 Rôles joués par l'auditeur interne

Notre question de recherche numéro six est énoncée comme suit : Quels sont, en définitive, les rôles effectivement assumés par l'auditeur interne?

Grâce à l'analyse des données colligées au moyen des entrevues en profondeur que nous avons menées, nous avons identifié les types de mandats et d'activités assumés par la FAI, et conséquemment par les auditeurs internes qui la composent. Nous avons pu comparer les mandats officiels que les répondants ont affirmé avoir réalisés avec les documents de planification annuelle ou les rapports d'activités de FAI auxquels nous avons eu accès. De plus, il est fréquemment arrivé que, pour une même organisation, les répondants fassent référence à un même mandat parce qu'ils travaillent régulièrement en équipe. Cela nous a permis, le cas échéant, de valider les propos de ces répondants.

Les entrevues réalisées avec les auditeurs internes nous ont permis d'aller au-delà de la version officielle des faits se rapportant aux mandats et activités réalisés par la FAI. Les rôles joués par les auditeurs internes, mis en lumière dans cette thèse, se distinguent de ceux habituellement préconisés dans la littérature existante. En effet, les écrits recensés proposent une typologie dichotomique des rôles de l'auditeur interne directement inspirée de la définition de l'audit interne de l'IIA. Conséquemment, cette typologie est constituée de deux rôles : le rôle d'auditeur indépendant de la haute direction et celui de conseiller de la haute direction (Ahmad et Taylor, 2009; Van Peurse, 2005; Colbert, 2002; Arnold et Ponemon, 1991). Notons que les mandats d'audit avec assurance (audit d'optimisation des ressources, audit de conformité, audit des états financiers) sont constitués de mandats typiquement associés au rôle d'auditeur indépendant alors que les mandats sans

assurance tels que les services-conseils sont plutôt associés au rôle de conseiller. Selon la typologie proposée dans les écrits recensés, soit l'auditeur interne est indépendant, soit il ne l'est pas. Il audite ou il conseille. À la lumière de l'étude que nous avons effectuée, nous croyons que cette typologie est très réductrice au regard de ce que vivent les auditeurs internes dans le cadre de leurs fonctions. Nous estimons que la catégorisation des rôles joués par l'auditeur interne sur cette seule base limite la compréhension des enjeux de la fonction d'audit interne. La réalité des auditeurs internes que nous avons interviewés nous est apparue beaucoup plus subtile et beaucoup plus complexe que cette typologie ne le suggère. C'est pourquoi nous proposons une typologie alternative des rôles que joue l'auditeur interne, plus représentative selon nous, du vécu de ces derniers au sein de l'AGQ. Ainsi, nous avançons que l'auditeur interne assume deux rôles principalement : celui de protecteur et celui d'aidant. Dans son rôle de protecteur, l'auditeur interne agit soit en tant que bouclier, soit en tant que gardien de secrets. À titre d'aidant, il agit soit en tant que soutien à la performance organisationnelle, soit en tant que guide.

Dans les paragraphes suivants, nous présentons et discutons chacun de ces deux rôles et nous indiquons quels types de mandats ou activités y sont plus particulièrement associés. Ensuite, en conclusion de cette section, nous présentons une matrice des rôles assumés par l'auditeur interne qui comprenne l'ensemble des rôles joués expliqués dans cette thèse.

4.5.1 Le protecteur

L'auditeur interne qui se veut un « protecteur », cherche à protéger le haut dirigeant, les membres du comité d'audit et les gestionnaires contre les écueils pouvant survenir. Aussi, l'auditeur « bouclier » peut vouloir protéger l'ensemble de

l'organisation s'il la sent menacée par un organisme externe (le VGQ par exemple) ou par l'opinion publique. L'auditeur interne protecteur peut aussi devenir le gardien des secrets que le haut dirigeant ne veut pas dévoiler aux membres du comité d'audit, aux organismes de contrôle centraux ou à la population. La Figure 8 - Le rôle de protecteur et ses variantes– propose un sommaire des activités et mandats associés à ce rôle, classés selon les deux variantes que nous avons observées.

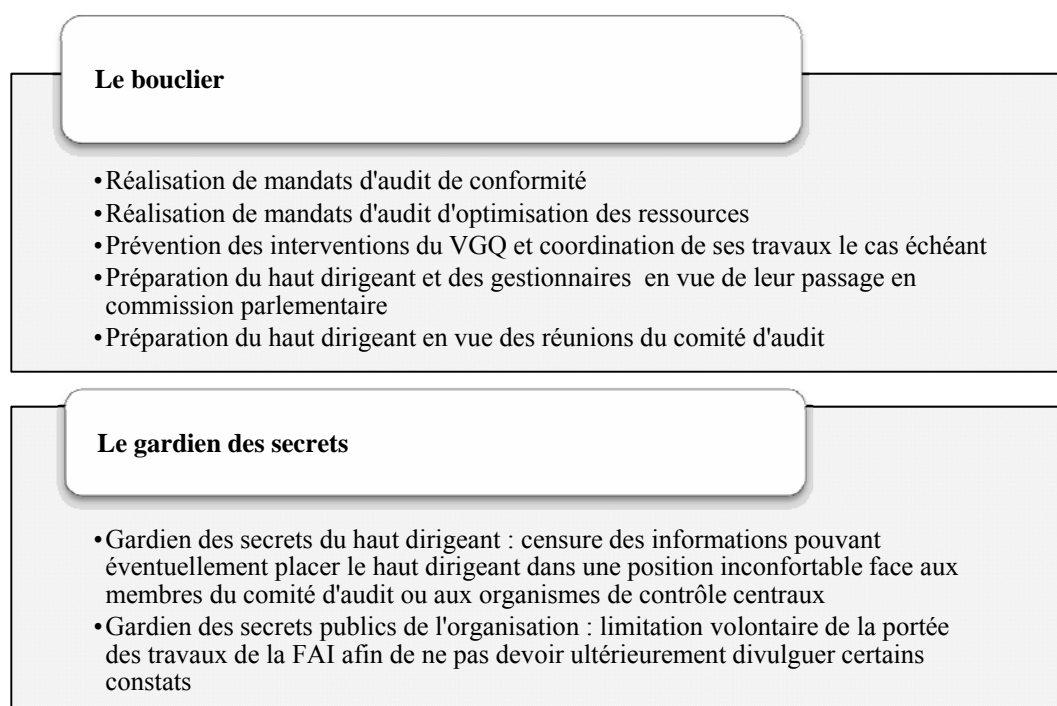


Figure 8 - Le rôle de protecteur et ses variantes

4.5.1.1 Le bouclier

Pour protéger l'organisation, l'auditeur interne est prêt à brandir un bouclier protecteur devant le haut dirigeant et, dans une moindre mesure, devant les membres du comité d'audit et les gestionnaires. L'auditeur interne est désireux de prévenir les écueils auxquels font face ces trois lanceurs de rôles et de contribuer à amoindrir les conséquences subies par ces derniers lorsqu'il a été impossible d'éviter les problèmes

anticipés. Généralement, ce bouclier est orienté de façon à protéger les lanceurs de rôles et l'organisation contre les menaces externes. Un répondant l'exprime ainsi :

Dans le fond, je dis : attention là, regarde, on a vu telle affaire, si jamais ça se produisait, bien, on (l'organisation) serait peut-être un peu dans l'embarras... (PFAI 2)

En cas de conflits interlanceurs, il se fera bouclier pour protéger le haut dirigeant (à qui va son allégeance) contre les atteintes éventuelles des membres du comité d'audit et des gestionnaires (tactique de gestion de rôles conflictuels 2A). Par exemple, il arrive que l'auditeur interne réalise des mandats de conformité ou d'optimisation des ressources à la demande expresse du haut dirigeant et afin de le rassurer, cela sans que les gestionnaires n'en aient préalablement été informés. Également, l'auditeur interne ne veut pas que le dirigeant perde la face devant les membres du comité d'audit. Cette préoccupation ne se traduit pas par un mandat ou une activité en particulier mais plutôt par l'attitude adoptée par l'auditeur interne. Cette attitude est observable dans sa façon de travailler. Ainsi, le directeur de la FAI s'assure que le haut dirigeant soit à l'aise quant à la planification annuelle avant qu'elle ne soit présentée au comité d'audit pour approbation.

On le présente toujours avant de faire un comité de vérification au haut dirigeant pour pas qu'il se sente mal à l'aise ou quoi que ce soit. (DFAI 1)

Le directeur de la FAI et les auditeurs internes chargés des mandats informent le haut dirigeant relativement aux éléments importants relevés dans leurs rapports et ils en discutent avec lui avant qu'il ne se présente devant le comité d'audit. Les auditeurs internes appellent cela « préparer » le haut dirigeant.

Les mandats et activités associés au bouclier protecteur sont dits « officiels », c'est-à-dire qu'ils figurent dans la planification annuelle et dans le rapport d'activités de la FAI ou uniquement dans le rapport d'activités, s'il s'agit d'interventions demandées en cours d'année. Parmi les menaces externes identifiées par les répondants, ce sont celles induites par le cadre légal et réglementaire typique de l'AGQ qui ont été le plus souvent mentionnées. Ainsi, la majorité des répondants ont affirmé réaliser des mandats d'audit de conformité et des audits du rapport annuel de gestion afin de s'assurer que l'organisation, le haut dirigeant en tête, respecte ses obligations légales et réglementaires.

Aux yeux des répondants, une autre menace qui plane sur l'organisation et ses dirigeants provient du risque d'être audité par le Vérificateur général du Québec (VGQ). Aussi, l'une des responsabilités que se donne l'auditeur interne est de prévenir les conséquences négatives éventuelles suivant les interventions du VGQ. Pour ce faire, l'auditeur interne réalise lui-même des mandats d'audit d'optimisation des ressources et de conformité relativement à des activités qu'il juge à risques, que ce soit au niveau de l'économie, de l'efficience ou de la conformité. D'ailleurs si la majorité des répondants réalisent des mandats de conformité, la plupart d'entre eux disent effectuer des audits d'optimisation des ressources.

Nous autres, on est à l'interne. On veut empêcher que ça sorte à l'externe. On veut empêcher que le VG arrive puis qu'il dise, bien ça, vous ne le faites pas comme il faut. On est là pour éviter qu'on (l'organisation) ait des problèmes. (PFAI 1)

Si ces mandats, qualifiés de préventifs par les répondants, ne parviennent pas à empêcher le VGQ de réaliser un mandat dans l'organisation, la coordination des

travaux et la négociation avec le VGQ représentent des activités assumées par la plupart des directeurs de la FAI. Leurs responsabilités comprennent aussi le soutien aux gestionnaires qui doivent répondre aux critiques du VGQ à l'étape de la validation du rapport.

Les menaces induites par les « risques liés à l'opinion publique » (PFAI 1) sont également prises en compte par les répondants. En effet, les organisations que nous avons sélectionnées font partie de l'AGQ. À ce titre, ces organisations doivent rendre des comptes aux citoyens par l'intermédiaire des élus. Ainsi, moins de la moitié des directeurs de FAI ont affirmé avoir contribué à préparer le haut dirigeant et son équipe de gestionnaires à une éventuelle convocation en commission parlementaire. Les auditeurs internes disent alors se faire les avocats du diable et soumettre littéralement le haut dirigeant et l'équipe de gestionnaires à une simulation de commission parlementaire afin de les préparer à toutes les éventualités. Ce type d'intervention est caractéristique du rôle de bouclier protecteur que l'auditeur interne décide de jouer.

On les a *coachés*. Ça consistait à créer les questions que la commission parlementaire pouvait leur adresser; à trouver à quelles questions ils pouvaient s'attendre d'une commission parlementaire. Puis, là on avait préparé ça. On était deux auditeurs internes. On avait soumis une liste de questions. Puis, ça a été long, mais il y a à peu près 75 % des questions qu'on avait identifiées qui ont été posées en commission parlementaire. (PFAI 25)

Toujours au regard des menaces induites par l'opinion publique, les répondants disent vouloir contribuer à limiter les répercussions en cas de scandales médiatisés ou à prévenir la répétition d'un tel scandale.

On protège l'organisation. [...] On corrige avant que ça arrive à la manchette. L'objectif c'est ça, c'est dans le *timing*. (DFAI 12)

En conséquence, lorsqu'il s'agit de réagir à un scandale qui a déjà éclaté, la protection offerte par l'auditeur interne se traduit par une préparation du haut dirigeant et des gestionnaires soit en vue d'une commission parlementaire, soit en vue de répondre aux questions du VGQ qui ne saurait alors tarder à venir réaliser un mandat. Une fois la poussière retombée, le directeur de la FAI inclura généralement un mandat de conformité ou d'optimisation des ressources dans sa prochaine planification annuelle ou il le réalisera immédiatement si le haut dirigeant le requiert.

La plupart des activités et mandats officiels réalisés par l'auditeur interne dans son rôle de bouclier protecteur se situent à l'intérieur du champ d'action de la FAI tel qu'il est délimité dans toutes les politiques de FAI que nous avons pu consulter. En effet, il y est clairement indiqué que les mandats d'audit de conformité et d'optimisation des ressources ainsi que la coordination de toutes les relations avec le VGQ relèvent de la responsabilité de la FAI.

Ces interventions officielles sont aussi en accord avec les normes d'audit de l'IIA. Elles correspondent en fait à la partie de la définition de l'audit interne de l'IIA qui s'énonce comme suit : « l'audit interne [...] donne à l'organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations [...] » (The Institute of Internal Auditors, 2009b). D'ailleurs, au regard des écrits existants portant sur les rôles joués par la FAI, lorsque l'auditeur interne réalise des mandats avec assurance, il joue le rôle « d'auditeur indépendant » plutôt que celui de « conseiller à la haute direction » (Ahmad et Taylor, 2009; Van Peursem, 2005; Colbert, 2002; Arnold et Ponemon, 1991). Or, comme le montre notre analyse, l'auditeur interne ne réalise pas ces

activités ou ces mandats en toute indépendance. Au contraire, il cherche constamment à protéger le haut dirigeant, car sa conception de l'indépendance, nous l'avons expliquée précédemment, est nuancée (se référer à la discussion portant sur l'indépendance grise présentée à la section 4.4.2.2).

Il appert que la plupart des activités et des mandats effectués par l'auditeur interne, comme par exemple lorsqu'il se prononce sur la régularité des opérations, sont en conformité avec le cadre de la pratique de l'audit interne. La seule dérogation à ce cadre de pratique consiste à accorder son allégeance au haut dirigeant alors que les normes exigent qu'ils fassent preuve d'objectivité et d'indépendance à l'égard de la haute direction. C'est donc dire que l'auditeur interne qui se veut un bouclier protecteur au service du haut dirigeant est plus susceptible de franchir les limites que lui impose sa profession au regard de la nécessaire objectivité dont il doit faire preuve dans l'exercice de ses fonctions. Les auditeurs internes interviewés nous ont dit avoir franchi ces limites sans pour autant éprouver le sentiment de contrevenir à leur obligation de demeurer indépendants et objectifs.

4.5.1.2 Le gardien des secrets

Lorsque la logique de protection dans laquelle est engagé l'auditeur interne est poussée à l'extrême, il se transforme en gardien des secrets. Ces secrets peuvent être ceux de la haute direction ou ceux que l'organisation veut cacher aux élus.

Il arrive que l'auditeur interne se transforme en gardien des secrets que le haut dirigeant veut cacher aux membres du comité d'audit. Ce rôle est voisin de celui de bouclier protecteur à cela près que dans ce rôle de gardien des secrets, l'auditeur interne cache sciemment des informations aux membres du comité d'audit afin de

protéger le haut dirigeant. Il ne s'agit plus seulement de préparer le haut dirigeant en vue d'une rencontre du comité d'audit afin qu'il n'ait « pas de surprise » (DFAI 10) et qu'il soit en mesure de réagir devant toutes les éventualités, comme il le fait lorsqu'il agit en tant que bouclier protecteur. Il s'agit littéralement de retenir ou de censurer de l'information. Ainsi, un répondant affirme avoir déchiré des documents papiers qui mettaient dans l'embarras le haut dirigeant au lieu de divulguer l'information parce que « c'est sa job [...] de sauver le dirigeant de la prison » (DFAI 4). Un autre répondant dit présenter de l'information biaisée aux membres du comité d'audit et un autre dit filtrer systématiquement l'information pour « protéger l'image du haut dirigeant » (DFAI 5). Dans tous ces cas, les membres du comité d'audit sont privés de certaines informations qui pourraient être importantes, et cela, au nom de la protection du haut dirigeant, et seule l'information qui ne risque pas de compromettre le haut dirigeant leur est transmise :

J'étais à l'étranger, je reviens, il y a un rapport sur mon bureau. Je regarde ça, je dis, bon, on ne peut pas présenter ce rapport-là au comité de vérification, on ne peut pas. Je vais m'asseoir avec le haut dirigeant et je dis, écoutez, on ne peut pas présenter ça au comité de vérification. (DFAI 3)

Un tel comportement est pourtant en totale opposition avec ce que les auditeurs internes pensent que les membres du comité d'audit attendent d'eux. Par contre, comme nous l'avons déjà expliqué, le comportement est cohérent avec la conception des auditeurs internes à l'égard de leurs rôles, conception qui, rappelons-le, est fortement influencée par les facteurs organisationnels et relationnels de même que par l'internalisation du manque d'indépendance (via l'indépendance grise). Le caractère nouveau du cadre légal et réglementaire ayant amené les comités d'audit

dans l'administration publique québécoise peut aussi expliquer ce comportement. De fait, non seulement en agissant ainsi l'auditeur interne ne répond-il pas aux attentes perçues des membres du comité d'audit, mais en plus, il leur met carrément des bâtons dans les roues en leur cachant de l'information. Cette constatation nous amène à conclure que la FAI n'est pas systématiquement un outil de gouvernance au service du comité d'audit (et du conseil d'administration le cas échéant) comme le tiennent pour acquis plusieurs écrits recensés (Holt et DeZoort, 2009; Prawitt, Smith et Wood, 2009; Archambault, DeZoort et Holt, 2008; Mat Zain et Subramaniam, 2007; Rezaee, 2005; Gramling *et al.*, 2004) de même que l'ensemble des lois et règlements mis en vigueur depuis le début des années 2000.

L'auditeur interne peut aussi se charger de préserver les secrets de son organisation du regard inquisiteur des organismes de contrôle centraux de l'AGQ comme le VGQ ou encore de l'opinion publique en général. Pour ce faire, il doit « savoir ce qui est préférable d'ignorer⁸⁶ » (Radcliffe, 2008: 99) afin de ne pas avoir à dénoncer certaines situations. C'est ce que Radcliffe (2008) appelle la « loi du silence » que s'imposent certains auditeurs externes du secteur gouvernemental afin de pouvoir préserver les « secrets publics⁸⁷ ». Nous considérons que les auditeurs internes de l'AGQ agissent parfois en gardiens de secrets publics lorsque, par exemple, ils limitent volontairement la portée de leurs interventions parce qu'ils savent qu'ils doivent garder le silence à propos de sujets jugés trop sensibles. À ce propos, un répondant évoque une discussion avec les membres du comité d'audit sur le fait qu'il ne fallait pas que la FAI intervienne dans un secteur spécifique parce que cela aurait

⁸⁶. Traduction libre de l'expression “knowing what not to know” (Radcliffe, 2008: 99).

⁸⁷. Traduction libre de l'expression « public secrecy » (Radcliffe, 2008).

potentiellement impliqué l'obligation de dénoncer des subventions versées en trop à un groupe particulier de citoyens sachant que tout ce qui touche de près ou de loin ce groupe de citoyens est particulièrement sensible dans l'opinion publique. Un autre répondant parle en ces termes des zones interdites que les auditeurs internes s'abstiennent de franchir : « [...] Tu n'en parles pas, tu n'y touches pas, tu n'y penses même pas. [...] parce que c'est trop sensible politiquement. » (PFAI 6)

Selon Radcliffe (1999 : 348) il faut que l'auditeur maîtrise parfaitement les subtilités du contexte organisationnel et politique pour être alerte à propos de la réalité dans laquelle il évolue. C'est ce qui lui permet de « savoir ce qui est préférable d'ignorer » (Radcliffe, 2008 : 99). Rappelons que deux des facteurs clés de succès identifiés par nos répondants sont la connaissance approfondie de l'organisation et la capacité de poser un jugement avec discernement en fonction du contexte (se référer à la section 4.3.1.2.2).

Enfin, toujours selon Radcliffe (2008), préserver le secret public ne constitue pas un manquement à l'indépendance, mais il s'agit plutôt d'un comportement pragmatique adopté par les auditeurs afin de rendre possible la réalisation d'un travail difficile. Or, comme nous en avons discuté antérieurement, les auditeurs internes ont adopté une conception grise de l'indépendance leur permettant de gérer les conflits éthiques d'ordre professionnel qu'ils doivent affronter (se référer à la discussion se rapportant à la tactique 2D des stratégies de gestion de rôles conflictuels). Cette conception de l'indépendance est donc nuancée et ajustée au contexte dans lequel les auditeurs internes interviewés évoluent. « L'indépendance grise » de l'auditeur interne est un construit théorique voisin de celui « d'indépendance pragmatique » de Radcliffe

(1999) dans le sens que ce construit permet aux auditeurs internes de l'AGQ de faire leur travail dans le contexte gouvernemental déjà complexe et rendu encore plus difficile par les nombreux conflits de rôles qu'ils doivent gérer quotidiennement.

Ainsi, agir en gardien des secrets semble naturel pour les auditeurs internes interviewés. Ce comportement s'avère d'ailleurs parfaitement cohérent avec leur but premier qui consiste à servir et à protéger leur organisation parce que « l'audit interne est à l'interne ». Cependant, comme c'est le cas lorsqu'ils protègent les secrets du haut dirigeant, agir ainsi va à l'encontre des règles de pratique auxquelles l'auditeur doit se soumettre. Alors qu'un pivot de gouvernance comme se veut la FAI devrait encourager la transparence en matière de reddition de comptes organisationnelle, certains auditeurs internes œuvrant au sein de FAI s'engagent dans une logique de protection qui légitime l'opacité. Nous sommes donc forcée de conclure que la FAI n'assume pas pleinement son état de « pivot de gouvernance » lorsque les auditeurs internes agissent en tant que gardien des secrets du haut dirigeant et des secrets publics de l'organisation.

4.5.2 L'aidant

L'auditeur interne aide le haut dirigeant, les gestionnaires de même que les membres du comité d'audit de deux façons. D'abord, il apporte son soutien à la performance organisationnelle et ensuite, il agit en tant que guide lorsqu'une nouvelle règle administrative entre en vigueur ou lorsqu'une nouveauté en matière de gestion est intégrée dans l'AGQ. La Figure 9 - Le rôle d'aidant et ses variantes— propose un sommaire des activités et mandats associés à ce rôle, classés selon les deux variantes que nous avons observées.

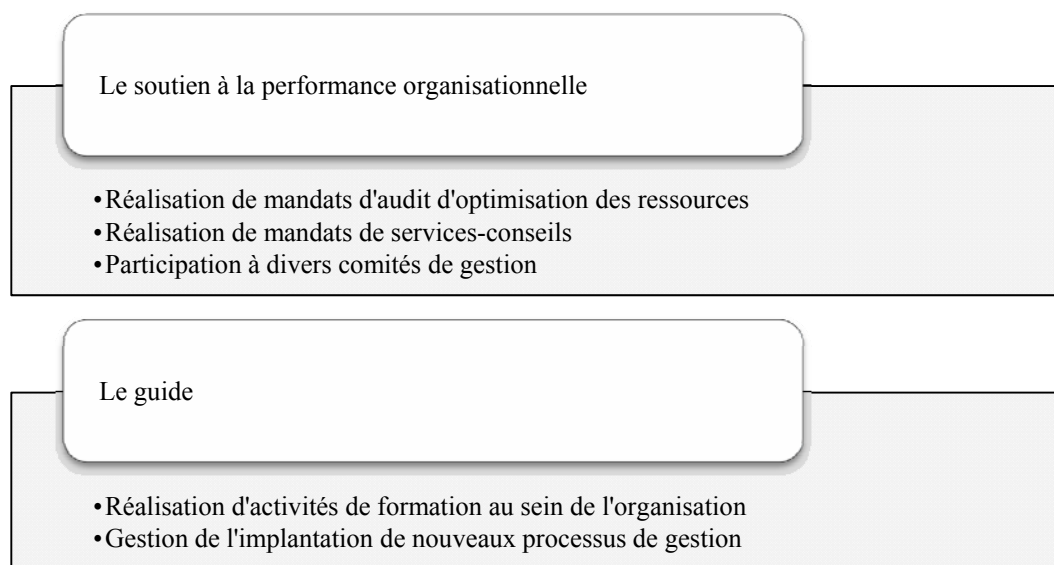


Figure 9 - Le rôle d'aidant et ses variantes

4.5.2.1 Le soutien à la performance organisationnelle

Le soutien à la performance organisationnelle s'avère le principal rôle assumé par l'auditeur interne au cours de l'exécution des mandats d'optimisation des ressources que la plupart des répondants effectuent régulièrement. La réalisation de mandats d'optimisation des ressources vise justement l'amélioration de la performance organisationnelle. Ainsi, ce type de mandats permet à l'auditeur interne de jouer deux rôles : celui de protecteur (comme nous venons de l'expliquer) et celui de soutien à la performance organisationnelle. Bien entendu, ce rôle est tributaire de la mise en œuvre des recommandations formulées dans le rapport d'audit par les gestionnaires audités. Ceci explique l'importance que les auditeurs internes accordent à la pertinence de leurs rapports de même que le recours fréquent à la stratégie de la négociation (type I de la typologie de Hall, 1972) en cas de conflit avec les gestionnaires audités. Les auditeurs internes considèrent en effet que le consensus facilite l'application subséquente des recommandations formulées par la FAI. Un

répondant estime que « peu c'est mieux que pas » pour justifier son recours à la stratégie de négociation.

Le soutien à la performance organisationnelle est aussi assuré par la réalisation de mandats de services-conseils. La plupart des répondants ont d'ailleurs affirmé être régulièrement impliqués dans ce type de mandats. Les mandats de services-conseils, bien qu'ils ne mènent pas à un rapport comportant des recommandations formelles, permettent quand même d'améliorer la performance organisationnelle. En effet, ces mandats sont généralement sollicités par les gestionnaires quand ces derniers sentent le besoin d'avoir un soutien relatif à la gestion des processus dont ils sont responsables. Ainsi, en répondant à leurs demandes, l'auditeur interne contribue à l'amélioration de la performance en appuyant les gestionnaires dans l'exercice de leurs fonctions.

La plupart des directeurs de FAI sont membres de divers comités de gestion dans leur organisation respective. Cette participation aux comités de gestion ne représente pas un mandat d'audit, mais elle fait partie des activités connexes assumées par les directeurs de la FAI. Moins de la moitié des professionnels de la FAI exercent aussi ce genre d'activités connexes lorsque le directeur ne peut assister ou lorsque ledit comité fait appel à une expertise détenue par un professionnel en particulier (par exemple : un auditeur spécialisé en technologie de l'information). Ces comités de gestion sont formés selon les besoins organisationnels et le directeur de la FAI y siège souvent afin de prodiguer des « conseils proactifs » plutôt que d'intervenir *a posteriori*. En participant à ces comités de gestion, les auditeurs internes se trouvent à participer activement à l'amélioration de la gestion de l'organisation. Par ailleurs,

compte tenu de leur conception nuancée de l'indépendance, les auditeurs internes gèrent relativement bien le conflit interrôles pouvant être généré par ce genre d'activités si un mandat d'audit avec assurance devait être effectué par la suite.

En résumé, l'auditeur interne soutient la performance organisationnelle de trois façons : la réalisation de mandats d'optimisation des ressources; des services-conseils; et sa participation à divers comités de gestion organisationnels. Ces mandats et activités étant officiels, nous avons pu les retracer dans les documents que nous avons en main (politiques d'audit interne et rapports d'activités). De façon générale, ces interventions respectent les normes et le code de déontologie de l'IIA. De fait, elles correspondent à une partie de la définition de l'audit interne publiée par cet organisme :

L'audit interne [...] apporte ses conseils pour les améliorer (les processus opérationnels), 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. (The Institute of Internal Auditors, 2009b).

Enfin, mentionnons que le rôle de soutien à la performance organisationnelle joué par l'auditeur interne est en adéquation avec sa conception personnelle du rôle qu'il pense devoir assumer. Il est également cohérent avec sa perception des attentes des trois lanceurs de rôles à ceci près qu'il réalise des mandats avec assurance même s'il pense que les gestionnaires n'en veulent pas. Comme nous l'avons indiqué précédemment, cela est dû à la priorisation du haut dirigeant comparativement aux deux autres lanceurs de rôles.

4.5.2.2 *Le guide*

La majorité des directeurs de la FAI (moins de la moitié des professionnels de FAI, la majorité des répondants) disent agir en tant que guide lorsque l'un ou l'ensemble des lanceurs de rôles font face à une situation nouvelle. Concrètement, le rôle de guide se traduit premièrement par le fait que les auditeurs internes agissent à titre de formateurs faisant beaucoup d'éducation au sein de l'organisation et auprès des membres du comité d'audit.

C'est ce qui explique, par exemple, que la majorité des directeurs de FAI disent avoir formé les membres du comité d'audit qui ne savaient pas quel était le rôle qu'ils devaient assumer ou qui ne connaissaient pas suffisamment l'organisation pour assumer leur rôle adéquatement. À cet égard, rappelons que la présence des comités d'audit est un phénomène nouveau dans l'AGQ. De fait, ils ont massivement été mis sur pied depuis quelques années seulement, ce qui est, tout compte fait, très récent comparativement aux sociétés du secteur privé. L'auditeur interne dit aussi intervenir activement lorsqu'un nouveau processus de gestion doit être mis en place dans son organisation ou lorsqu'une nouvelle forme de reddition de comptes est imposée par un organisme central. À titre d'exemples, citons l'obligation de produire un rapport annuel de gestion devant être déposé à l'Assemblée nationale, le développement et l'implantation de certains logiciels ou l'implantation d'un processus de gestion des risques. Pour illustrer comment se traduit le leadership assumé par la FAI, nous utilisons l'exemple de l'implantation du processus de gestion des risques. Dans l'AGQ, la gestion des risques est un processus relativement nouveau ayant été introduit au moment de la modernisation de l'État québécois que le gouvernement a mise en œuvre à partir de 2005. En conséquence, plusieurs hauts dirigeants et

gestionnaires, forcés de se lancer dans la gestion des risques sans savoir comment appliquer ce mode de gestion, se sont tournés vers la FAI, car cette dernière planifiait déjà ses activités en fonction de sa propre appréciation des risques organisationnels. La moitié des directeurs de FAI se disent encore activement impliqués dans des mandats de services-conseils visant spécifiquement la gestion des risques organisationnels. Notons que moins de la moitié des directeurs sont effectivement responsables du processus de gestion des risques de l'organisation alors que d'autres réalisent plutôt des mandats avec assurance relatifs à ce processus. À cet égard, devant l'ampleur de ce phénomène dans les organisations du secteur privé, l'IIA a publié un document précisant que les auditeurs internes devraient limiter leurs interventions aux mandats d'audit avec assurance et aux mandats de services-conseils de façon à éviter de se substituer aux gestionnaires lors de l'implantation de nouveaux processus de gestion. Ainsi, il appert que la plupart des directeurs de FAI guident le haut dirigeant et les gestionnaires dans la mise en place et la gestion des nouveaux processus de gestion rendus obligatoires par le Secrétariat du Conseil du trésor du Québec.

Par ailleurs, si les planifications annuelles et les rapports d'activités que nous avons en mains font état des mandats se rapportant à la gestion de ces nouveaux processus ou de projets d'envergure gouvernementale, ils ne mentionnent pas les activités de formation réalisées par les auditeurs internes. Ces activités demeurent donc informelles.

Enfin, soulignons que ce rôle de guide assumé par l'auditeur interne est conforme à sa conception personnelle du rôle qu'il pense devoir assumer. Il est également cohérent avec sa perception des attentes des trois lanceurs de rôles.

4.5.3 Conclusion à l'égard de la sixième question de recherche

L'auditeur interne assume les rôles de protecteur et d'aidant dans l'organisation. En tant que protecteur, l'auditeur interne agit soit en tant que bouclier, soit en tant que gardien des secrets. En tant qu'aidant, il soutient la performance organisationnelle ou agit à titre de guide. La Figure 10 - Rôles joués par l'auditeur interne– ci-dessous, illustre les rôles que les auditeurs internes nous ont dit jouer en définitive.

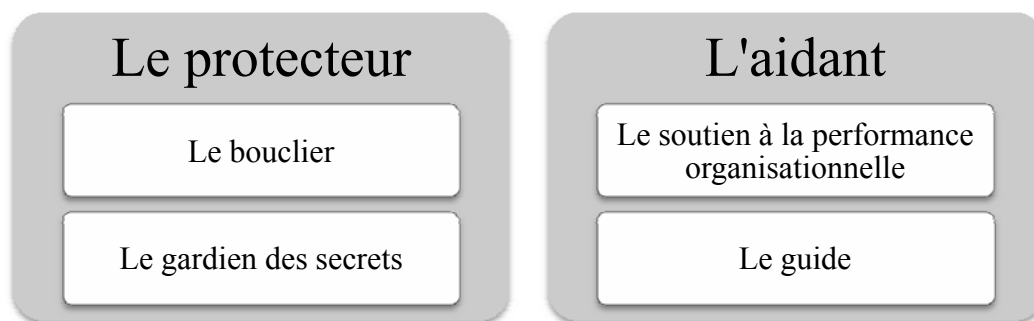


Figure 10 - Rôles joués par l'auditeur interne

Peu importe le rôle joué par l'auditeur interne, il est cohérent avec sa conception personnelle à l'égard des rôles qu'il doit jouer et avec sa perception des attentes que le haut dirigeant, les gestionnaires et les membres du comité d'audit ont à son égard. Les rôles joués par l'auditeur interne sont donc influencés par les rôles reçus de la part des trois lanceurs de rôles et par sa conception personnelle à l'égard des rôles qu'il doit jouer.

De plus, les rôles joués sont également fonction du pouvoir formel et informel détenu par le haut dirigeant et de l'étroitesse des relations entretenues par le haut dirigeant avec le directeur de la FAI. Les rôles joués par les auditeurs internes ne sont toutefois pas en parfaite concordance avec le cadre légal et réglementaire qui prévaut actuellement dans l'AGQ. En effet, les lois et règlements en vigueur placent la FAI sous l'autorité fonctionnelle du comité d'audit. Or, force est de constater que l'allégeance de l'auditeur interne ne va pas au comité d'audit mais plutôt au haut dirigeant. En effet, l'auditeur interne protège et soutient les membres du comité d'audit seulement dans la mesure où cela ne l'empêche pas de protéger et de soutenir le haut dirigeant. Force est de reconnaître que les facteurs organisationnels et interpersonnels influencent davantage les rôles joués par l'auditeur interne que ce n'est le cas pour les facteurs légaux et réglementaires. Les entrevues ont d'ailleurs fait clairement ressortir que l'auditeur interne priorise le haut dirigeant (comparativement aux autres lanceurs de rôles, ceux-ci étant les membres du comité d'audit et les gestionnaires).

C'est le rôle de protecteur qui peut amener l'auditeur interne à transgresser les règles de la pratique de l'audit interne. Lorsque le bouclier protecteur vérifie la régularité des opérations, qu'il aide les gestionnaires dans leurs interactions avec le VGQ ou qu'il vérifie lui-même si la gestion est effectuée avec le souci d'économie et d'efficience, il reste de façon irréprochable dans les limites de son pouvoir d'action. Par contre, lorsqu'il choisit de taire des secrets au nom de la protection du haut dirigeant et de l'organisation dont il fait partie, il passe de l'autre côté, celui occupé par les audités. Outre les problèmes liés à l'indépendance et l'objectivité que suscite

un tel passage, on peut se demander comment l'auditeur interne peut revenir sur ses pas par après et reprendre le rôle d'auditeur interne indépendant qu'il est censé assumer. Il est troublant d'envisager que l'auditeur interne en vienne à contribuer au maintien de la « loi du silence » dans les organisations en aidant les gestionnaires à se prémunir contre les organismes de contrôle centraux, que ce soit le VGQ ou d'autres organes gouvernementaux. Il s'agit là d'un détournement d'allégeance qui est susceptible d'avoir des conséquences importantes sur la qualité des services rendus par l'auditeur interne à l'organisation qu'il prétend servir.

En devenant le gardien des secrets du haut dirigeant et de l'organisation, la fonction d'audit interne en quelque sorte faillit à son titre de pivot de la gouvernance qui lui a été attribué depuis le début des années 2000 (Holt et DeZoort, 2009; Prawitt, Smith et Wood, 2009; Archambault, DeZoort et Holt, 2008; Mat Zain et Subramaniam, 2007; Rezaee, 2005; Gramling *et al.*, 2004) de même qu'à l'ensemble des lois et règlements régissant cette pratique.

4.6 Conclusion

Dans ce chapitre, en procédant un objectif de recherche à la fois, nous avons présenté et discuté les résultats de l'étude de terrain menée auprès des auditeurs internes. Cela nous a amenée à conclure à propos des six questions de recherche posées dans cette thèse. Ainsi, nous comprenons maintenant mieux la conception personnelle de l'auditeur interne à l'égard de ses rôles ainsi que les attentes qu'il perçoit de la part des trois lanceurs de rôles que sont le haut dirigeant, les gestionnaires et les membres du comité d'audit. De fait, nous sommes à même de comprendre les écarts ou les adéquations qui existent entre la conception personnelle de l'auditeur interne et les

attentes qu'il perçoit à son égard. De plus, nous avons établi que l'auditeur interne vit de nombreux conflits de rôles et qu'il utilise une panoplie de stratégies de gestion de rôles conflictuels pour arriver à gérer ces conflits. Enfin, nous avançons que les rôles joués dans les faits par l'auditeur interne se déclinent en deux grandes catégories : le rôle de protecteur et le rôle d'aidant.

Le prochain chapitre propose la conclusion de cette thèse. D'abord, une synthèse de notre recherche y est présentée. Cette synthèse reprend les grandes lignes de chaque étape de la démarche en plus d'exposer de façon intégrée les résultats de notre recherche. Ensuite, les limites induites par la démarche méthodologique sont explicitées et les contributions d'ordres académique et pratique sont exposées. Enfin, nous terminons en proposant quelques avenues de recherche en matière d'audit interne et de gouvernance.

5 Conclusion

La présente recherche porte sur les rôles et les stratégies de gestion de rôles conflictuels de l'auditeur interne dans le contexte d'organisations gouvernementales québécoises. Dans les paragraphes qui suivent, nous ferons un bref retour sur l'état de la connaissance au regard de l'audit interne lorsque nous avons débuté notre recherche et sur la démarche de recherche que nous avons adoptée. Nous présenterons ensuite une synthèse des résultats obtenus. Nous aborderons finalement les limites de cette recherche avant d'en expliciter les contributions d'ordres pratique et académique. Nous conclurons par l'examen de certaines pistes de recherche en matière d'audit interne.

5.1 Retour sur l'état de la connaissance et sur la démarche de recherche adoptée

Dans le chapitre 1, nous avons avancé que l'Administration gouvernementale québécoise constitue un terrain approprié pour cette étude, car une réforme de la gouvernance, mettant en jeu notamment la fonction d'audit interne, s'y est amorcée au cours des années récentes. En effet, dans la foulée des réformes relatives à l'environnement légal et réglementaire de la gouvernance qui ont eu lieu depuis le début des années 2000, et cela, tant dans le secteur privé que dans le secteur public, le Conseil du trésor du Québec⁸⁸ a défini de nouvelles orientations à l'égard de la fonction d'audit interne. Conséquemment, depuis 2006, la fonction d'audit interne a pris de l'importance dans la gouvernance des organisations gouvernementales québécoises.

⁸⁸. Se référer au *Recueil des politiques de gestion* des ministères et organismes de l'Administration du gouvernement du Québec (C.T. 204419, 2006).

La recension des écrits, également présentée au chapitre 1, indique par ailleurs que l'attention des chercheurs a jusqu'à présent porté trop peu sur cette fonction et sur les professionnels qui l'exercent. De ce fait, les connaissances associées à l'audit interne s'avèrent fragmentaires à de nombreux égards (Beasley *et al.*, 2009; Gramling *et al.*, 2004; Holt et DeZoort, 2009). Ainsi, alors que Holt et DeZoort (2009) plaident pour que la réglementation à l'égard de l'audit interne se précise, Davies (2009: 61) indique que la recherche devrait davantage s'attarder aux rôles de l'audit interne et du comité d'audit, particulièrement dans le secteur public. Quant à Mat Zain et Subramaniam (2007), Beasley *et al.* (2009) et Norman, Rose et Rose (2010), ils réclament davantage d'études s'intéressant aux pivots de la gouvernance tels que la fonction d'audit interne et le comité d'audit.

Dans la même veine que Mat Zain et Subramaniam (2007) qui ont étudié les attentes des auditeurs internes à l'égard du comité d'audit, nous nous sommes penchée sur la perception des auditeurs internes quant à leurs propres rôles. Cette étude de terrain visait d'abord à cerner et à comprendre la perception de l'auditeur interne à l'égard de ses rôles au sein d'organisations gouvernementales québécoises. Nous voulions aussi explorer et comprendre les stratégies de gestion de rôles conflictuels élaborées et mises en œuvre, le cas échéant, par l'auditeur interne. Cette démarche devait nous amener à déterminer et à comprendre les rôles que joue dans les faits l'auditeur interne dans l'organisation dont il fait partie. En définitive, nous voulions en arriver à élaborer une typologie des rôles et des stratégies de gestion de rôles conflictuels de l'auditeur interne œuvrant dans le contexte d'organisations gouvernementales québécoises.

Afin de nous assurer d'atteindre nos deux objectifs de recherche, nous nous sommes appuyée sur de solides assises théoriques présentées au chapitre 2 : il s'agit de la théorie des rôles (Katz et Kahn, 1978) et des stratégies de gestion des rôles conflictuels (Hall, 1972). Les six questions de recherche associées à nos deux objectifs de recherche ont aussi été énoncées dans ce chapitre.

Le chapitre 3 présente le devis méthodologique, les tactiques mises en œuvre pour assurer la qualité de la recherche de même que les considérations éthiques. Nous avons choisi l'étude de terrain pour effectuer notre recherche. Essentiellement, cela implique une collecte des données effectuée au moyen d'entrevues semi-dirigées avec 42 auditeurs internes répartis dans 13 organisations gouvernementales québécoises. Nous avons aussi recueilli des documents relatifs aux fonctions d'audit interne visitées, lesdits documents nous ayant été remis, le cas échéant, par les auditeurs internes interviewés. Les procédures de traitement et d'analyse des données, qui incluent notamment la structure de codage des données de la recherche, les procédures mises en place afin d'assurer la protection de l'anonymat des répondants et des organisations de même que les stratégies d'analyse, sont expliquées dans le chapitre 3. Les tactiques qui ont été employées pour assurer la crédibilité, l'applicabilité et la confirmabilité de l'étude sont aussi présentées dans ce chapitre. Enfin, les trois enjeux éthiques majeurs suivants ont été abordés : la nécessité d'obtenir un consentement libre et éclairé de la part des participants, la protection de leur anonymat et l'obligation de s'assurer que le répondant ne subirait pas de préjudice après avoir librement accepté de participer à notre projet de recherche.

5.2 Synthèse des résultats

Le chapitre 4 est entièrement consacré à la présentation des résultats ainsi qu'à leur analyse. Essentiellement, nous avons procédé en trois étapes, un objectif de recherche à la fois. Les paragraphes qui suivent présentent les principales conclusions auxquelles nous sommes arrivées pour chacun des objectifs de cette recherche. Également, une typologie des rôles et des stratégies de gestion des rôles conflictuels de l'auditeur interne, qui intègre l'ensemble des résultats obtenus, est présentée en guise de conclusion de cette recherche.

Nos résultats indiquent que l'auditeur interne ne conçoit pas la fonction d'audit interne comme étant au service du comité d'audit, mais bien plutôt comme étant au service de l'organisation et de ses dirigeants (le haut dirigeant et les gestionnaires). Concrètement, cela signifie que les auditeurs internes interviewés considèrent que la fonction d'audit interne doit d'abord et avant tout soutenir et protéger le haut dirigeant de l'organisation. De fait, nous avons aussi constaté que les principaux interlocuteurs des auditeurs internes ne sont pas les membres du comité d'audit, mais bien plutôt le haut dirigeant de l'organisation et les gestionnaires. La moitié des directeurs de la fonction d'audit interne vont jusqu'à considérer les membres du comité d'audit comme une menace. Ces constatations se distinguent du courant dominant dans la littérature existante qui prend pour acquis que la fonction d'audit interne est un pivot de gouvernance au service du conseil d'administration, étant donné qu'elle est placée sous l'autorité fonctionnelle du comité d'audit (Rezaee, 2005; Gramling *et al.*, 2004; Christopher, Sarens, et Leung, 2009; Sarens, De Beelde et Everaert, 2009). Ce constat va aussi à contre-courant par rapport aux exigences du cadre légal et réglementaire qui place cette fonction sous l'autorité fonctionnelle du

comité d'audit. Cela dit, les comités d'audit étant devenus obligatoires dans toutes les organisations gouvernementales québécoises depuis la fin 2006 seulement, il est plausible que les auditeurs internes n'aient pas eu le temps de s'adapter complètement à leur nouvel environnement légal et réglementaire. De plus, la proximité des relations entre le directeur de la fonction d'audit interne et le haut dirigeant de même que le positionnement organisationnel de cette fonction dans l'organigramme sont autant de facteurs contextuels qui peuvent expliquer pourquoi les auditeurs internes interviewés accordent leur allégeance au haut dirigeant de l'organisation dont ils font partie plutôt qu'au comité d'audit.

Par ailleurs, des facteurs clés de succès de la fonction d'audit interne sont ressortis au moment de l'analyse des données relatives à notre première question de recherche. Ces facteurs clés de succès sont regroupés en deux grandes catégories : ceux au niveau fonctionnel (de la fonction d'audit interne) et ceux au niveau individuel (de l'auditeur interne). La pertinence des rapports émis par la fonction d'audit interne et le fait d'entretenir de bonnes relations avec le haut dirigeant afin d'obtenir son appui au moment de la réalisation des travaux sont les deux facteurs clés de succès de cette fonction, selon les auditeurs internes interviewés. Le succès de la fonction d'audit interne repose aussi sur un ensemble de critères de compétence de l'auditeur interne. L'auditeur doit connaître en profondeur l'organisation et les normes de pratique de l'audit interne édictées par l'IIA. Il doit avoir de solides habiletés relationnelles et communicationnelles, une bonne capacité d'analyse et de synthèse et un bon jugement.

Nous nous sommes penchée sur les conflits de rôles que vivent les auditeurs internes comme l'ont fait Ahmad et Taylor (2009), Van Peursem (2005) et Pei et Davis (1986). Les auditeurs internes interviewés affirment avoir été confrontés à des conflits interlanceurs, des conflits interrôles ainsi qu'à des conflits d'ordre éthique qui ont mis en cause leur indépendance et leur objectivité.

Nos résultats indiquent que les auditeurs internes interviewés utilisent une variété de tactiques pour gérer les nombreux conflits de rôles qu'ils disent vivre. Ainsi, lorsqu'ils vivent ces conflits de rôles, ils ont tendance à mettre en œuvre quatre types de stratégies : la négociation, l'internalisation, la résignation et la résistance. Soulignons que la négociation, l'internalisation et la résignation sont les trois types de stratégies composant la typologie de Hall (1972) alors que la résistance (le quatrième type de stratégie) n'en fait pas partie. Ainsi, nos résultats renseignent sur la nature des stratégies de gestion de rôles conflictuels et sur les tactiques associées à ces stratégies qui sont adoptées par les auditeurs internes dans l'exercice de leurs fonctions, un aspect très peu documenté dans la littérature existante. Cette étude des stratégies est importante puisque la façon dont les auditeurs internes réagissent face aux situations conflictuelles auxquelles ils sont confrontés influence de façon marquée leur conception personnelle du rôle qu'ils doivent jouer de même que les rôles qu'ils jouent dans les faits. Autrement dit, les stratégies de gestion de rôles conflictuels s'intègrent dans le processus même d'acquisition de rôles de l'auditeur interne. C'est d'ailleurs pourquoi il est également important de comprendre les facteurs qui influencent l'adoption de l'une ou l'autre stratégie.

De fait, nous avons conclu que l'auditeur interne adapte les stratégies de gestion de rôles conflictuels en fonction de plusieurs facteurs. D'abord, le type de conflit de rôles (interlanceur, interrôle ou éthique) est le principal facteur qu'il considère. Ensuite, la structure hiérarchique et les réseaux de relations des interlocuteurs impliqués dans la situation conflictuelle sont également soupesés par l'auditeur interne, car ils confèrent à ces interlocuteurs le pouvoir qu'ils détiennent, le cas échéant, au sein de l'organisation. Enfin, les stratégies de gestion de rôles conflictuels adoptées s'influencent les unes les autres et elles sont parfois utilisées en cascade.

L'étude que nous avons entreprise devait nous amener à élaborer une typologie des rôles de l'auditeur interne qui intégrerait :

- les rôles qu'il veut jouer dans l'organisation,
- sa perception des rôles qu'on lui demande de jouer,
- les conflits générés, le cas échéant, entre ses attentes et celles signifiées par les membres du comité d'audit,
- les tactiques utilisées par l'auditeur interne pour gérer les conflits de rôles, le cas échéant,
- et les rôles qu'il joue effectivement dans les faits.

La Figure 11 - Les rôles et les stratégies de gestion de rôles conflictuels de l'auditeur interne— présentée ci-après, illustre la typologie des rôles de l'auditeur interne que nous proposons. Cette typologie est dérivée des données recueillies pour répondre à nos questions de recherche. Ainsi, la Figure 11 illustre de façon schématique le processus d'acquisition de rôles de l'auditeur interne de même que l'impact des stratégies de gestion des rôles conflictuels adoptées.

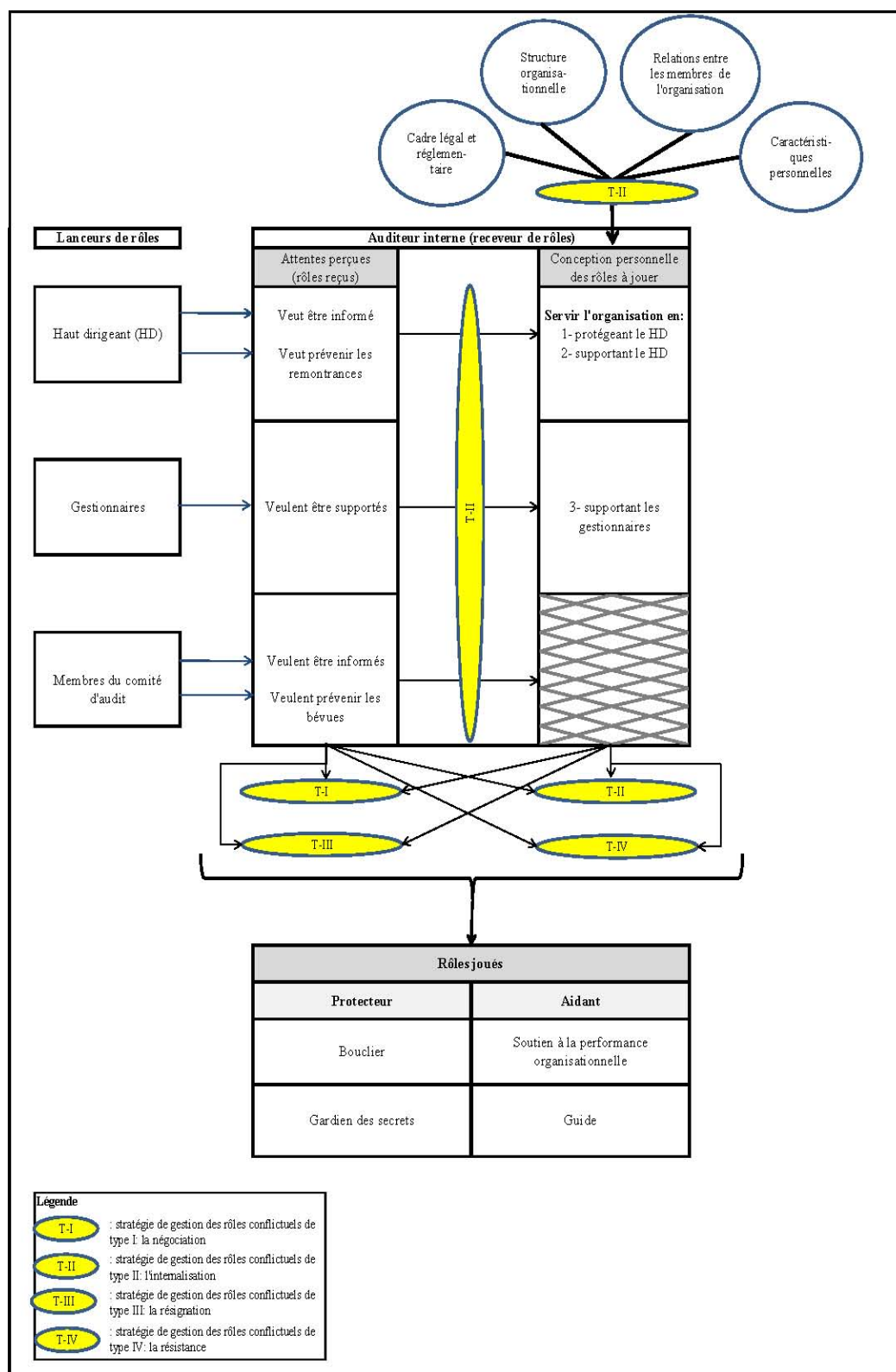


Figure 11 - Les rôles et les stratégies de gestion de rôles conflictuels de l'auditeur interne

Contrairement au cadre conceptuel proposé qui n'incluait que les membres du comité d'audit au titre de lanceur de rôles, notre recherche a fait ressortir que le haut dirigeant et les gestionnaires sont les lanceurs de rôles priorités par l'auditeur interne. En fait, ces trois lanceurs de rôles signalent leurs attentes à l'auditeur interne. Ainsi, ce dernier perçoit que le haut dirigeant veut être informé et qu'il veut prévenir les remontrances. Il perçoit aussi que les gestionnaires veulent être supportés dans l'exercice de leurs fonctions. Enfin, l'auditeur interne perçoit que les membres du comité d'audit veulent être informés et qu'ils veulent l'aide de la fonction d'audit interne pour prévenir d'éventuelles bévues qu'ils pourraient commettre dans l'exercice de leurs fonctions.

Néanmoins, seules les attentes perçues de la part du haut dirigeant et des gestionnaires se reflètent dans la conception personnelle de l'auditeur interne à l'égard de ses rôles. Nous expliquons cela par l'influence de facteurs contextuels que sont le cadre légal et réglementaire, la structure organisationnelle, les relations entre les membres de l'organisation de même que les caractéristiques personnelles propres à l'auditeur interne. Ces facteurs d'influence concordent avec ceux de notre cadre conceptuel qui, rappelons-le, est inspiré de la théorie des rôles Katz et Kahn (1978).

En plus des facteurs contextuels identifiés précédemment, et tel que présenté à la Figure 11, il appert que la stratégie de gestion de rôles conflictuels de type II, soit l'internalisation, exerce une influence déterminante sur la conception personnelle de l'auditeur interne quant aux rôles qu'il doit jouer dans l'organisation. Plus précisément, l'auditeur interne se sentant périodiquement coincé entre les valeurs véhiculées par sa profession (particulièrement l'indépendance et l'objectivité) et le

contexte dans lequel il est placé, il a développé une conception nuancée de l'indépendance que nous avons nommée « l'indépendance grise ». Cette indépendance grise est toute en nuance et elle accepte l'imperfection. En cela, l'indépendance grise de l'auditeur interne se rapproche de « l'indépendance pragmatique » que Radcliffe (1999) a constatée chez les auditeurs externes du secteur gouvernemental albertain. C'est cette conception de l'indépendance qui justifie l'auditeur interne de choisir son camp en toute quiétude en priorisant le haut dirigeant et les gestionnaires plutôt que les membres du comité d'audit.

La Figure 11 montre aussi que l'auditeur interne fait appel à quatre types de stratégies de gestion de rôles conflictuels, soit la négociation, l'internalisation, la résignation et la résistance, pour gérer les conflits auxquels il dit devoir faire face. Ces stratégies, et les tactiques concomitantes adoptées, influencent nettement le rôle joué dans les faits par l'auditeur interne.

Ainsi, dans les faits, l'auditeur interne navigue entre le rôle de protecteur et celui d'aidant. Lorsqu'il se fait protecteur, il se transforme en bouclier de façon à protéger le haut dirigeant, les membres du comité d'audit et les gestionnaires contre d'éventuels écueils. Cependant, lors d'un conflit de rôles interlanceur, l'auditeur interne aura tendance à protéger le haut dirigeant plutôt que les membres du comité d'audit ou les gestionnaires. Si l'auditeur croit que l'organisation est menacée par un organisme central de l'Administration du gouvernement du Québec tel que le Vérificateur général du Québec, ou par l'opinion publique, il se portera à la défense de l'organisation. L'auditeur interne peut parfois agir en tant que gardien des secrets du haut dirigeant face aux membres du comité d'audit. Il peut aussi devenir le

gardien de secrets publics de l'organisation face aux organismes centraux de l'Administration du gouvernement du Québec ou de l'opinion publique.

Lorsqu'il assume le rôle d'aidant, l'auditeur interne veut contribuer à l'amélioration de la performance organisationnelle. Lorsqu'une nouvelle règle administrative entre en vigueur ou lorsqu'une nouveauté en matière de gestion est intégrée dans l'organisation, il se voudra un guide pour les membres de l'organisation.

En définitive, il ressort de notre étude que les obligations d'indépendance et d'allégeance, imposées par les règles gouvernementales et professionnelles auxquelles les auditeurs internes sont soumis, trouvent une résonance inattendue. En effet, les auditeurs internes ont donné à ces obligations la couleur qui convenait aux circonstances qu'ils vivent et, lorsqu'ils viennent près de transgresser les règles, ils rationalisent en se disant que c'est pour le bien de l'organisation qu'ils se doivent de mettre en avant du respect de leur cadre de pratique.

5.3 Limites de la recherche

Notre recherche comporte certaines limites. De fait, la méthodologie qualitative choisie permet certes une compréhension en profondeur des rôles de l'auditeur interne dans le contexte d'organisations gouvernementales québécoises, mais elle empêche néanmoins la généralisation des résultats. Seule une éventuelle transposition dans un contexte similaire pourrait être envisageable.

La seconde limite induite par la méthodologie qualitative est liée à l'inévitable subjectivité de la chercheuse au moment de la collecte des données et au cours de l'analyse desdites données. En effet, dans une recherche qualitative, le chercheur ne tente pas de s'éloigner de l'objet de son étude, mais bien au contraire de s'en

approcher suffisamment pour le comprendre en profondeur. Pour y parvenir dans la présente recherche, il a fallu créer un climat de confiance entre la chercheuse et les auditeurs internes interviewés de façon à ce qu'ils se livrent sans appréhension. Bien que nous souhaitions cette proximité avec l'objet de notre étude, nous avons quand même mis en œuvre de nombreuses tactiques visant à nous assurer que les propos des répondants soient colligés et analysés avec toute la rigueur possible. D'ailleurs, le devis méthodologique présenté au chapitre 3 expose ces tactiques en détail. La préparation d'un guide d'entrevue sur la base du cadre conceptuel de cette étude, l'enregistrement de toutes les entrevues, de même que la tenue d'un journal de bord relatif à la collecte de données, en sont des exemples.

La troisième limite induite par la méthodologie choisie est liée à la méthode de collecte des données, soit l'entrevue semi-dirigée. En effet, la désirabilité sociale a pu influencer les propos des auditeurs internes interviewés. Nous croyons que les précautions que nous avons prises (présentées de façon détaillée dans le chapitre 3) nous permettent de minimiser ce risque, bien qu'il soit impossible de l'éliminer complètement. Entre autres tactiques, signalons le grand nombre d'entrevues que nous avons menées et la comparaison des propos tenus par les répondants au sein de la même organisation ou entre des organisations différentes de même qu'avec la documentation fournie le cas échéant.

Enfin, une autre limite de notre recherche est induite par l'impossibilité d'appréhender tous les facteurs qui influencent les rôles étudiés, en raison d'une réalité trop complexe pour être complètement cernée. Nous acceptons cette situation bien que nous ayons tenté de comprendre le plus en profondeur possible la réalité des

répondants. Pour y arriver, nous avons dû limiter la portée de notre analyse aux facteurs contextuels identifiés par Katz et Kahn (1978) et à ceux que nous avons cernés lors de la recension des écrits. Par ailleurs, notre étude est axée uniquement sur le receveur de rôles, soit l'auditeur interne. Le questionnement des trois lanceurs de rôles, soit le haut dirigeant, les gestionnaires de même que les membres du comité d'audit, aurait sans doute été riche d'enseignements quant à leurs attentes à l'égard des auditeurs internes ou des conflits auxquels ils sont confrontés dans leurs relations avec ces derniers.

En dépit de ces limites, la présente thèse apporte plusieurs contributions d'ordres pratique et académique dont nous traiterons dans la partie suivante.

5.4 Contributions de la recherche

Nous sommes maintenant en mesure d'affirmer que notre recherche contribue à l'avancement des connaissances portant sur l'audit interne tant d'un point de vue pratique qu'académique. Nous présentons ci-dessous, d'abord les contributions d'ordre pratique puis les contributions d'ordre académique.

5.4.1 Contributions d'ordre pratique

Nous tenons à expliquer les deux contributions que nous jugeons les plus importantes au point de vue de la pratique de l'audit interne.

Nous avons conclu précédemment que les auditeurs internes considèrent être au service du haut dirigeant et des gestionnaires de l'organisation plutôt qu'à celui des membres du comité d'audit. Nous avons aussi souligné que les auditeurs internes jouent un rôle de protecteur et d'aidant au sein des organisations dont ils font partie. Ces deux constats nous ont amenée à conclure que la fonction d'audit interne n'est

pas le pivot de gouvernance tel que le conçoivent les organismes réglementaires. La fonction d'audit interne, qui est destinée à contribuer au maintien d'une saine gouvernance dans les organisations, se range parfois du côté des gestionnaires et du haut dirigeant de l'organisation et adopte dès lors une logique qui l'amène à encourager l'opacité davantage que la transparence dans la gestion des organisations.

Par ailleurs, nous avons identifié des facteurs clés de succès de la fonction d'audit interne à partir, rappelons-le, du point de vue des auditeurs internes. Les praticiens, les membres de comités d'audit ou les hauts dirigeants pourraient se référer à ces facteurs pour apprécier la qualité de la fonction d'audit interne de l'organisation dans laquelle ils œuvrent. Également, certains critères de compétence essentiels à un auditeur interne ont été identifiés par les répondants. Le directeur d'une fonction d'audit interne pourrait se baser sur ces facteurs pour décider du profil que devraient arborer les auditeurs internes faisant partie de son équipe.

5.4.2 Contributions d'ordre académique

Cette thèse contribue à la littérature scientifique portant sur l'audit interne. Voici les principales contributions à cet effet.

À la suite de la recension des écrits réalisée au moment de l'élaboration de cette recherche, nous avons déterminé que même si l'audit interne est perçu comme un pivot de la gouvernance par l'ensemble des organismes réglementaires, son utilité en tant que telle et son mode de fonctionnement demeuraient obscurs. Ainsi, de tous les pivots de la gouvernance, l'audit interne était le moins connu (Christopher, Sarens et Leung, 2009; Sarens, De Beelde et Everaert, 2009; Rezaee, 2005; Gramling *et al.*, 2004). De fait, à ce moment, nous savions peu de choses sur les rôles que joue

effectivement l'auditeur interne et sur la façon dont il arrive à les jouer. Les résultats de notre recherche ont fait ressortir que l'auditeur interne perçoit des attentes de la part du haut dirigeant, des gestionnaires de même que des membres du comité d'audit. Cela dit, notre analyse a démontré que les principaux interlocuteurs des auditeurs internes ne sont pas les membres du comité d'audit, mais bien plutôt le haut dirigeant de l'organisation et, dans une moindre mesure, les gestionnaires. Notre recherche corrobore celles de Gramling *et al.* (2004) et de McCracken, Salterio et Gibbins (2008) quant à l'importance des attentes du haut dirigeant pour l'auditeur interne même si de façon générale, la littérature antérieure indique plutôt que les principaux interlocuteurs de l'audit interne sont les membres du comité d'audit (Davies, 2009; Mat Zain et Subramaniam, 2007; Rezaee, 2005; Rezaee et Lander, 1993; Sarens, De Beelde et Everaert, 2009; Turley et Zaman, 2007). De plus, à notre connaissance, notre recherche est la première à faire ressortir la prédominance des gestionnaires sur les membres du comité d'audit en tant que lanceurs de rôles.

L'analyse des résultats relatifs à la première question de recherche a permis de contribuer à la littérature portant sur la qualité de l'audit interne grâce à l'identification de facteurs clés de succès de la fonction d'audit interne et de critères de compétence essentiels aux professionnels qui la pratiquent. En effet, ces éléments apportent un éclairage nouveau permettant d'apprécier la qualité d'une fonction d'audit interne en adoptant le point de vue des professionnels en poste. Cela représente une contribution inattendue, mais intéressante, car comme nous l'avons mentionné lors de la recension des écrits, il est difficile de distinguer une fonction

d'audit interne de qualité d'une autre qui ne le serait pas (Gramling et Hermanson, 2009; Gramling et Vandervelde, 2006).

Notre thèse renseigne aussi sur la nature des stratégies de gestion de rôles conflictuels adoptées par l'auditeur interne lorsqu'il fait face à une situation conflictuelle. Ainsi, notre recherche fait ressortir le fait que les auditeurs internes préconisent les trois types de stratégies de gestion de rôles conflictuels figurant dans la typologie de Hall (1972) pour gérer les conflits qu'ils doivent affronter. Rappelons qu'il s'agit de la négociation, l'internalisation et la résignation. De plus, nous avons mis en lumière une quatrième stratégie de gestion de rôles conflictuels ne figurant pas dans la typologie de Hall (1972). Il s'agit de la résistance. Pour autant que nous sachions, notre thèse est l'une des rares recherches à s'intéresser de près à cette question d'importance. En effet, nous avons pu constater que ces stratégies influencent de façon déterminante les rôles joués en définitive par l'auditeur interne.

En définitive, la typologie des rôles et des stratégies de gestion de rôles conflictuels de l'auditeur interne que nous avons développée apporte une contribution théorique d'importance en explicitant le processus d'acquisition de rôles de l'auditeur interne à partir du point de vue du receveur de rôles. De plus, cette thèse illustre comment les stratégies de gestion de rôles conflictuels (Hall, 1972) s'imbriquent dans le processus d'acquisition de rôles (Katz et Kahn, 1978) des auditeurs internes.

Enfin, en adoptant une approche qualitative principalement basée sur des entrevues avec des auditeurs internes œuvrant dans des organisations gouvernementales québécoises, nous répondons à un appel formulé par plusieurs chercheurs quant à l'importance d'approfondir la compréhension de l'audit interne du point de vue des

personnes qui l'effectuent (Gendron et Bédard, 2006; Mat Zain et Subramaniam, 2007; Turley et Zaman, 2004, 2007), et ce, plus particulièrement dans le contexte du secteur public. (Davies, 2009; Lapsley, 2008) Malgré ces contributions, de nombreuses pistes de recherche demeurent encore inexplorées ou trop peu empruntées. Nous concluons cette thèse en identifiant lesdites pistes.

5.5 Pistes de recherche future

Comme l'audit interne n'a reçu que peu d'attention de la part des chercheurs, il existe un vaste choix de questions à explorer dans de futurs travaux de recherche. Les conclusions de notre recherche pourraient être vérifiées dans un autre contexte que celui de l'Administration gouvernementale québécoise. Comme l'a indiqué Sarens (2009), il serait intéressant, compte tenu du contexte actuel, d'étudier les rôles qu'assume l'auditeur interne d'un point de vue sociétal. En effet, l'audit interne semble prendre de plus en plus d'importance dans la gouvernance des organisations et cela aura inévitablement des répercussions dans la société. Nous ignorons encore à quel point la fonction d'audit interne influence la qualité de la gouvernance (Beasley *et al.*, 2009; Sarens, 2009; Messier, 2009; Gramling *et al.*, 2004). Avant de multiplier les fonctions d'audit interne dans les organisations, il serait important d'en savoir plus sur leur véritable contribution à l'amélioration de la gouvernance.

Enfin, nous avons limité la portée de notre recherche au seul point de vue de l'auditeur interne. Bien que son point de vue soit incontournable et tout à fait intéressant, il serait aussi nécessaire de questionner les lanceurs de rôles que sont le haut dirigeant, les gestionnaires et les membres du comité d'audit quant à leurs

attentes au regard de l'audit interne afin de poursuivre l'acquisition de connaissances en matière d'audit interne et de gouvernance.

Cette thèse, qui avait pour objectif de comprendre en profondeur les rôles et les stratégies de gestion des rôles conflictuels de l'auditeur interne, a sans contredit contribué aux connaissances portant sur l'audit interne en demeurant le plus près possible de la réalité des auditeurs internes telle qu'ils la perçoivent. Compte tenu de l'importance accordée à l'audit interne dans les nombreuses réformes visant l'amélioration de la gouvernance des organisations des secteurs public et privé, notre thèse contribue à jeter la lumière sur un pan important de la gouvernance des organisations.

Références

- Abbott, Lawrence J., Susan Parker, Gary F. Peters et Dasaratha V. Rama (2007). « Corporate Governance, Audit Quality, and the Sarbanes-Oxley Act: Evidence from Internal Audit Outsourcing », *Accounting Review*, vol. 82, no 4, p. 803-835.
- Abbott, L., S. Parker et G. Peters (2010). « Serving Two Masters: The Association between Audit Committee Internal Audit Oversight and Internal Audit Activities », *Accounting Horizons*, vol. 24, no 1, p. 1-24.
- Ahmad, Zaini et Dennis Taylor (2009). « Commitment to independence by internal auditors: the effects of role ambiguity and role conflict », *Managerial Auditing Journal*, vol. 24, no 9, p. 899-925.
- Alderman, C. Wayne et James W. Deitrick (1982). « Auditors' Perceptions of Time Budget Pressures and Premature Sign-Offs: A Replication and Extension », *Auditing*, vol. 1, no 2, p. 54-68.
- Allegrini, Marco, Giuseppe D'Onza, Leen Paape, Robert Melville et Gerrit Sarens (2006). « The European literature review on internal auditing », *Managerial Auditing Journal*, vol. 21, no 8, p. 845-853.
- Archambeault, Deborah S. , F. Todd DeZoort et Travis P. Holt (2008). « The Need for an Internal Auditor Report to External Stakeholders to Improve Governance Transparency », *Accounting Horizons*, vol. 22, no 4, p. 375-389.
- Arena, M. et K. Jeppesen (2010). « The Jurisdiction of Internal Auditing and the Quest for Professionalization: The Danish Case », *International Journal of Auditing*, vol. 14, no 2, p. 111-129.
- Arnold, Donald F. Sr. et Lawrence A. Ponemon (1991). « Internal Auditors' Perceptions of Whistle-Blowing and the Influence of Moral Reasoning: An Experiment », *Auditing*, vol. 10, no 2, p. 1-15.
- Asare, S., R. Davidson et A. Gramling (2008). « Internal Auditors' Evaluation of Fraud Factors in Planning an Audit: The Importance of Audit Committee Quality and Management Incentives », *International Journal of Auditing*, vol. 12, no 3, p. 181-203.
- Autorité des marchés financiers (2002). Règlement 52-109 sur l'attestation de l'information présentée dans les documents annuels et intermédiaires des sociétés. Récupéré le 21 septembre 2011 au <http://www.lautorite.qc.ca/fr/obligations-permanentes-emetteurs-inities-conso.html>.

- Autorité des marchés financiers (2004). Règlement 52-110 - Règlement sur le comité de vérification. Récupéré le 21 septembre 2011 au <http://www.lautorite.qc.ca/fr/obligations-permanentes-emetteurs-inities-conso.html>.
- Autorité des marchés financiers (2005). Règlement 52-107 sur les principes comptables, normes de vérification et monnaies de présentation acceptables. Récupéré le 21 septembre 2011 au <http://www.lautorite.qc.ca/fr/obligations-permanentes-emetteurs-inities-conso.html>.
- Autorité des marchés financiers (2005). Règlement 58-201 - Instructions générales relatives à la gouvernance. Récupéré le 21 septembre 2011 au <http://www.lautorite.qc.ca/fr/obligations-permanentes-emetteurs-inities-conso.html>.
- Autorité des marchés financiers (2005). Règlement 52-111 sur les rapports sur le contrôle interne à l'égard de l'information financière. Récupéré le 21 septembre 2011 au <http://www.lautorite.qc.ca/fr/obligations-permanentes-emetteurs-inities-conso.html>.
- Autorité des marchés financiers (2006). Règlement 52-108 - Règlement sur la surveillance des vérificateurs. Récupéré le 21 septembre 2011 au <http://www.lautorite.qc.ca/fr/obligations-permanentes-emetteurs-inities-conso.html>.
- Baker, Richard, Jean Bédard et Christian Prat Dit Hauret (2008). *Comparative regulation of statutory auditing: an institutional theory approach* [Document inédit].
- Bamber, E. Michael, Doug Snowball et Richard M. Tubbs (1989). « Audit Structure and Its Relation to Role Conflict and Role Ambiguity: An Empirical Investigation », *The Accounting Review*, vol. 64, no 2, p. 285-299.
- Barua, A., D. Rama et V. Sharma (2010). « Audit committee characteristics and investment in internal auditing », *Journal of Accounting and Public Policy*, vol. 29, no 5, p. 503-513.
- Beasley, Mark S., Joseph V. Carcello, Dana R. Hermanson et Terry L. Neal (2009). « The Audit Committee Oversight Process », *Contemporary Accounting Research*, vol. 26, no 1, p. 273-301.
- Blay, Allen D. (2005). « Independence Threats, Litigation Risk, and the Auditor's Decision Process », *Contemporary Accounting Research*, vol. 22, no 4, p. 759-789.

- Brandon, D. (2010). « External Auditor Evaluations of Outsourced Internal Auditors », *Auditing*, vol. 29, no 2, p. 159-173.
- Braun, Karen Wilken (2001). « The Disposition of Audit-Detected Misstatements: An Examination of Risk and Reward Factors and Aggregation Effects », *Contemporary Accounting Research*, vol. 18, no 1, p. 71-99.
- Brown, Helen L. et Karla M. Johnstone (2009). « Resolving Disputed Financial Reporting Issues: Effects of Auditor Negotiation Experience and Engagement Risk on Negotiation Process and Outcome », *Auditing*, vol. 28, no 2, p. 65-92.
- Brown, Paul R. (1983). « Independent Auditor Judgment in the Evaluation of Internal Audit Functions », *Journal of Accounting Research*, vol. 21, no 2, p. 444-455.
- Brown, Paul R. et Vijay Karan (1986). « One approach for assessing the operational nature of auditing standards: an analysis of SAS 9 », *Auditing*, vol. 6, p. 134-147.
- Buranby, Priscilla, M. Abdolmohammadi et Susan Hass (2007). *A Global Summary of the Common Body of Knowledge of 2006 (CBOK)*, Altamonte Springs, Florida, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, I.I.A.R.F., 454 p.
- Burnaby, Priscilla et Susan Hass (2009). « A summary of the global Common Body of Knowledge 2006 (CBOK) study in internal auditing », *Managerial Auditing Journal*, vol. 24, no 9, p. 813-834.
- Burrell, Gibson, et Gareth Morgan (1979). *Sociological Paradigms and Organisational Analysis : Elements of the Sociology of Corporate Life*. Londres: Heinemann, 432 p.
- Byrne, Sean et Bernard Pierce (2007). « Towards a More Comprehensive Understanding of the Roles of Management Accountants », *European Accounting Review*, vol. 16, no 3, p. 469-498.
- Carcello, Joseph V. , Dana R. Hermanson et K. Raghunandan (2005). « Factors Associated with U.S. Public Companies' Investment in Internal Auditing », *Accounting Horizons*, vol. 19, no 2, p. 69-84.
- Carey, Peter, Roger Simnett et George Tanewski (2000). « Voluntary demand for internal and external auditing by family business », *Auditing*, vol. 19, p. 37-51.
- Christopher, Joe, Gerrit Sarens et Philomena Leung (2009). « A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 22, no 2, p. 200-220.

- Chua, Wai Fong (1986). « Radical Developments in Accounting Thought », *The Accounting Review*, vol. 61, no 4, p. 601-632.
- Clark, Myrtle, Thomas E. Gibbs et Richard B. Schroeder (1980). « Evaluating Internal Audit Departments Under SAS No. 9 », *The Woman CPA*, vol. 42, no 3, p. 8-11.
- Clark, Myrtle W. , Thomas E. Gibbs et Richard G. Schroeder (1981a). « How CPAs evaluate internal auditors », *The CPA Journal (pre-1986)*, vol. 51, no 7, p. 10-14.
- Clark, Myrtle W., Thomas E. Gibbs et Richard G. Schroeder (1981b). « CPAs judge internal audit department objectivity », *Management Accounting*, vol. 62, p. 40-43.
- Colbert, Janet L. (2002). « Corporate governance: Communications from internal and external auditors », *Managerial Auditing Journal*, vol. 17, no 3, p. 147-152.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission (COSO), 1992, Internal Control: integrated Framework (AICPA, New York).
- Conseil du trésor du Québec (2006), Recueil des politiques de gestion, *Orientations concernant la vérification interne (C.T. 204419)*.
- Coram, P., C. Ferguson et R. Moroney (2008). « Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud », *Accounting and Finance*, vol. 48, no 4, p. 543-559.
- Davidson, Ryan, Jenny Goodwin-Stewart et Pamela Kent (2005). « Internal governance structures and earnings management », *Accounting and Finance*, vol. 45, no 2, p. 241-267.
- Davies, Marlene (2009). « Effective working relationships between audit committees and internal audi: the cornerstone of corporate governance in local authorities, a Welsh perspective », *Journal of Management & Governance*, vol. 13, no 1-2, p. 41-73.
- Denis, Jean-Louis, Ann Langley et Marc Pineault (2000). « Becoming a leader in a complex organization », *The Journal of Management Studies*, vol. 37, no 8, p. 1063-1099.
- Desai, N., G. Gerard et A. Tripathy (2011). « Internal Audit Sourcing Arrangements and Reliance by External Auditors », *Auditing*, vol. 30, no 1, p. 149-171.

- Desai, V., R. Roberts et R. Srivastava (2010). « An Analytical Model for External Auditor Evaluation of the Internal Audit Function Using Belief Functions », *Contemporary Accounting Research*, vol. 27, no 2, p. 537-575.
- Dezoort, F. Todd, Richard W. Houston et Michael F. Peters (2001). « The Impact of Internal Auditor Compensation and Role on External Auditors' Planning Judgments and Decisions », *Contemporary Accounting Research*, vol. 18, no 2, p. 257-281.
- DeAngelo, Linda Elizabeth (1981a). « Auditor Independence, 'Low Balling', and Disclosure Regulation », *Journal of Accounting & Economics*, vol. 3, no 2, p.113 – 127.
- DeAngelo, Linda Elizabeth (1981b). « Auditor Size and Audit Quality », *Journal of Accounting & Economics*, vol. 3, no 3, p. 183 – 199.
- Donnelly, David P. , Jeffrey J. Quirin et David O'Bryan (2003). « Auditor acceptance of dysfunctional audit behavior: An explanatory model using auditors' personal characteristics », *Behavioral Research in Accounting*, vol. 15, p. 87-110.
- Duhaime, Carole P. et Sylvain Landry (1995). « Quand les ciseaux font place à l'ordinateur », *Gestion: revue internationale de gestion*, vol. 20, no 4, p. 54-62.
- Eisenhardt, Kathleen M. (1989). « Building Theories From Case Study Research », *Academy of Management. The Academy of Management Review*, vol. 14, no 4, p. 532-550.
- Fayol, Henri (1999). *Administration industrielle et générale*, Paris, Dunod, 300 p.
- Felix, William L. Jr., Audrey A. Gramling et Mario J. Maletta (2001). « The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution », *Journal of Accounting Research*, vol. 39, no 3, p. 513-534.
- Fondas, Nanette et Rosemary Stewart (1994). « Enactment in managerial jobs: A role analysis », *The Journal of Management Studies*, vol. 31, no 1, p. 83-103.
- Francis, Jere R. (1994). « Auditing, hermeneutics, and subjectivity », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 19, no 3, p. 235-269.
- Gendron, Yves (2001). « The difficult client-acceptance decision in Canadian audit firms: A field investigation », *Contemporary Accounting Research*, vol. 18, no 2, p. 283-310.

- Gendron, Yves et Jean Bédard (2006). « On the constitution of audit committee effectiveness », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 31, no 3, p. 211-239.
- Glover, Steven M., Douglas F. Prawitt et David A. Wood (2008). « Internal Audit Sourcing Arrangement and the External Auditor's Reliance Decision », *Contemporary Accounting Research*, vol. 25, no 1, p. 193-213.
- Goodwin-Stewart, Jenny et Pamela Kent (2006a). « Relation between external audit fees, audit committee characteristics and internal audit », *Accounting and Finance*, vol. 46, no 3, p. 387-404.
- Goodwin-Stewart, Jenny et Pamela Kent (2006b). « The use of internal audit by Australian companies », *Managerial Auditing Journal*, vol. 21, no 1/2, p. 81-101.
- Gouvernement du Canada (2010). Loi relative à la gestion des finances publiques, à la création et à la tenue des comptes du Canada et au contrôle des sociétés d'État. Récupéré le 21 septembre 2011 au <http://laws-lois.justice.gc.ca/fra/lois/F-11/page-1.html>.
- Gouvernement de l'Ontario (2002). Lois de l'Ontario, chapitre 22, Loi mettant en œuvre certaines mesures budgétaires et d'autres initiatives du gouvernement (Loi 198). Récupéré le 21 septembre 2011 au http://www.ontla.on.ca/bills/bills-files/37_Parliament/Session3/b198ra.pdf.
- Gouvernement du Québec Québec (1994). Lois refondues et règlements du Québec, chapitre 26, Code des professions. Récupéré le 21 septembre 2011 au http://www2.publicationsduquebec.gouv.qc.ca/dynamicSearch/telecharge.php?type=2&file=/C_26/C26.html.
- Gouvernement du Québec (2000). Lois refondues du Québec, chapitre A-6.01: Loi sur l'administration publique. Récupéré le 21 septembre 2011 au http://www2.publicationsduquebec.gouv.qc.ca/dynamicSearch/telecharge.php?type=2&file=/A_6_01/A6_01.html.
- Gouvernement du Québec Québec (2009). Lois Refondues du Québec, chapitre V-1.1, Loi sur les valeurs mobilières. Récupéré le 21 septembre 2011 au http://www2.publicationsduquebec.gouv.qc.ca/dynamicSearch/telecharge.php?type=2&file=/V_1_1/V1_1.html.
- Gouvernement du Québec Québec (2009). Lois refondues du Québec, chapitre A-33.2, Loi sur l'autorité des marchés financiers. Récupéré le 21 septembre 2011 au http://www2.publicationsduquebec.gouv.qc.ca/dynamicSearch/telecharge.php?type=2&file=/A_33_2/A33_2.html.

- Gouvernement du Québec (2006). Lois refondues du Québec, chapitre G-1.02: Loi sur la gouvernance des sociétés d'État. Récupéré le 21 septembre 2011 au http://www2.publicationsduquebec.gouv.qc.ca/dynamicSearch/telecharge.php?type=2&file=/G_1_02/G1_02.html.
- Gramling, A. et D. Hermanson (2009). « Internal audit quality: would we know it if we saw it? », *Internal Auditing*, vol. 24, no 1, p. 36-39.
- Gramling, Audrey A. et Dana R. Hermanson (2006). « What Role is your Internal Audit Function Playing in Corporate Governance? », *Internal Auditing*, vol. 21, no 6, p. 37-39.
- Gramling, Audrey A. , Mario J. Maletta, Arnold Schneider et Bryan K. Church (2004). « The Role of the Internal Audit Function in Corporate Governance: A Synthesis of the Extant Internal Auditing Literature and Directions for Future Research », *Journal of Accounting Literature*, vol. 23, p. 194-244.
- Gramling, Audrey A. et Patricia M. Myers (2006). « internal auditing's role in ERM », *The Internal Auditor*, vol. 63, no 2, p. 52; 56-58.
- Gramling, Audrey A. et Scott D. Vandervelde (2006). « Assessing Internal Audit Quality », *Internal Auditing*, vol. 21, no 3, p. 26-30; 32-33.
- Green, Duncan L. (2006). « Auditor Independence in Canada: A Historical Perspective -- From Shareholder Auditors to Modern-Day Audit Committees », *Canadian Accounting Perspectives*, vol. 5, no 1, p. 37-65.
- Grover, Steven L. (1993). « Why professionals lie: The impact of professional role conflict on reporting accuracy », *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, vol. 55, no 2, p. 251-272.
- Gul, Ferdinand A., Andy Y. Ng et Marian Yew Jen Wu Tong (2003). « Chinese Auditors' Ethical Behavior in an Audit Conflict Situation », *Journal of Business Ethics*, vol. 42, no 4, p. 379-392.
- Hales, Colin P. (1986). « What Do Managers Do? A Critical Review of the Evidence », *The Journal of Management Studies*, vol. 23, no 1, p. 88-115.
- Hall, D. T. (1972). « Model of coping with role conflict - Role behavior of college educated women », *Administrative Science Quarterly*, vol. 17, no 4, p. 471-486.
- Harrell, Adrian, Eugene Chewing et Martin Taylor (1986). « Organizational-professional conflict and the job satisfaction and turnover intentions of internal auditors », *Auditing*, vol. 5, p. 109-121.

- Hermanson, Dana R. et Larry E. Rittenberg (2003). « Internal Auditing and Organizational Governance », dans Bailey, Andrew D. Jr., A. Gramling et Sridhar Ramamoorti (dir.), *Research Opportunities in Internal Auditing*, Orlando, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, p. 25-72.
- Holt, Travis P. et Todd DeZoort (2009). « The Effects of Internal Audit Report Disclosure on Investor Confidence and Investment Decisions », *International Journal of Auditing*, vol. 13, no 1, p. 61-77.
- Hotteginde, Géraldine et Cédric Lesage (2009). « Un mauvais auditeur : manque d'indépendance et/ou de compétence? Étude exploratoire des motifs de condamnation des commissaires aux comptes sur le marché de l'audit en France », *Comptabilité contrôle audit*, vol. 15, no 2, p. 87 - 112.
- L'Institut Canadien des Comptables Agréés, I. C. C. A., 2009, Manuel de l'ICCA - Certification (L'Institut Canadien des Comptables Agréés (ICCA/CICA), Toronto).
- Jones, Robert E. et Richard F. Deckro (1993). « The social psychology of project management conflict », *European Journal of Operational Research*, vol. 64, no 2, p. 216-228.
- Kahn, R.L., D.M. Wolfe, R. Quinn, J.D. Snoek et R.A. Rosenthal (1964). *Organizational stress*, New York, Wiley.
- Katz, D. et R.L. Kahn (1978). *The Social Psychology of Organizations*, 2^e éd., New York, John Wiley and Sons, 838 p.
- Ketterman, L. (1999). *Michigan Greats: Robert L. Kahn*. Récupéré le 15 septembre 2007 <http://research.umich.edu/news/michigangreats/kahn.html>.
- Labelle, Réal et Stéphane Rousseau (2009). *Réglementation financière et gouvernance*, HEC Montreal.
- Langley, Ann (1999). « Strategies for theorizing from process data », *Academy of Management. The Academy of Management Review*, vol. 24, no 4, p. 691-710.
- Lapsley, Irvine (2008). « The NPM Agenda: Back to the Future », *Financial Accountability & Management*, vol. 24, no 1, p. 77-96.
- Leonard-Barton, D. (1990). « A Dual Methodology for Case Studies: Synergistic Use of a Longitudinal Single Site with Replicated Multiple Sites », *Organization Sciences*, vol. 1, no 3, p. 248-266.

- Lesage, Cédric et Emna Ben Saab (2009). « Indépendance de l'auditeur », dans Colasse, Bernard (dir.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, 2^e éd., Paris, Économica, 1449 p.
- Levinson, D. (1959). « Role, personality, and social structure in the organizational setting », *Journal of Abnormal and Social Psychology*, vol. 58, p. 170-180.
- Libby, Theresa et Linda Thorne (2004). « The Identification and Categorization of Auditor's Virtues », *Business Ethics Quarterly*, vol. 14, no 3, p. 479-498.
- Libby, Theresa et Linda Thorne (2007). « The Development of a Measure of Auditor's Virtues », *Journal of Business Ethics*, vol. 71, no 1, p. 89-99.
- Lin, S., M. Pizzini, M. Vargus et I. Bardhan (2011). « The Role of the Internal Audit Function in the Disclosure of Material Weaknesses », *The Accounting Review*, vol. 86, no 1, p. 287-323.
- Lincoln, Y.S. et E.G. Guba (1985). « Establishing Trustworthiness », dans Park, Newbury (dir.), *Naturalistic Inquiry*, Sage, p. 289-331.
- Maletta, Mario J. (1993). « An Examination of Auditors' Decisions to Use Internal Auditors as Assistants: The Effect of Inherent Risk », *Contemporary Accounting Research*, vol. 9, no 2, p. 508-525.
- Margheim, Loren et Kurt Pany (1986). « Quality Control, Premature Signoff, and Underreporting of Time: Some Empirical Findings », *Auditing*, vol. 5, no 2, p. 50-63.
- Marginson, D. et B. Bui (2009). « Examining the Human Cost of Multiple Role Expectations », *Behavioral Research in Accounting*, vol. 21, no 1, p. 59-81.
- Mat Zain, Mazlina et Nava Subramaniam (2007). « Internal Auditor Perceptions on Audit Committee Interactions: a qualitative study in Malaysian public corporations », *Corporate Governance : An International Review*, vol. 15, no 5, p. 894-908.
- McCracken, Susan, Steven E Salterio et Michael Gibbins (2008). « Auditor-client management relationships and roles in negotiating financial reporting », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 33, no 4/5, p. 362-383.
- Messier, Bill (2009). « What we don't know about the audit process », communication présentée au *Fifth European Auditing Research Network Symposium*, Valencia, Spain.

- Messier, W. F. et Arnold Schneider (1988). « A hierarchical approach to the external auditor's evaluation of the internal auditing function », *Contemporary Accounting Research*, vol. 4, no 2, p. 337-353.
- Miles, M.B. et A.M. Huberman (2003). « Centration et délimitation du recueil de données: fondements liminaires », dans Université, De Boeck (dir.), *Analyse de données qualitatives*, Bruxelles, p. 37-80.
- Miles, M.B. et A.M. Huberman (1994). *Qualitative Data Analysis : An Expanded Sourcebook*, 2^e éd. Thousand Oaks (Cal.) : Sage Publications, 338 p.
- Montgomery, James D. (1998). « Toward a role-theoretic conception of embeddedness », *The American Journal of Sociology*, vol. 104, no 1, p. 92-125.
- Morgan, G. (1999). *Images de l'organisation*, 2^e éd., Québec, Les Presses de l'Université Laval, 498 p.
- Munro, L. et J. Stewart (2010). « External auditors' reliance on internal audit: the impact of sourcing arrangements and consulting activities », *Accounting and Finance*, vol. 50, no 2, p. 371-387.
- Mussari, Riccardo (1995). « Italian municipal audit: Half a reform? », *Financial Accountability & Management*, vol. 11, no 2, p. 127-140.
- Norman, C., A. Rose et J. Rose (2010). « Internal audit reporting lines, fraud risk decomposition, and assessments of fraud risk », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 35, no 5, p. 546-557.
- Otley, David T. et Bernard J. Pierce (1995). « The Control Problem in Public Accounting Firms: An Empirical Study of the Impact of Leadership Style », *Accounting, Organizations & Society*, vol. 20, no 5, p. 405-420.
- Patton, Michael Quinn (2002). *Qualitative research & evaluation methods*, 3rd éd., Thousand Oaks, Calif, Sage Publications, xxiv, 598, [565] p.
- Pei, Buck K. W. et Frederick G. Davis (1989). « Impact of organizational structure on internal auditor organizational-professional conflict and role stress: an exploration of linkages », *Auditing*, vol. 8, p. 101-115.
- Prat Dit Hauret, Christian (2003). « L'indépendance du commissaire aux comptes : une analyse empirique fondée sur trois composantes psychologiques du comportement », *Comptabilité contrôle audit*, vol. 9, no 2, p. 31-58.
- Prawitt, D., J. Smith et D. Wood (2009). « Internal Audit Quality and Earnings Management », *The Accounting Review*, vol. 84, no 4, p. 1255-1280.

- Radcliffe, Vaughan S. (2011). « Public secrecy in government auditing revisited », *Critical Perspectives on Accounting*, à paraître.
- Radcliffe, Vaughan S. (2008). « Public secrecy in auditing: What government auditors cannot know », *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 19, no 1, p. 99-126.
- Radcliffe, Vaughan S. (1999). « Knowing efficiency: The enactment of efficiency in efficiency auditing », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 24, no 4, p. 333-362.
- Raghunandan, K., William J. Read et Dasaratha V. Rama (2001). « Audit committee composition, "gray directors," and interaction with internal auditing », *Accounting Horizons*, vol. 15, no 2, p. 105-118.
- Ramamoorti, Sridhar (2003). « Internal auditing: History, Evolution, and Prospects », dans Bailey, Andrew D. Jr., A. Gramling et Sridhar Ramamoorti (dir.), *Research Opportunities in Internal Auditing*, Orlando, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, p. 1-23.
- Randall, Donna M. (1988). « Multiple roles and organizational commitment », *Journal of Organizational Behavior (1986-1998)*, vol. 9, no 4, p. 309.
- Renard, Jacques (2006). *Théorie et pratique de l'audit interne*, 6^e éd., Paris, Eyrolles, Éditions d'organisation, 479 p.
- Rezaee, Zabihollah (2005). « Causes, consequences, and deterrence of financial statement fraud », *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 16, no 3, p. 277-298.
- Rezaee, Zabihollah et Gerald H. Lander (1993). « The internal auditor's relationship with the audit committee », *Managerial Auditing Journal*, vol. 8, no 3, p. 35-41.
- Richard, Chrystelle (2006). « Why an auditor can't be competent and independent: A french case study », *European Accounting Review*, vol. 15, no 2, p. 153-179.
- Romelaer, P. (2001). « Notes sur l'entretien semi-directif centré. », p. 12.
- Rouleau, Linda (2007). *Théories des organisations: approches classiques, contemporaines et de l'avant-garde* Québec, Presses de l'Université du Québec, 263 p.

- Sabia, Maureen J. et James L. Goodfellow (2006). *L'intégrité à la une: l'univers à haut risque des comités de vérification*, 2^e éd., Toronto, L'Institut Canadien des Comptables Agréés, 527 p.
- Sarens, G. et M. Abdolmohammadi (2011). « Monitoring Effects of the Internal Audit Function: Agency Theory versus other Explanatory Variables », *International Journal of Auditing*, vol. 15, no 1, p. 1-20.
- Sarens, G. (2009). « Internal Auditing Research: Where are we going? Editorial », *International Journal of Auditing*, vol. 13, no 1, p. 1-7.
- Sarens, Gerrit et Ignace De Beelde (2006a). « Building a research model for internal auditing: insights from literature and theory specification cases », *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, vol. 3, no 4, p. 452-470.
- Sarens, Gerrit, Ignace De Beelde et Patricia Everaert (2009). « Internal audit: A comfort provider to the audit committee », *The British Accounting Review*, vol. 41, no 2, p. 90-106.
- Sarens, Gerrit. et Ignace. De Beelde (2006b). « The Relationship between Internal Audit and Senior Management: A Qualitative Analysis of Expectations and Perceptions », *International Journal of Auditing*, vol. 10, no 3, p. 219-241.
- Secrétariat du Conseil du trésor du (2009). *Mise en place et consolidation de la fonction de vérification interne dans les ministères et organismes - Guide*, Québec, Gouvernement du Québec.
- Schneider, A. (2010). « Determining whether there are any Effects of Incentive Compensation and Stock Ownership on Internal Audit Procedures », *International Journal of Auditing*, vol. 14, no 1, p. 101-110.
- Schneider, Arnold et Neil Wilner (1990). « A Test of Audit Deterrent to Financial Reporting Irregularities Using the Randomized Response Technique », *Accounting Review*, vol. 65, no 3, p. 668-681.
- Securities and Exchange Commission (1934). Securities Exchange Act of 1934.
- Senate and House of Representatives of the United States of America in Congress assembled (2002). Sarbanes-Oxley Act. Récupéré le 21 septembre 2011 au <http://www.soxlaw.com/>.
- Senatra, Phillip T. (1980). « Role Conflict, Role Ambiguity, and Organizational Climate in a Public Accounting Firm », *The Accounting Review*, vol. 55, no 4, p. 594-603.

- Shah, Donali, K. et Kevin Corley, G. (2006). « Building Better Theory by Bridging the Quantitative-Qualitative Divide », *Journal of Management Studies*, vol. 43, no 8, p. 1821-1835.
- Shenkar, Oded et Yoram Zeira (1992). « Role Conflict and Role Ambiguity of Chief Executive Officers in International Joint Ventures », *Journal of International Business Studies*, vol. 23, no 1, p. 55-75.
- Silverman, D (1993). *Interpreting Qualitative Data*. Londres : Sage Publications, 224 p.
- Simons, Robert (1987). « Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, no 4, p. 357-374.
- Soh, Dominic S. B. et Nonna Martinov-Bennie (2011). « The internal audit function », *Managerial Auditing Journal*, vol. 26, no 7, p. 605-622.
- Sorensen, James E. et Thomas L. Sorensen (1974). « The Conflict of Professionals in Bureaucratic Organizations », *Administrative Science Quarterly*, vol. 19, no 1, p. 98-106.
- Spira, Laura F. et Michael Page (2003). « Risk management: The reinvention of internal control and the changing role of internal audit », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 16, no 4, p. 640-661.
- Stein, Michael T., Dan A. Simunic et Terrence B. O Keefe (1994). « Industry differences in the production of audit services », *Auditing*, vol. 13, p. 128-142.
- Stewart, Jenny et Nava Subramaniam (2010). « Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities », *Managerial Auditing Journal*, vol. 25, no 4, p. 328-360.
- Strauss, A. et J. Corbin (1990). « », dans Park, Newbury (dir.), *Basics of Qualitative Research*, Sage, p. 96-115.
- The Institute of Internal Auditors, I.I.A. (2009). *Definition of internal auditing*, The IIA. Récupéré le 19 juin 2009 de <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/definition-of-internal-auditing/>
- The Institute of Internal Auditor, I.I.A. (2009). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)*, The IIA. Récupéré le 19 juin 2009 de <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/>

- Tietze, S. (2002). « When "work" comes "home": Coping strategies of teleworkers and their families », *Journal of Business Ethics*, vol. 41, no 4, p. 385-396.
- Turley, Stuart et Mahbub Zaman (2004). « The Corporate Governance Effects of Audit Committees », *Journal of Management & Governance*, vol. 8, no 3, p. 305-332.
- Turley, Stuart et Mahbub Zaman (2007). « Audit committee effectiveness: informal processes and behavioural effects », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 20, no 5, p. 765-788.
- Uecker, Wilfred C., Arthur P. Brief et William R. Kinney, Jr. (1981). « Perception of the Internal and External Auditor as a Deterrent to Corporate Irregularities », *The Accounting Review*, vol. 56, no 3, p. 465-478.
- Michigan University (1998). *Obituaries: Daniel Katz*. Récupéré le 15 septembre 2007 http://umich.edu/~urecord/9798/mar18_98/obit.htm.
- Van Peurse, Karen (2005). « Conversations with internal auditors: The power of ambiguity », *Managerial Auditing Journal*, vol. 20, no 5, p. 489-512.
- Vermeer, Thomas E., K. Raghunandan et Dana A. Forgione (2006). « The Composition of Nonprofit Audit Committees », *Accounting Horizons*, vol. 20, no 1, p. 75-90.
- Verstegen, B., I. Loo, P. Mol, K. Slagter et H. Geerrens (2007). « Classifying Controllers by Activities: An Exploratory Study », *Journal of Applied Management Accounting Research*, vol. 5, no 2, p. 9-32.
- Wallace, W.A. (1980). *The Economic Role of the Audit in Free and Regulated Markets*, Touche Ross & Co. Aid to Education Program.
- Wallace, W.A. (2004). « The Economic Role of the Audit in Free and Regulated Markets: A Look back and a Look Forward », *Research in Accounting Regulation*, vol. 17, p. 267-298.
- Wallace, Wanda A. et Richard W. Kreutzfeldt (1991). « Distinctive characteristics of entities with an internal audit department and the association of the quality of such departments with errors », *Contemporary Accounting Research*, vol. 7, no 2, p. 485-512.
- Wiersma, U. J. (1994). « A Taxonomy of Behavioral Strategies for Coping With Work-Home Role-Conflict », *Human Relations*, vol. 47, no 2, p. 211-221.
- Windsor, Carolyn A. et Neal M. Ashkanasy (1995). « The effect of client management bargaining power, moral reasoning development, and belief in a

just world on auditor independence », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 20, no 7-8, p. 701-720.

Wright, Arnold et Sally Wright (1997). « An Examination of Factors Affecting the Decision to Waive Audit Adjustments », *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, vol. 12, no 1, p. 15-36.

Yin, Robert K. (2003). *Case study research : design and methods*, 3rd^e éd., Thousand Oaks, Calif., Sage Publications, coll. Applied social research methods series ; v. 5, xvi, 181 p.

Annexe 1 – Guide d’entrevue

Personne rencontrée : _____ Organisation : _____ Date : _____ Heure du début : _____ Heure de clôture : _____ Lieu : _____		
1. Introduction de l’entrevue	Abordé? (x si oui)	
<ul style="list-style-type: none"> • Mot de remerciement pour avoir accepté l’entrevue. • Brève explication du déroulement prévu et réponse aux questions de la personne rencontrée. • Signature du consentement. • Rappel de l’enregistrement. 		
2. Caractéristiques professionnelles de la personne rencontrée et généralités⁸⁹	Abordé? (x si oui)	Questions de recherche afférentes
<ul style="list-style-type: none"> • Quel poste occupez-vous présentement? 		L’ensemble des questions de recherche
<ul style="list-style-type: none"> • Depuis combien d’années occupez-vous votre poste actuel 		
<ul style="list-style-type: none"> • Détenez-vous un ou plusieurs titres comptables ou autres titres professionnels (CA, CGA, CMA, CIA, CPA, autres)? • Détenez-vous un autre titre professionnel? 		
<ul style="list-style-type: none"> • Pouvez-vous résumer rapidement votre cheminement professionnel? <ul style="list-style-type: none"> ○ Nombre d’années d’expérience; ○ Principaux postes occupés; Implications professionnelles (IIA, Ordres professionnels, autres). 		
<ul style="list-style-type: none"> • De qui relève la fonction d’audit interne à laquelle vous appartenez? 		
Cadre légal et réglementaire <ul style="list-style-type: none"> • Quels sont les lois ou règlements qui affectent votre travail? • À quels ensembles référentiels de normes d’audit vous référez-vous? • À quel code de déontologie vous associez-vous? Pouvez-vous me donner un exemple concret qui illustre de quelle manière le code de déontologie vous influence au quotidien? 		
Valeurs <ul style="list-style-type: none"> • Quelles sont les valeurs qui vous animent au quotidien dans votre travail⁹⁰? <ul style="list-style-type: none"> ○ Pouvez-vous me donner un exemple concret qui illustre de quelle manière la valeur X (réponse du répondant) vous influence?⁹¹ 		

⁸⁹. Ce type de questions est placé en début d’entrevue afin de casser la glace avec un sujet neutre avant d’entrer dans le vif du sujet (Patton, 2002 : 351 et 352).

⁹⁰. Cette question est formulée généralement afin de laisser émerger les valeurs importantes pour le répondant plutôt que de lui demander directement s’il trouve que les valeurs X, Y ou Z, qui sont identifiées dans les normes canadiennes d’audit ou dans la recension des écrits que nous avons effectuée, sont importantes. Cela permet au répondant de répondre dans ses propres mots.

3. Section principale		Abordé? (x si oui)	Questions de recherche afférentes
Rôle reçu	<p>Questions d'entrée en matière :</p> <ul style="list-style-type: none"> Pouvez-vous me parler du dernier mandat qu'on vous a demandé de faire de façon générale; nous l'aborderons en détails un peu plus tard? Pouvez-vous me décrire comment s'est passé le dernier exercice de planification annuelle et plus particulièrement la rencontre avec le comité d'audit à cet égard? Pouvez-vous me parler de la rencontre la plus récente que vous avez eue avec le comité d'audit relativement au suivi des recommandations par les audités? D'après vous, qu'est-ce que le comité d'audit attend de vous? <ul style="list-style-type: none"> Est-ce que vous pensez que tous les membres du comité d'audit ont les mêmes attentes? Comparativement aux attentes que vous sentez de la part du comité d'audit, qu'en est-il des attentes de la direction de votre organisation? <p>Questions pouvant ou non être posées :</p> <ul style="list-style-type: none"> Comment s'effectuent la planification et le choix des mandats que vous effectuez? Recevez-vous des demandes en provenance d'autres personnes/mécanismes/employés que des membres du comité d'audit? Selon vous, le comité d'audit désire que vous soyez au service de quelle instance? <ul style="list-style-type: none"> Est-ce le cas actuellement? Est-ce qu'il y a consensus entre les membres du comité d'audit à ce sujet ? Au regard du comité d'audit, quelle place occupe l'audit interne dans votre organisation? Comment pensez-vous que le comité d'audit désire 		QR 2, 3 et 6

⁹¹. Étant donné que cette question arrive relativement rapidement lors de l'entretien, l'impact des valeurs mentionnées dans la réalité professionnelle du répondant sera surtout questionné plus loin dans l'entrevue en reprenant les valeurs mentionnées par le répondant. La chercheuse aura pris soin de les noter sur le questionnaire pour ne pas oublier d'y revenir. Il en va de même pour la réponse du répondant au regard du code de déontologie.

	<p>que vous approchiez les gens dans l'organisation lors de la planification ou de l'exécution des mandats ou lorsque vous leur en rendez comptes? Pouvez-vous me donner un exemple concret?</p> <ul style="list-style-type: none"> • Quelles sont les compétences minimales recherchées par le comité d'audit relativement à l'auditeur interne? • Quelles valeurs pensez-vous que les membres du comité d'audit recherchent chez un auditeur interne dans le cadre de ses fonctions? • Pourriez-vous me dire si le comité d'audit a reçu des témoignages d'appréciation ou au contraire des remontrances à l'égard des travaux effectués par l'auditeur interne? 		
Conception personnelle du rôle	<p>Questions d'entrée en matière :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Pouvez-vous me parler du dernier mandat que vous avez effectué au complet? <ul style="list-style-type: none"> ○ En quoi consistait ce mandat ? ○ Qui vous a sollicité pour ce mandat? ○ Comment ce mandat s'est-il déroulé? ○ Plus particulièrement, comment avez-vous approché les personnes impliquées dans le secteur audité? ○ Quand vous avez abordé ce mandat pour la première fois, quelle était votre préoccupation première? ○ Avez-vous apprécié ce mandat? Si oui pourquoi (si non, pourquoi)? ○ Est-ce le type de mandat que vous désirez réaliser dans le futur? • Pourriez-vous me parler de la dernière fois où vous vous êtes senti particulièrement utile? • À l'opposé, pouvez-vous me parler d'une situation ou du dernier mandat où vous vous êtes senti moins utile ou utilisé inadéquatement? <ul style="list-style-type: none"> ○ Vous sentez-vous à l'aise d'en parler? <p>Questions pouvant ou non être posées :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Quels types de mandats désirez-vous réaliser? • À l'opposé, quels sont les types de mandats que vous ne voudriez pas réaliser? • Comment approchez-vous les gens dans l'organisation lors de la planification ou de l'exécution des mandats? <ul style="list-style-type: none"> ○ Pourriez-vous me nommer une situation où vous trouvez que vous avez bien approché les gens? 		QR 1, 3 et 6

	<ul style="list-style-type: none"> ○ Pouvez-vous me parler des conséquences qui en ont résulté? ○ Pourriez-vous me nommer une situation où vous pensez que vous auriez pu faire autrement? ○ Pouvez-vous me parler des conséquences qui en ont résulté? <ul style="list-style-type: none"> • Quelles sont, selon vous, les compétences minimalement nécessaires à la réalisation de votre travail? • Quelles sont les valeurs qui vous animent lorsque vous remplissez vos fonctions d'auditeur interne? • Pouvez-vous me décrire ce qu'est pour vous l'auditeur interne parfait? 		
Rôles conflictuels	<p>Questions d'entrée en matière :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Au cours des deux dernières années, vous a-t-on déjà refusé le droit de réaliser un mandat que vous jugiez prioritaire? <ul style="list-style-type: none"> ○ Pouvez-vous me dire comment vous avez réagi? ○ Pouvez-vous me dire comment vous vous êtes senti? • Au cours des deux dernières années, y a-t-il un mandat de consultation que vous avez réalisé et qui vous a empêché de réaliser un mandat d'assurance? <ul style="list-style-type: none"> ○ Pouvez-vous m'expliquer comment vous avez réagi? ○ Pouvez-vous m'expliquer comment vous vous êtes senti? • Pourriez-vous me parler du dernier mandat que vous souhaitiez réaliser mais que vous n'avez pas pu faire? <ul style="list-style-type: none"> ○ Vous sentez-vous à l'aise de m'en parler? <p>Questions pouvant ou non être posées :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Comment faites-vous le tri entre les mandats que vous pouvez faire parmi tout ce qui vous est demandé? <ul style="list-style-type: none"> ○ Comment (sur quelle base) priorisez-vous ces demandes? ○ Dans quelle mesure devez-vous réaliser tous les mandats qu'on vous demande? ○ Dans quelle mesure réalisez-vous des mandats de votre initiative? • Dans quelle mesure avez-vous l'impression que les attentes des membres du comité d'audit sont homogènes? • Dans quelle mesure avez-vous l'impression qu'on 		QR 1, 2, 3 et 6

	<p>vous demande trop ou pas assez de mandats d'un type particulier (audit versus consultation par exemple)?</p> <ul style="list-style-type: none"> • Dans quelle mesure avez-vous l'impression d'avoir l'indépendance nécessaire pour mener à bien les mandats que vous réalisez ou ceux que vous voudriez réaliser? 		
Stratégies de gestion des rôles conflictuels	<p>Questions d'entrée en matière (<u>à poser que le répondant ait ou non identifié un conflit au cours de l'entrevue</u>) :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Comment arrivez-vous à faire tout ce qu'on attend de vous? • Quels sont les mandats ou autres activités que vous refusez systématiquement d'entreprendre? • Dans quelle mesure le comité d'audit ou la haute direction vous a déjà refusé la réalisation d'un mandat? • Dans quelle mesure les gens de l'organisation (vérifiés) vous ont déjà refusé l'accès à leurs données ou mis des bâtons dans les roues? <p>Bloc de questions volantes⁹²</p> <p>Le cas échéant, ces questions seront posées immédiatement au moment où le répondant identifie une situation conflictuelle :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Comment la situation s'est-elle réglée? • Avez-vous été satisfait de la solution? • Dans quelle mesure vos valeurs ont-elles été heurtées lors de cet événement? • Dans quelle mesure le code de déontologie a-t-il été d'un secours quelconque lors de cet événement? • Vous sentez-vous à l'aise de m'expliquer quelle était la source du conflit? • Comment les contacts subséquents avec les différents intervenants se sont-ils passés? <p>Questions pouvant ou non être posées :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Dans quelle mesure vous impliquez-vous au sein d'organismes comme l'IIA ou un autre ordre professionnel? • Pouvez-vous me dire s'il vous est déjà arrivé de refuser d'effectuer un mandat requis par le comité d'audit? 		QR 4 et 5

⁹². Les questions de ce bloc sont dites « volantes », car elles peuvent être posées à n'importe quel moment de l'entrevue, dès que le répondant identifie des situations conflictuelles. Elles sont présentées dans cette section du guide d'entrevue afin d'éviter la répétition et parce qu'elles se réfèrent à la gestion des rôles conflictuels.

	<ul style="list-style-type: none"> ○ Quelles raisons justifiaient votre refus? ○ Avez-vous subi des conséquences négatives suite à un tel refus? 		
Rôle joué	<p>Questions d'entrée en matière :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Regardons ensemble votre dernier rapport d'activités. <ul style="list-style-type: none"> ○ Quels types de mandats avez-vous effectués cette année? ○ Quels sont les mandats que vous effectuerez l'an prochain? • Le cas échéant, pourriez-vous me parler de situations où vous avez agi « officieusement »; c'est-à-dire des choses que vous faites, mais qui n'apparaissent pas dans les documents de planification ou de reddition de comptes? <p>Questions pouvant ou non être posées :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Lorsque vous travaillez sur un mandat ou que vous participez à une rencontre de travail, avez-vous en tête d'aider l'organisation à mieux contrôler ses activités ou de l'aider à en améliorer le fonctionnement/la performance? 		QR 6
Facteurs personnels	<ul style="list-style-type: none"> • Dans quelle mesure pensez-vous que votre formation d'expert-comptable (ou autre formation académique) influence votre travail? • Dans quelle mesure pensez-vous que vos expériences antérieures influencent votre travail? • Quelles qualités personnelles font de vous un bon auditeur interne? • À votre avis, qu'est-ce qui fait de vous un bon auditeur interne? • Quelles compétences supplémentaires souhaiteriez-vous acquérir le cas échéant? • Si vous aviez à décrire brièvement vos relations avec les membres du comité d'audit, en quels termes le feriez-vous? • Concrètement, y a-t-il des situations où il ce qu'on vous demandait de faire heurtait vos valeurs personnelles ou allait à l'encontre du code de déontologie dont on s'est parlé tout à l'heure? 		QR 5
Facteurs organisationnels	<ul style="list-style-type: none"> • Au début de l'entrevue, vous m'avez dit que la fonction d'audit interne relevait de ... (réponse du répondant). Croyez-vous que l'audit interne se situe à un niveau hiérarchique approprié? 		

	<ul style="list-style-type: none"> • Dans quelle mesure le comité d’audit influence-t-il votre travail au quotidien? • Selon vous, dans quelle mesure le comité d’audit a-t-il une influence sur l’orientation future de la fonction d’audit interne? • Dans l’idéal, si vous pouviez changer quelque chose au sein de l’organisation au regard de votre fonction d’auditeur interne, que changeriez-vous ? 		
4. Conclusion de l’entrevue		Abordé? (x si oui)	
<ul style="list-style-type: none"> • Est-ce que vous souhaitez me parler d’un aspect qui n’a pas été abordé durant cette entrevue concernant vos relations avec les membres du comité d’audit ou concernant votre travail d’auditeur interne ? • Voulez-vous préciser certains points déjà abordés? • Mot de remerciement. 			

Annexe II - Structure de codage

Les questions de recherche (et leur numéro respectif) sont les suivantes :

1. Comment l'auditeur interne perçoit-il ses rôles dans l'organisation?
2. Comment l'auditeur interne perçoit-il les attentes signifiées par les membres du comité d'audit quant à ses rôles dans l'organisation?
3. Dans quelle mesure y a-t-il un conflit entre, d'une part, la manière dont l'auditeur interne perçoit ses rôles et, d'autre part, sa conception des attentes signifiées par les membres du comité d'audit quant à ces mêmes rôles?
4. Quelles sont, le cas échéant, les stratégies de gestion de rôles conflictuels adoptées par l'auditeur interne?
5. Quels sont les facteurs qui influencent les stratégies de gestion de rôles conflictuels adoptées, le cas échéant, par l'auditeur interne?
6. Quels sont, en définitive, les rôles effectivement assumés par l'auditeur interne?

Dans cette annexe, il y a un tableau pour chacune des 15 catégories. Notons que les mêmes codes sont utilisés pour tous les types de données. Par défaut, lorsque le code est utilisé sans le préfixe « I » ou « D », cela implique que les données proviennent des verbatim d'entrevues. Si le code est précédé d'un « I », cela indique que les données proviennent des notes personnelles de la chercheuse alors que si le code est précédé par un « D », cela signifie que les données proviennent des documents remis par les répondants. Chaque tableau est classé en ordre alphabétique des codes.

Catégorie	Rôle reçu des membres du comité d'audit	
Questions de recherche ciblées	QR # 2, 3 et 6	
Propriétés	Dimensions	Codes
Clarté	Ambiguë	RRCA-CLARTÉ-AMBIGUE
	Clair	RRCA-CLARTÉ-CLAIR
Compétence recherchée chez un auditeur interne	Attitudes	RRCA-COMPÉ-ATTITUDES
	Connaissance des normes d'audit	RRCA-COMPÉ-CONN NORMES AUDIT
	Connaissance profonde de l'organisation	RRCA-COMPÉ- CONNAISSANCES PROFONDES DE L' ORG
	Formation académique	RRCA-COMPÉ-FAS
	Type d'expérience professionnelle	RRCA-COMPÉ-TE
	Valeurs	RRCA-COMPÉ-VALEURS
Fonctionnement de la fonction d'audit interne	Obtenir l'adhésion de l'audité face aux recommandations émises	RRCA-FONCTIONNEMENT DE LA FAI-ADHÉSION DE L'AUDITÉ
	Démarche d'audit performante (EEE)	RRCA-FONCTIONNEMENT DE LA FAI-DÉMARCHE D'AUDIT PERFORMANTE (E.E.E.)
	Démarche d'audit rigoureuse	RRCA-FONCTIONNEMENT DE LA FAI-DÉMARCHE D'AUDIT RIGOUREUSE
	Empathie pour l'audité	RRCA-FONCTIONNEMENT DE LA FAI-EMPATHIE POUR L'AUDITÉ
	Gestion interne de la fonction	RRCA-FONCTIONNEMENT DE LA FAI-GESTION INTERNE DE LA FONCTION
	Processus de planification	RRCA-FONCTIONNEMENT DE LA FAI-PROCESSUS DE PLANIFICATION
	Rapports d'audit	RRCA-FONCTIONNEMENT DE LA FAI-RAPPORTS D'AUDIT
	Relations avec les audités	RRCA-FONCTIONNEMENT DE LA FAI-RELATION AVEC LES AUDITÉS
	Respect de la planification annuelle	RRCA-FONCTIONNEMENT DE LA FAI-RESPECT DE LA PLANIF ANNUELLE
Objectifs de la fonction d'audit interne	Pas une police	RRCA-OBJ DE LA FAI-PAS UNE POLICE
	Aider l'organisation	RRCA-OBJ DE LA FAI-AIDER ORG
	Alerter	RRCA-OBJ DE LA FAI- ALERTER

Catégorie	Rôle reçu des membres du comité d'audit	
Questions de recherche ciblées	QR # 2, 3 et 6	
Propriétés	Dimensions	Codes
Objectifs de la fonction d'audit interne (suite...)	Améliorer le contrôle organisationnel	RRCA-OBJ DE LA FAI-AMÉLIORER CONTRÔLE
	Améliorer la performance organisationnelle (EEE)	RRCA-OBJ DE LA FAI-AMÉLIORER LA PERFORMANCE ORG
	Assurer la conformité	RRCA-OBJ DE LA FAI-ASSURER LA CONFORMITÉ
	Augmenter la crédibilité	RRCA-OBJ DE LA FAI-AUGMENTER LA CRÉDIBILITÉ
	Conseiller	RRCA-OBJ DE LA FAI-CONSEILLER
	Informé/donner l'heure juste	RRCA-OBJ DE LA FAI-INFORMER/DONNER HEURE JUSTE
	Protéger	RRCA-OBJ DE LA FAI-PROTÉGER
	Rassurer	RRCA-OBJ DE LA FAI-RASSURER
	Supporter	RRCA-OBJ DE LA FAI-SUPPORTER
Quantité	Aucune	RRCA-QUANTITÉ-AUCUNE
Types de mandat souhaités	Audit de conformité	RRCA-TMS-ACONF
	Mandats ad hoc	RRCA-TMS-AD HOC
	Audit financier	RRCA-TMS-AFIN
	Participation à des comités	RRCA-TMS-COMITÉ
	Coordonner les travaux du VGQ	RRCA-TMS-COORD VGQ
	Enquête	RRCA-TMS-ENQ
	Formation des cadres	RRCA-TMS-FORMATION DES CADRES
	Formation des membres du comité d'audit	RRCA-TMS-FORMATION DES MCA
	En gestion contractuelle	RRCA-TMS-GESTION CONTRACTUELLE
	En gestion des risques	RRCA-TMS-GESTION DES RISQUES
	Niveau d'intervention particulier	RRCA-TMS-NIVEAU D'INTERVENTION SOUHAITÉ
	Mandats opérationnels	RRCA-TMS-OPÉ
	Pas de mandats politisés (sensibles politiquement)	RRCA-TMS-PAS DE MANDAT FORTEMENT POLITISÉ
	Validation du RAG	RRCA-TMS-RAG
	Relations avec le VGQ	RRCA-TMS-RELATION VGQ
	Mandats de service-conseil	RRCA-TMS-SC
	VOR	RRCA-TMS-VOR

Tableau XXXI - Rôles reçus des membres du comité d'audit

Catégorie	Rôle reçu du haut dirigeant	
Questions de recherche ciblées	QR # 2, 3 et 6	
Propriétés	Dimensions	Codes
Compétence recherchée chez un auditeur interne	Aptitudes	RRHD-COMPÉ-APTITUDES
	Attitudes	RRHD-COMPÉ-ATTITUDES
	Connaissance des normes d’audit	RRHD-COMPÉ-CONN NORMES AUDIT
	Connaissance profonde de l’organisation	RRHD-COMPÉ- CONNAISSANCES PROFONDES DE L' ORG
	Formation académique	RRHD-COMPÉ-FAS
	Type d’expérience professionnelle	RRHD-COMPÉ-TE
	Valeurs	RRHD-COMPÉ-VALEURS
Fonctionnement de la fonction d’audit interne	Démarche d’audit performante (EEE)	RRHD-FONCTIONNEMENT DE LA FAI-DÉMARCHE D'AUDIT PERFORMANTE (E.E.E.)
	Démarche d’audit rigoureuse	RRHD-FONCTIONNEMENT DE LA FAI-DÉMARCHE D'AUDIT RIGOREUSE
	Empathie pour l’audité	RRHD-FONCTIONNEMENT DE LA FAI-EMPATHIE POUR L'AUDITÉ
	Gestion interne de la fonction	RRHD-FONCTIONNEMENT DE LA FAI-GESTION INTERNE DE LA FONCTION
	Montrer le rapport d’audit au HD avant de le montrer au comité d’audit	RRHD-FONCTIONNEMENT DE LA FAI-MONTRER LES RAPPORTS AU HD AVANT LE COMITÉ D'AUDIT
	Moyens de communication	RRHD-FONCTIONNEMENT DE LA FAI-MOYENS DE COMMUNICATION
	Ne veut pas que le rapport (ou une recommandation) soit présenté au comité d’audit	RRHD-FONCTIONNEMENT DE LA FAI-NE VEUT PAS QUE LE RAPPORT (OU UNE REC) AILLE AU COMITÉ D'AUDIT
	Obtenir l’adhésion de l’audité quant aux recommandations émises par la FAI	RRHD-FONCTIONNEMENT DE LA FAI-OBTENIR L'ADHÉSION DE L'AUDITÉ
	Pression au niveau des délais	RRHD-FONCTIONNEMENT DE LA FAI-PRESSION DÉLAIS

Catégorie	Rôle reçu du haut dirigeant	
Questions de recherche ciblées	QR # 2, 3 et 6	
Propriétés	Dimensions	Codes
Fonctionnement de la fonction d'audit interne (suite...)	Processus de planification	RRHD-FONCTIONNEMENT DE LA FAI-PROCESSUS DE PLANIFICATION
	Rapports d'audit	RRHD-FONCTIONNEMENT DE LA FAI-RAPPORTS D'AUDIT
	Relations avec les audités	RRHD-FONCTIONNEMENT DE LA FAI-RELATION AVEC LES AUDITÉS
	Respect de la planification annuelle	RRHD-FONCTIONNEMENT DE LA FAI-RESPECT DE LA PLANIF ANNUELLE
Objectifs de la fonction d'audit interne	Aider l'organisation	RRHD-OBJ DE LA FAI-AIDER L' ORG.
	Alerter	RRHD-OBJ DE LA FAI-ALERTER
	Améliorer la performance organisationnelle (EEE)	RRHD-OBJ DE LA FAI-AMÉLIORER LA PERFORMANCE ORG
	Améliorer le contrôle organisationnel	RRHD-OBJ DE LA FAI-AMÉLIORER LE CONTRÔLE
	Assurer la conformité	RRHD-OBJ DE LA FAI-ASSURER LA CONFORMITÉ
	Augmenter la crédibilité	RRHD-OBJ DE LA FAI-AUGMENTER LA CRÉDIBILITÉ
	Conseiller	RRHD-OBJ DE LA FAI-CONSEILLER
	Conseiller de dernière ligne	RRHD-OBJ DE LA FAI-CONSEILLER DE DERNIÈRE LIGNE
	Ne désire pas de FAI (ne veut rien savoir)	RRHD-OBJ DE LA FAI-FONCTION NON DÉSIRÉE
	Informé/donner l'heure juste	RRHD-OBJ DE LA FAI-INFORMER/DONNER HEURE JUSTE
	Pas une police	RRHD-OBJ DE LA FAI-PAS UNE POLICE
	Protéger	RRHD-OBJ DE LA FAI-PROTÉGER
	Protéger le HD contre le comité d'audit	RRHD-OBJ DE LA FAI-PROTÉGER LE HD VS LE COMITÉ D' AUDIT
	Rassurer	RRHD-OBJ DE LA FAI-RASSURER
	Supporter	RRHD-OBJ DE LA FAI-SUPPORTER

Catégorie	Rôle reçu du haut dirigeant	
Questions de recherche ciblées	QR # 2, 3 et 6	
Propriétés	Dimensions	Codes
	FAI : un mal nécessaire	RRHD-OBJ DE LA FAI-UN MAL NÉCESSAIRE
Quantité	Aucune	RRHD-QUANTITÉ-AUCUNE
	Beaucoup	RRHD-QUANTITÉ-BCP
	En augmentation	RRHD-QUANTITÉ-EN AUGMENTATION
	En diminution	RRHD-QUANTITÉ-EN DIMINUTION
	Peu	RRHD-QUANTITÉ-PEU
Types de mandat souhaités	Audit de conformité	RRHD-TMS-ACONF
	Mandats ad hoc	RRHD-TMS-AD HOC
	Audit financier	RRHD-TMS-AFIN
	Participation à des comités	RRHD-TMS-COMITÉS
	Coordonner les travaux du VGQ	RRHD-TMS-COORDONNER VGQ
	Enquête	RRHD-TMS-ENQ
	Formation des cadres	RRHD-TMS-FORMATION DES CADRES
	En gestion contractuelle	RRHD-TMS-GESTION CONTRACTUELLE
	En gestion des risques	RRHD-TMS-GESTION DES RISQUES
	Niveau d'intervention souhaité	RRHD-TMS-NIVEAU D'INTERVENTION SOUHAITÉ
	Mandats opérationnels	RRHD-TMS-OPÉ
	Préparation de commissions parlementaires	RRHD-TMS-PRÉPARATION COMMISSION PARLEMENTAIRE
	Validation du RAG	RRHD-TMS-RAG
	Relations avec le VGQ	RRHD-TMS-RELATION VGQ
	Mandats de service-conseil	RRHD-TMS-SC
	VOR	RRHD-TMS-VOR

Tableau XXXII - Rôles reçus du haut dirigeant

Catégorie	Rôle reçu des gestionnaires audités	
Questions de recherche ciblées	QR # 2, 3 et 6	
Propriétés	Dimensions	Codes
Objectif de la fonction d'audit interne	Informer/donner l'heure juste	RRGA-OBJ DE LA FAI-INFORMER/DONNER HEURE JUSTE
	Protéger	RRGA-OBJ DE LA FAI-PROTÉGER
	Rassurer	RRGA-OBJ DE LA FAI-RASSURER
Quantité	Aucune	RRGA-QUANTITÉ-AUCUNE
	Beaucoup	RRGA-QUANTITÉ-BCP
	Peu	RRGA-QUANTITÉ-PEU
Types de mandats souhaités	Audit de conformité	RRGA-TMS-ACONF
	Participer à des comités	RRGA-TMS-COMITÉ
	Coordonner les travaux du VGQ	RRGA-TMS-COORD VGQ
	Mandats opérationnels	RRGA-TMS-OPÉ
	Tous les types de mandats, mais pas dans ma cour	RRGA-TMS-PAS DANS MA COUR
	Validation du RAG	RRGA-TMS-RAG
	Mandats de service-conseil	RRGA-TMS-SC
	VOR	RRGA-TMS-VOR

Tableau XXXIII - Rôles reçus des gestionnaires audités

Catégorie	Rôle lancé	
Questions de recherche ciblées	Toutes les questions de recherche	
Propriétés	Dimensions	Codes
Compétence recherchée chez un auditeur interne	Attitude collaboratrice	D-RL-ATTS-COLLABORATION
	Valeur de la confidentialité	D-RL-VS-CONFIDENTIALITÉ
	Valeurs d'indépendance et d'objectivité	D-RL-VS-INDEPENDANCE / OBJECTIVITÉ
	Obligation de formation continue	D-RL-FAI-OBLIGATION DE

Catégorie	Rôle lancé	
Questions de recherche ciblées	Toutes les questions de recherche	
Propriétés	Dimensions	Codes
Responsabilités du directeur de la FAI		FORMATION CONTINUE DES AI
	Expertise multidisciplinaire	D-RL-FAI-TE-ÉQUIPE MULTIDISCIPLINAIRE
	Assurer le maintien des expertises	D-RL-DFAI-ASSURE LE MAINTIEN DES EXPERTISES
	Élaborer un plan annuel et pluriannuel	D-RL-DFAI-ÉLABORE PLAN PLURIANNUEL ET ANNUEL
	Élaborer une politique (charte) d'audit interne	D-RL-DFAI-ÉLABORE POLITIQUE DE LA FAI
	Informer le comité d'audit des problématiques importantes	D-RL-DFAI-INFORMER LE CA DES PROBLÉMATIQUES IMPORTANTES OBSERVÉES
	Obligation de planifier les mandats	D-RL-DFAI-OBLIGATION DE PLANIFIER LES MANDATS
	Produire des rapports d'audit	D-RL-DFAI-PRODUIRE DES RAPPORTS D'AUDIT
	Fonder les rapports sur des éléments probants	D-RL-DFAI-RAPPORT FONDÉ SUR DES ÉLÉMENTS PROBANTS
	Responsable de la confidentialité des enquêtes	D-RL-DFAI-RESPONSABLE DE LA CONFIDENTIALITÉ DES ENQUÊTES
	Responsable de la relation avec les audités	D-RL-DFAI-RESPONSABLE DE LA RELATION AVEC L'AUDITÉ
	Responsable de la réalisation des mandats	D-RL-DFAI-RESPONSABLE DE LA RÉALISATION DES MANDATS
	Responsable de la validation du rapport avec l'audité	D-RL-DFAI-RESPONSABLE DE LA VALIDATION DU RAPPORT AVEC L'AUDITÉ
	Responsable de rendre comptes annuellement	D-RL-DFAI-RESPONSABLE DE RENDRE COMPTES ANNUELLEMENT
	Responsable du dépôt du rapport d'audit et de son suivi	D-RL-DFAI-RESPONSABLE DU DÉPÔT DU RAPPORT ET DU SUIVI
	Responsable du respect des normes et de la politique de la FAI	D-RL-DFAI-RESPONSABLE RESPECT NORMES ET POLITIQUE
	Secrétaire du comité d'audit	D-RL-DFAI-SECRÉTAIRE DU COMITÉ D'AUDIT
	Veille à la formation continue des auditeurs internes	D-RL-DFAI-VEILLE À LA FORMATION CONTINUE DES AI
	Responsable de sa propre indépendance	D-RL-RESPONSABLES DE LEUR PROPRE INDÉPENDANCE
Fonctionnement de la fonction	Approche systématique et	D-RL-FAI-APPROCHE

Catégorie	Rôle lancé	
Questions de recherche ciblées	Toutes les questions de recherche	
Propriétés	Dimensions	Codes
d'audit interne	méthodique	SYSTÉMATIQUE ET MÉTHODIQUE (RIGUEUR)
Fonctionnement de la fonction d'audit interne (suite...)	Droit d'accès de la FAI dans l'organisation	D-RL-FAI-DROITS D'ACCES
	Champ d'action de la FAI	D-RL-CHAMP D'ACTION DE LA FAI DANS L'ORGANISATION
	Fonction évolutive et dynamique	D-RL-FAI-FONCTION ÉVOLUTIVE ET DYNAMIQUE
	Obligation de respecter le plan annuel et de réaliser les mandats ad hoc	D-RL-FAI-OBLIGATION DE RESPECTER PLAN ANNUEL ET AD HOC
	Obligation de tenir une rencontre de planification avec l'audité	D-RL-FAI-OBLIGATION DE TENIR UNE RENCONTRE DE PLANIFICATION AVEC L'AUDITÉ
	Obligation de valider le rapport d'audit avec l'audité	D-RL-FAI-OBLIGATION DE VALIDATION DU RAPPORT AVEC L'AUDITÉ
	Responsable des relations avec le comité d'audit	D-RL-FAI-RELATIONS AVEC LE COMITÉ D'AUDIT
	Responsable de la confidentialité des informations obtenues	D-RL-FAI-RESPONSABLE DE LA CONFIDENTIALITÉ DES INFOS OBTENUES
	Responsable de la transmission des rapports d'audit confidentiels	D-RL-FAI-TRANSMISSION DES RAPPORTS DE LA FAI-CONFIDENTIEL A ACCÈS LIMITÉ
	Responsable d'obtenir la collaboration de l'audité	D-RL-FAI-TRAVAILLER EN COLLABORATION AVEC LES AUDITÉS
	Obligation de réaliser des travaux de qualité	D-RL-FAI-TRAVAUX DE QUALITÉ
	Obligation de réaliser tous les mandats ad hoc demandés par le haut dirigeant ou par le comité d'audit	D-RL-FAI-OBLIGATION DE RÉALISER TOUS LES MANDATS AD HOC PROVENANT DE HD-CA
	Doit produire des rapports d'audit	D-RL-PRODUIT DES RAPPORTS D'AUDIT
	Les rapports d'audit doivent être structurés et comprendre certains éléments particuliers	D-RL-RAPPORT D'AUDIT-STRUCTURE ET COMPOSANTES
Objectifs de la FAI	Avoir de la valeur ajoutée	D-RL-FAI-DOIT AVOIR DE LA VALEUR AJOUTÉE
	Pouvoir de recommandation seulement	D-RL-FAI-POUVOIR DE REC SEULEMENT
	Servir le citoyen	D-RL-FAI-SER-CIT
	Servir le gestionnaire	D-RL-FAI-SER-GEST
	Servir le haut dirigeant	D-RL-FAI-SER-HD
	Aider l'organisation à atteindre	D-RL-FAI-AIDE À RÉALISER

Catégorie	Rôle lancé	
Questions de recherche ciblées	Toutes les questions de recherche	
Propriétés	Dimensions	Codes
Objectifs de la FAI (suite...)	ses objectifs	LES OBJECTIFS ORGANISATIONNELS
	Aider le haut dirigeant à contrôler les activités	D-RL-FAI-AIDE HD À CONTRÔLER LES ACTIVITÉS
	Appuyer le haut dirigeant dans la gouvernance	D-RL-FAI-APPPUI DE LA HD EN GOUVERNANCE
	Assister le haut dirigeant	D-RL-FAI-ASSISTANCE-HD
	Doit être une composante essentielle de la gouvernance	D-RL-FAI-COMPOSANTE ESSENTIELLE DE LA GOUVERNANCE
	Conseiller le comité d'audit	D-RL-FAI-CONSEIL AU CA
	Conseiller les gestionnaires	D-RL-FAI-CONSEIL AU GESTIONNAIRE
	Conseiller le haut dirigeant	D-RL-FAI-CONSEIL AU HD
	Contribuer à l'amélioration des pratiques de gestion	D-RL-FAI-CONTRIBUER À L'AMÉLIORATION DES PRATIQUES DE GESTION
	Coordonner le respect des règles émises par le Secrétariat du Conseil du trésor	D-RL-FAI-COORDONNE-SCT
	Évaluer les contrôles	D-RL-FAI-ÉVALUER LES CONTROLES
	Fonction d'assurance au service du haut dirigeant et du comité d'audit	D-RL-FAI-FONCTION D'ASSURANCE AU HD/CA
	Fonction indépendante d'appréciation des activités	D-RL-FAI-FONCTION INDÉPENDANTE D'APPRÉCIATION DES ACTIVITÉS
	Gardien de la saine gestion	D-RL-FAI-GARDIEN DE LA SAINE GESTION
	Responsable de l'évaluation de la gestion des risques (E.E.E.)	D-RL-FAI-GESTION DES RISQUES
	Responsable de supporter l'organisation en matière de gestion des risques	D-RL-FAI-GESTION DES RISQUES-SUPPORTER ORGANISATION DANS LE PROCESSUS
	Responsable de la gestion des risques	D-RL-GESTION DES RISQUES
	Intervenant privilégié en matière de modernisation de l'État	D-RL-FAI-INTERVENANT PRIVILÉGIÉ-MODERNISATION DE L'ÉTAT (GESTION DES RÉSULTATS ET REDDITION DE COMPTES)
	Favoriser une reddition de comptes rigoureuse	D-RL-FAI-OBJ-FAVORISER REDDITION DE COMPTES RIGOREUSE
	Outil de gestion des contrôles	D-RL-FAI-OUTIL DE GESTION/CONTRÔLE

Catégorie	Rôle lancé	
Questions de recherche ciblées	Toutes les questions de recherche	
Propriétés	Dimensions	Codes
Objectifs de la FAI (suite...)	Outil de gestion de la performance	D-RL-FAI-OUTIL DE GESTION/PERFORMANCE ORG
	Vecteur de communication des résultats	D-RL-FAI-VECTEUR DE COMMUNICATION-COMMUNIQUE RÉSULTATS
	Vecteur informel de communication	D-RL-FAI-VECTEUR DE COMMUNICATION-INFORME
	Vecteur formel de communication	D-RL-FAI-VECTEUR DE COMMUNICATION-
Attentes particulières à la planification annuelle de la FAI	Considérer les activités de certification d'assurance qualité de l'IIA	D-RL-PLAN-AR-CERTIFICATION QUALITÉ DE L'IIA
	Considérer la participation à des comités	D-RL-PLAN-AR-COMITÉS
	Considérer la coordination et le suivi des travaux du VGQ	D-RL-PLAN-AR-COORDINATION ET SUIVI VGQ
	Attentes générales	D-RL-PLAN-ATTENTES GÉNÉRALES
	Autres éléments à considérer	D-RL-PLAN-AUTRES ÉLÉMENTS À CONSIDÉRER
	Doit être basé sur les risques	D-RL-PLAN-EN FONCTION DES RISQUES
	Peut inclure des mandats avec assurance	D-RL-PLAN-MANDATS AVEC ASSURANCE
	Doit indiquer le moment prévu de l'intervention	D-RL-PLAN-MOMENT PRÉVU DE L'INTERVENTION
	Peut inclure des mandats d'audit de conformité	D-RL-PLAN-MR-ACONF
	Peut inclure des mandats d'audit financier	D-RL-PLAN-MR-AFIN
	Doit inclure les mandats en cours à la fin de l'année précédente	D-RL-PLAN-MR-ASS-TEC À POURSUIVRE
	Peut inclure des mandats d'audit avec assurance (opinion de l'auditeur)	D-RL-PLAN-MR-AVEC ASSURANCE
	Doit inclure la justification de chaque mandat	D-RL-PLAN-MR-JUSTIFICATION
	Doit inclure les objectifs de chaque mandat	D-RL-PLAN-MR-OBJECTIFS
	Peut inclure des mandats opérationnels en gestion des risques	D-RL-PLAN-MR-OPÉ-GESTION DES RISQUES
	Doit inclure la validation du RAG	D-RL-PLAN-MR-RAG
	Peut inclure des mandats de service-conseil	D-RL-PLAN-MR-SC
	Doit inclure des mandats de suivi des travaux antérieurs	D-RL-PLAN-MR-SUIVI À RÉALISER
	Peut inclure des mandats d'audit	D-RL-PLAN-MR-VÉRIF

Catégorie	Rôle lancé	
Questions de recherche ciblées	Toutes les questions de recherche	
Propriétés	Dimensions	Codes
Attentes particulières à la planification annuelle de la FAI (suite...)	informatique	INFORMATIQUE
	Peut inclure des mandats de VOR	D-RL-PLAN-MR-VOR
	Doit être respectée	D-RL-PLAN-RESPECT DE LA PLANIFICATION ANNUELLE
	Doit inclure les ressources nécessaires	D-RL-PLAN-RESSOURCES PRÉVUES
	Doit inclure un sommaire des activités et des mandats planifiés	D-RL-PLAN-SOMMAIRE DES ACTIVITÉS PLANIFIÉES
Types de mandats non souhaités	Mandats opérationnels	D-RL-TMNS-OPÉRATIONNELS
Types de mandats souhaités	Audit de sécurité avant nomination du personnel clé	D-RL-TMS-AUDIT DE SÉCURITÉ AVANT NOMINATION
	Audit de conformité	D-RL-TMS-CONFORMITÉ
	Coordonner les travaux préparatoires aux commissions parlementaires	D-RL-TMS-COORDONNER LES TRAVAUX PRÉPARATOIRES AUX COMMISSIONS PARLEMENTAIRES
	Coordonner les travaux du CFQ	D-RL-TMS-COORDONNER TRAVAUX DU CONTRÔLEUR DES FINANCES
	Coordonner les travaux du VGQ	D-RL-TMS-COORDONNER TRAVAUX DU VGQ
	Enquête	D-RL-TMS-ENQUÊTE
	Audit financier	D-RL-TMS-FIN
	Gestion environnementale	D-RL-TMS-GESTION ENVIRONNEMENTALE
	Mandat avec assurance	D-RL-TMS-MANDATS D'ASSURANCE
	Validation du RAG	D-RL-TMS-RAG
	Répondre au VGQ (aider le HD et les gestionnaires à répondre)	D-RL-TMS-RÉPONSE AU VGQ-AIDE ORGANISATION-HD-GESTIONNAIRE
	Mandats de service-conseil	D-RL-TMS-SERVICES CONSEILS
	Suivi des recommandations des mandats antérieurs	D-RL-TMS-SUIVI DES RECOMMANDATIONS OBLIGATOIRE
	Mandats d'audit informatique	D-RL-TMS-VÉRIF INFORMATIQUE
	VOR	D-RL-TMS-VOR
	VOR en gestion des risques	D-RL-TMS-VOR-GESTION DES RISQUES

Tableau XXXIV - Rôles lancés

Catégorie	Conception personnelle du rôle	
Questions de recherche ciblées	QR # 1, 3 et 6	
Propriétés	Dimensions	Codes
Appréciation des mandats réalisés	Indifférence	CPR-AMR-I
	Négative	CPR-AMR-N
	Positive	CPR-AMR-P
Attitudes non souhaitées chez les auditeurs internes	Acharnement	CPR-ANS-ACHARNEMENT SUR LES DÉTAILS
	Aimer la routine	CPR-ANS-AIME LA ROUTINE
	Arrogance	CPR-ANS-ARROGANCE
	Coercition/policier	CPR-ANS-ATTITUDE COERCITIVE-POLICE
	Être « bordélique »	CPR-ANS-BORDÉLIQUE
	Complaisance	CPR-ANS-COMPLAISANCE
	Gêne	CPR-ANS-GÊNE
	Manquer de rigueur	CPR-ANS-MANQUE DE RIGUEUR
	Non-respect des normes	CPR-ANS-NON RESPECT DES NORMES
	Rigidité	CPR-ANS-RIGIDITÉ
	S'attaquer aux personnes	CPR-ANS-S'ATTAQUER AUX PERSONNES
	Sentimentalisme	CPR-ANS-SENTIMENTALISME
	Être trop direct sur le problème (ne pas avoir de vision)	CPR-ANS-TROP DIRECT SUR LE PROBLÈME
Administration du gouvernement du Québec	Comparaison avec le secteur privé	CPR-AGQ- VS SECTEUR PRIVÉ
	Comparaison de la FAI avec l'audit externe	CPR-AGQ-FAI VS AE
	Comparaison du poste antérieur avec le poste actuel	CPR-AGQ-PACT VS PANT
	Présence du vérificateur général du Québec	CPR-AGQ-VGQ
Aptitudes souhaitées chez les auditeurs internes	Aller à l'essentiel	CPR-AS-ALLER À L'ESSENTIEL
	Va au-delà des connaissances	CPR-AS-AU DELA DES CONNAISSANCES
	Être authentique	CPR-AS-AUTHENTICITÉ
	Être autonome	CPR-AS-AUTO
	Avoir de la vision	CPR-AS-AVOIR DE LA VISION
	Avoir du jugement	CPR-AS-AVOIR DU JUGEMENT
	Avoir un certain scepticisme	CPR-AS-AVOIR UN CERTAIN SCEPTICISME
	Avoir une capacité d'adaptation	CPR-AS-CAPACITÉ D'ADAPTATION RAPIDE

Catégorie	Conception personnelle du rôle	
Questions de recherche ciblées	QR # 1, 3 et 6	
Propriétés	Dimensions	Codes
Aptitudes souhaitées chez les auditeurs internes (suite...)	Avoir la capacité d'aller chercher la collaboration en contexte difficile	CPR-AS-CAPACITÉ D'ALLER CHERCHER LA COLLABORATION MÊME EN CONTEXTE DIFFICILE
	Avoir une capacité d'analyse	CPR-AS-CAPACITÉ D'ANALYSE
	Avoir une capacité d'apprentissage	CPR-AS-CAPACITÉ D'APPRENTISSAGE
	Avoir la capacité de convaincre les autres	CPR-AS-CAPACITÉ DE CONVAINCRE LES AUTRES
	Avoir la capacité de démontrer son appréciation	CPR-AS-CAPACITÉ DE DÉMONTRER SON APPRÉCIATION
	Avoir la capacité de naviguer en zone grise	CPR-AS-CAPACITÉ DE NAVIGUER EN ZONE GRISE
	Être un bon communicateur	CPR-AS-COMM
	Être créatif	CPR-AS-CRÉATIVITÉ
	Être curieux (curiosité intellectuelle)	CPR-AS-CURIO
	Avoir l'esprit critique	CPR-AS-ESPRIT CRITIQUE
	Avoir l'esprit de synthèse	CPR-AS-ESPRIT DE SYNTHÈSE
	Être à l'écoute des gens	CPR-AS-ÊTRE À L'ÉCOUTE DES GENS
	Être un fin négociateur	CPR-AS-ÊTRE UN FIN NÉGOCIATEUR
	Être flexible	CPR-AS-FLEXIBILITÉ
	Avoir des habiletés politiques	CPR-AS-HABILETÉS POLITIQUES
	Inspirer confiance	CPR-AS-INSPIRER CONFIANCE
	Avoir l'instinct du vérificateur	CPR-AS-INSTINCT DU VÉRIFICATEUR
	Aimer le travail non routinier	CPR-AS-NON ROUTINIER
	Être ouvert d'esprit	CPR-AS-OUVERTURE D'ESPRIT
	Avoir un mode de pensée systématique	CPR-AS-PENSÉE SYSTÉMATIQUE
	Être perspicace	CPR-AS-PERSPICACITÉ
	Être pertinent	CPR-AS-PERTINENCE
	Être pédagogue	CPR-AS-PÉDAGOGUE
	Être polyvalent	CPR-AS-POLYVALENCE
	Posséder la connaissance technique de la VOR	CPR-AS-POSSÉDER LA CONNAISSANCE TECHNIQUE DE LA VOR
	Posséder le langage particulier de l'audit interne	CPR-AS-POSSÉDER LE LANGAGE DE L'AI
	Pouvoir lire l'organisation	CPR-AS-POUVOIR LIRE L'ORGANISATION

Catégorie	Conception personnelle du rôle	
Questions de recherche ciblées	QR # 1, 3 et 6	
Propriétés	Dimensions	Codes
Aptitudes souhaitées chez les auditeurs internes (suite...)	Être prudent/avoir de la retenue dans ses propos	CPR-AS-PRUDENCE ET RETENUE DANS SES PROPOS
	Rechercher le défi intellectuel	CPR-AS-RECHERCHE DEFI INTELLECTUEL
	Avoir des capacités relationnelles	CPR-AS-REL
	Avoir du savoir-être	CPR-AS-SAVOIR ÊTRE
	Savoir prendre des décisions	CPR-AS-SAVOIR PRENDRE DÉCISION
	Avoir le souci des détails	CPR-AS-SOUCI-DÉTAILS
	Être stratégique	CPR-AS-STRATÉGIQUE
	Être systématique	CPR-AS-SYSTEMATIQUE
	Être tenace	CPR-AS-TENACE
	Avoir de la vision	CPR-AS-VISON LARGE/PERSPECTIVE LARGE
	Avoir la volonté d'aller au-delà du minimum	CPR-AS-VOLONTÉ D'ALLER AU-DELÀ DU MINIMUM
Attitudes souhaitées chez les auditeurs internes	Travailler avec acharnement	CPR-ATTS-ACHARNEMENT
	Être aidant	CPR-ATTS-AIDE
	Aimer la relation avec le client (audit)	CPR-ATTS-AIME RELATION CLIENT
	Avoir de l'assurance	CPR-ATTS-AVOIR DE L'ASSURANCE
	Avoir de l'intérêt pour la gestion	CPR-ATTS-AVOIR DE L'INTÉRÊT POUR LA GESTION
	Avoir de l'intérêt pour la mission de l'organisation	CPR-ATTS-AVOIR DE L'INTÉRÊT POUR LA MISSION DE L'ORG
	Baser son jugement sur des faits	CPR-ATTS-BASE SON JUGEMENT SUR LES FAITS
	Chercher à comprendre et à valider	CPR-ATTS-CHERCHER À COMPRENDRE ET À VALIDER
	Être collaborateur	CPR-ATTS- COLLABORATRICE
	Être courageux	CPR-ATTS-COURAGE
	Être crédible	CPR-ATTS-CRÉDIBILITÉ
	Être en mode « action »/ « solution »	CPR-ATTS-EN MODE SOLUTION/ACTION
	Être alerte	CPR-ATTS-ÊTRE ALERTE/AUX AGUETS
	Être humble	CPR-ATTS- HUMILITÉ/ADMETTRE SES LIMITES
	Dégager une image professionnelle	CPR-ATTS-IMAGE-PROF
	Être impliqué dans l'organisation	CPR-ATTS-IMPLICATION DANS L'ORGANISATION

Catégorie	Conception personnelle du rôle	
Questions de recherche ciblées	QR # 1, 3 et 6	
Propriétés	Dimensions	Codes
Attitudes souhaitées chez les auditeurs internes (suite...)	Être un leader positif	CPR-ATTS-LEADER-POSITIF
	Être méthodique	CPR-ATTS-MÉTHODIQUE
	Être orienté sur les risques	CPR-ATTS-ORIENTÉ SUR LES RISQUES
	Être patient	CPR-ATTS-PATIENCE
	Être persévérant	CPR-ATTS-PERSÉVÉRANCE
	Être poli	CPR-ATTS-POLITESSE
	Être pragmatique	CPR-ATTS-PRAGMATISME-ACCEPTEZ LES SOLS RÉALISTES OU "STYLE LE PREMIER PAS VERS..."
	Être préventif	CPR-ATTS-PRÉVENTIVE
	Être proactif	CPR-ATTS-PROACT
	Être professionnel	CPR-ATTS-PROFESSIONNALISME
	Sécuriser l'audit	CPR-ATTS-SÉCURISER L'AUDIT
	Surveiller l'audit	CPR-ATTS-SURVEIL
	Aimer le travail d'équipe	CPR-ATTS-TRAV-EQUI
Connaissances souhaitées	Connaître l'Administration du gouvernement du Québec	CPR-CONN-AGQ
	Posséder des compétences techniques spécialisées	CPR-CONN-COMPÉTENCES TECHNIQUES "ORIENTÉES"/SPÉCIALISÉES
	Avoir de la culture générale	CPR-CONN-CULTURE GÉNÉRALE
	Avoir des connaissances en gestion	CPR-CONN-EN GESTION
	Avoir une connaissance fine des mandats d'audit interne	CPR-CONN-FINES DES MANDATS D'AUDIT
	Avoir des connaissances en gestion des ressources humaines	CPR-CONN-GESTION DES HR
	Connaître les normes d'audit	CPR-CONN-NORMES
	Avoir une connaissance profonde de l'organisation	CPR-CONN-ORG-PROF
	Avoir une connaissance superficielle de l'organisation	CPR-CONN-ORG-SUPERF
Formation académique souhaitée chez les auditeurs internes	En administration	CPR-FAS-ADM
	En administration publique	CPR-FAS-ADMINISTRATION PUBLIQUE
	En audit interne	CPR-FAS-AI
	Autre qu'en comptabilité	CPR-FAS-AUTRE-QUE-C
	En comptabilité	CPR-FAS-C
	Complémentarité des expertises	CPR-FAS-COMPLÉMENTARITÉ DES EXPERTISES
	En droit	CPR-FAS-DROIT
	En gestion	CPR-FAS-G

Catégorie	Conception personnelle du rôle	
Questions de recherche ciblées	QR # 1, 3 et 6	
Propriétés	Dimensions	Codes
	En lien avec les opérations de l'organisation	CPR-FAS-OPÉ
	En technologie de l'information	CPR-FAS-TI
Nombre d'années d'expérience minimalement nécessaires	Beaucoup	CPR-NAE-BCP
Niveau d'intervention souhaité	Opérationnel	CPR-NIS-O
	Stratégique	CPR-NIS-S
Opinion générale quant aux défis que doit relever l'audit interne	Manque de ressources	CPR-OGAI-DEFI-MANQUE DE RESSOURCES
	Planifier les heures dans un mandat	CPR-OGAI-DEFI-PLANIFIER LES HEURES DANS UN MANDAT
	Manque de maturité de la profession	CPR-OGAI-DEFI-PROFESSION PAS ENCORE MATURE
	Le recrutement	CPR-OGAI-DEFI-RECRUTEMENT
	La rétention de personnel	CPR-OGAI-DEFI-RETENTION PERSONNEL EN AI
	Le transfert des acquis entre les professionnels	CPR-OGAI-DEFI-TRANSFERT DES ACQUIS
	Assurer l'audit interne dans les réseaux de la santé ou de l'éducation ou dans les petits organismes	CPR-OGAI-DEFI-ASSURER L'AI DANS LES RÉSEAUX ET DANS LES PETITS ORGANISMES/MINISTÈRES
Opinion générale quant aux facteurs clés de succès de l'audit interne	Arriver en même temps qu'un nouveau dirigeant	CPR-OGAI-FCS-ARRIVER AVEC UN NOUVEAU DIRIGEANT
	Avoir de bonnes relations avec les gens	CPR-OGAI-FCS-AVOIR DE BONNES RELATIONS AVEC LES GENS DANS L'ORGANISATION
	Avoir la capacité de démontrer des choses	CPR-OGAI-FCS-CAPACITÉ DE DÉMONTRER DES CHOSES
	Avoir une connaissance fine des risques organisationnels	CPR-OGAI-FCS-CONNAISSANCE FINE DE RISQUES ORGANISATIONNELS
	Être à l'écoute et respectueux des gens	CPR-OGAI-FCS-ÊTRE À L'ÉCOUTE ET RESPECTUEUX DES GENS
	Que la FAI soit une fonction forte dans l'organisation	CPR-OGAI-FCS-FONCTION FORTE DANS L'ORGANISATION
	Bien gérer les attentes et les relations	CPR-OGAI-FCS-GESTION DES ATTENTES ET DES RELATIONS
	Importance d'avoir l'appui du	CPR-OGAI-FCS-IMPORTANCE

Catégorie	Conception personnelle du rôle	
Questions de recherche ciblées	QR # 1, 3 et 6	
Propriétés	Dimensions	Codes
Opinion générale quant aux facteurs clés de succès de l'audit interne (suite...)	conseil d'administration	D'AVOIR L'APPUI DU CONSEIL D'ADM.
	Importance de l'IIA de l'IVIQ et du FRVI (regroupements professionnels en audit interne)	CPR-OGAI-FCS-IMPORTANCE DE L'IIA/IVIQ/FRVI
	Importance de la planification des mandats	CPR-OGAI-FCS-IMPORTANCE DE LA PLANIFICATION DES MANDATS
	Importance de tenir compte de la réalité de l'organisation	CPR-OGAI-FCS-IMPORTANCE DE TENIR EN COMPTE LA RÉALITÉ DE L'ORG (CAPACITÉ/RYTHME/CHANTIERS EN COURS...)
	Importance que les rapports soient pertinents	CPR-OGAI-FCS-IMPORTANCE QUE LES RAPPORTS SONT PERTINENTS
	Importance que les recommandations soient réalistes au regard du contexte	CPR-OGAI-FCS-IMPORTANCE QUE LES REC SOIENT RÉALISTES VS LE CONTEXTE
	Importance d'avoir l'appui du haut dirigeant	CPR-OGAI-FCS-IMPORTANT D' AVOIR L' APPUI DE LA HD
	Importance de répondre aux attentes des gestionnaires et du haut dirigeant	CPR-OGAI-FCS-IMPORTANT DE RÉPONDRE AUX ATTENTES DES GEST/HD
	Indépendance du comité d'audit	CPR-OGAI-FCS-INDÉPENDANCE DU COMITÉ D'AUDIT
	Indépendance de la FAI – fonction du positionnement organisationnel	CPR-OGAI-FCS-INDÉPENDANCE LIÉE AU PFAI
	Avoir un comportement exemplaire à tous les points de vue	CPR-OGAI-FCS-LES AI DOIVENT AVOIR UN COMPORTEMENT EXEMPLAIRE A TOUS POINTS DE VUE
	Faire le marketing de la FAI	CPR-OGAI-FCS-MRK DE LA FONCTION
	Les rapports ne sont pas obligés de « frapper fort »	CPR-OGAI-FCS-PAS OBLIGÉ DE FRAPPER FORT
	Importance d'avoir du pouvoir et de la crédibilité	CPR-OGAI-FCS-PFAI IMPORTANT POUR AVOIR DU POUVOIR/CRÉDIBILITÉ
	Projeter une image crédible	CPR-OGAI-FCS-PROJETER UNE IMAGE CRÉDIBLE
	Projeter une image positive	CPR-OGAI-FCS-PROJETER UNE IMAGE POSITIVE DANS

Catégorie	Conception personnelle du rôle	
Questions de recherche ciblées	QR # 1, 3 et 6	
Propriétés	Dimensions	Codes
Opinion générale quant aux facteurs clés de succès de l'audit interne (suite...)		L' ORG
	Avoir une FAI de qualité – lié à l'indépendance via les niveaux d'intervention	CPR-OGAI-FCS-QUALITE DE L'AI-INDEPENDANCE VS NIVEAUX D'INTERVENTION
	Avoir une grande connaissance de l'organisation	CPR-OGAI-FCS-QUALITÉ DE L'AI-CONNAISSANCE DE L'ORG
	Avoir une FAI de qualité – lié à l'indépendance des auditeurs internes via l'étroitesse des relations	CPR-OGAI-FCS-QUALITÉ DE L'AI-INDEPENDANCE VS RELATIONS ÉTROITES AVEC LES GENS DANS L'ORG.
	Le rapport doit reposer sur des faits	CPR-OGAI-FCS-RAPPORT DOIT REPOSER SUR DES FAITS
	Repose sur le directeur de la FAI	CPR-OGAI-FCS-REPOSE SUR DFAI
	Repose sur la fiabilité des rapports	CPR-OGAI-FCS-REPOSE SUR FIABILITÉ RAPPORT
	Repose sur les relations du directeur de la FAI avec les gens dans l'organisation	CPR-OGAI-FCS-REPOSE SUR LE DFAI-RELATIONS DANS L'ORG
	Repose sur les individus (les auditeurs internes)	CPR-OGAI-FCS-REPOSE SUR LES INDIVIDUS
	Maîtriser les technologies de l'information	CPR-OGAI-FCS-TI INCONTOURNABLE
	Avoir une main de fer dans un gant de velours	CPR-OGAI-FCS-UNE MAIN DE FER DANS UN GANT DE VELOURS
	Avoir de la valeur ajoutée	CPR-OGAI-FCS-VALEUR AJOUTÉE
	Avoir une vision horizontale de l'organisation	CPR-OGAI-FCS-VISION HORIZONTALE DE L'ORG
Opinion générale quant aux menaces à l'audit interne	La Loi d'accès à l'information	CPR-OGAI-MEN-ACCÈS AUX RAPPORTS EN VERTU DE LA LOI D'ACCÈS À L'INFO
	Agir comme le VGQ	CPR-OGAI-MEN-AGIR COMME LE VGQ
	Le comité d'audit ne joue pas son rôle ou ne s'implique pas assez	CPR-OGAI-MEN-CA NE JOUE PAS SON RÔLE/NE S'IMPLIQUE PAS ASSEZ
	Manquer de transparence avec l'audité	CPR-OGAI-MEN-CAS DE SURVIE: ÊTRE TRANSPARENT AVEC L'AUDITÉ
	Ne pas obtenir l'adhésion de l'audité avant de se présenter	CPR-OGAI-MEN-CAS DE SURVIE: OBTENIR

Catégorie	Conception personnelle du rôle	
Questions de recherche ciblées	QR # 1, 3 et 6	
Propriétés	Dimensions	Codes
Opinion générale quant aux menaces à l'audit interne (suite...)	devant le haut dirigeant ou le comité d'audit	ADHÉSION DE L'AUDITÉ AVANT DE SE PRÉSENTER DEVANT LE HD ET/OU CA
	La centralisation totale des FAI de l'Administration gouvernementale québécoise vers un organisme central	CPR-OGAI-MEN-CENTRALISATION TOTALE DE LA FAI VERS UN ORGANISME CENTRAL
	Un changement dans la mission de l'organisation	CPR-OGAI-MEN-CHANGEMENT DANS LA MISSION DE L'ORG
	Conséquences négatives provoquées par une action ou un rapport antérieur	CPR-OGAI-MEN-CONSÉQUENCE NÉGATIVE À CAUSE DU PASSÉ
	La FAI ne relève pas d'un organisme central	CPR-OGAI-MEN-DEVRAIT RELEVÉ D'UN ORGANISME CENTRAL EXTERNE À L'ORG
	Déranger l'audit	CPR-OGAI-MEN-DÉRANGE L'AUDITÉ
	Nomination politique du directeur de la FAI	CPR-OGAI-MEN-DFAI NOMINATION POLITIQUE
	Être perçu comme une menace	CPR-OGAI-MEN-ÊTRE PERÇU COMME UNE MENACE
	Isolement physique de la FAI	CPR-OGAI-MEN-FAI ISOLÉE/COUPÉE PHYSIQUEMENT DE L'ORG
	La FAI n'est là que pour être conforme aux lois et aux règlements	CPR-OGAI-MEN-FAI LÀ JUSTE POUR ÊTRE CONFORME AUX LOIS/NORMES
	La FAI n'est pas assez indépendante	CPR-OGAI-MEN-FAI PAS ASSEZ INDÉPENDANT
	La FAI est utilisée pour tableter un gestionnaire	CPR-OGAI-MEN-FAI UTILISÉE POUR TABLETER UN GESTIONNAIRE
	La FAI, le VGQ et le CFQ ne se parlent pas assez	CPR-OGAI-MEN-FAI/VGQ/CONTRÔLEUR NE SE PARLENT PAS ASSEZ/PAS DE COORDINATION DE LEURS TRAVAUX
	Faiblesse des FAI dans l'ensemble de l'Administration du gouvernement du Québec	CPR-OGAI-MEN-FAIBLE DANS L'ENSEMBLE DE L'AGQ SAUF EXCEPTION
	Impossibilité de doter les postes des départs à la retraite	CPR-OGAI-MEN-IMPOSSIBLE DE DOTER LES POSTES CAR RETRAITÉS VIDENT LEUR BANQUE DE

Catégorie	Conception personnelle du rôle	
Questions de recherche ciblées	QR # 1, 3 et 6	
Propriétés	Dimensions	Codes
Opinion générale quant aux menaces à l'audit interne (suite...)		CONGÉ/PARTICULIER À L'AGQ
	Impossibilité de maîtriser parfaitement son domaine d'expertise	CPR-OGAI-MEN-IMPOSSIBLE DE MAITRISER À 100% SON DOMAINE D'EXPERTISE
	Le FRVI est menacé par le SCT	CPR-OGAI-MEN-LE FRVI EST MENACÉ PAR LE SCT
	Manque d'indépendance du comité d'audit	CPR-OGAI-MEN-MANQUE D'INDÉPENDANCE DU COMITÉ D'AUDIT
	Manque de connaissance des auditeurs interne	CPR-OGAI-MEN-MANQUE DE FORMATION/DE CONNAISSANCES
	Manque de ressources comparativement à la taille de l'organisation	CPR-OGAI-MEN-MANQUE DE RESSOURCES VS LA TAILLE DE L'ORG
	Manque de structure dans les dossiers d'audit interne	CPR-OGAI-MEN-MANQUE DE STRUCTURE DANS LES DOSSIERS/PAS DE DOSSIER PERMANENT
	Manque de supervision des auditeurs internes	CPR-OGAI-MEN-MANQUE DE SUPERVISION DES AUDITEURS INTERNES
	Manque d'écoute des audités	CPR-OGAI-MEN-NE PAS ÉCOUTER LES GENS/L'AUDITÉ
	Avoir eu un poste antérieur dans les opérations	CPR-OGAI-MEN-PANT OPÉRATIONNEL NUISIBLE POUR PROGRESSION EN AI
	Avoir seulement un pouvoir de recommandation	CPR-OGAI-MEN-PAS DE POUVOIR (OU POUVOIR DE RECOMMANDATION SEULEMENT)
	Produire un mauvais rapport ou un rapport moins pertinent	CPR-OGAI-MEN-PRODUIRE UN MAUVAIS RAPPORT/RAPPORT MOINS PERTINENT
	Produire un rapport d'audit seulement négatif	CPR-OGAI-MEN-PRODUIRE UN RAPPORT NÉGATIF SEULEMENT
	Le signal incertain provenant du SCT à l'égard de la FAI	CPR-OGAI-MEN-SIGNAL INCERTAIN DE LA PART DU SCT QUANT AUX SERVICES PARTAGÉS
	Survie des FAI dans l'Administration gouvernementale québécoise mise en doute	CPR-OGAI-MEN-SURVIE DE LA FAI DANS L'AGQ MISE EN DOUTE
	Syndicalisation des auditeurs	CPR-OGAI-MEN-

Catégorie	Conception personnelle du rôle	
Questions de recherche ciblées	QR # 1, 3 et 6	
Propriétés	Dimensions	Codes
Opinion générale quant aux menaces à l'audit interne (suite...)	internes	SYNDICALISATION DE LA FONCTION
	Syndicalisation des auditeurs internes liée à la diminution de l'indépendance	CPR-OGAI-MEN-SYNDICALISATION VS INDÉPENDANCE DE LA FAI
	La FAI sert de tablette aux incompetents de la fonction publique	CPR-OGAI-MEN-TABLETTE/AI INCOMPÉTENTS
	Tenir son bout face aux hauts dirigeants	CPR-OGAI-MEN-TENIR SON BOUT FACE AUX VP/SM
	Un auditeur interne qui se sert de sa fonction pour avoir une promotion au sein de l'organisation	CPR-OGAI-MEN-UN AI QUI SE SERT DE SA FONCTION POUR PASSER CADRE
	Un auditeur interne sans savoir être/arrogant ou « baveux »	CPR-OGAI-MEN-UN AUDITEUR INTERNE SANS SAVOIR-ÊTRE/ARROGANT/BAVEUX
	Utilisation des mandats ad hoc pour empêcher la réalisation de la planification annuelle	CPR-OGAI-MEN-UTILISATION DES AD HOC POUR EMPÊCHER LA FAI DE RÉALISER LA PLANIF
	Suivi décevant du rapport du VGQ concernant la FAI	CPR-OGAI-MEN-VGQ: SUIVI DU RAPPORT SUR LA FAI DÉCEVANT À PLUSIEURS NIVEAUX
	Vulnérabilité face au comité d'audit	CPR-OGAI-MEN-VULNÉRABLE FACE AU COMITÉ D'AUDIT
	Vulnérabilité face au SCT et face aux organismes centraux	CPR-OGAI-MEN-VULNÉRABLE FACE AU SCT/ORGANISMES CENTRAUX
	Vulnérabilité face au haut dirigeant	CPR-OGAI-MEN-VULNÉRABLE FACE À LA HD
	Vulnérabilité face au directeur de la FAI	CPR-OGAI-MEN-VULNÉRABLE VS LE DFAI
Opinion générale quant aux objectifs de l'audit interne	Améliorer la gouvernance	CPR-OGAI-OBJ-AMÉLIORER LA GOUVERNANCE
	Analyser les processus en profondeur	CPR-OGAI-OBJ-ANALYSE EN PROFONDEUR DES PROCESSUS
	Analyser les risques	CPR-OGAI-OBJ-ANALYSE LES RISQUES
	Assurer la conformité	CPR-OGAI-OBJ-ASSURER LA CONFORMITÉ
	Augmenter la performance	CPR-OGAI-OBJ-AUGMENTER

Catégorie	Conception personnelle du rôle	
Questions de recherche ciblées	QR # 1, 3 et 6	
Propriétés	Dimensions	Codes
Opinion générale quant aux objectifs de l'audit interne (suite...)	organisationnelle	LA PERFORMANCE ORGANISATIONNELLE
	Contrôler les opérations	CPR-OGAI-OBJ-CONTRÔLE DES OPÉRATIONS
	Critiquer la gestion	CPR-OGAI-OBJ-CRITIQUE-GESTION
	Faire partie de l'équipe de direction	CPR-OGAI-OBJ-FAIT PARTIE DE L'ÉQUIPE DE DIRECTION
	Fonction de contrôle organisationnelle	CPR-OGAI-OBJ-FONCTION DE CONTRÔLE ORGANISATIONNEL
	Donner l'heure juste	CPR-OGAI-OBJ-HEURE JUSTE
	Montrer l'effort fait par les gestionnaires	CPR-OGAI-OBJ-MONTRER L'EFFORT FAIT PAR LES GEST POUR CONTRÔLER
	Ne vise pas les personnes	CPR-OGAI-OBJ-NE VISE PAS LES PERSONNES
	Pas un rôle décisionnel	CPR-OGAI-OBJ-PAS UN RÔLE DÉCISIONNEL
	Pas une police	CPR-OGAI-OBJ-PAS UNE POLICE
	Produire en priorité des rapports qui comprennent une opinion (avec assurance)	CPR-OGAI-OBJ-PRIORITAIRE: PRODUIRE DES RAPPORTS AVEC ASSURANCE
	Protéger le citoyen	CPR-OGAI-OBJ-PRO CIT
	Protéger le gestionnaire	CPR-OGAI-OBJ-PRO GEST
	Protéger le haut dirigeant	CPR-OGAI-OBJ-PRO HD
	Protéger le haut dirigeant contre le conseil d'administration	CPR-OGAI-OBJ-PRO HD CONTRE LE CONSEIL D'ADMINISTRATION
	Protéger l'organisation	CPR-OGAI-OBJ-PRO ORG
	Protéger l'organisation et le haut dirigeant contre le VGQ, le CFQ ou une commission parlementaire	CPR-OGAI-OBJ-PRO ORG ET HD CONTRE LE VGQ/CTQ/COMM PARLEMENTAIRE
	Servir le comité d'audit	CPR-OGAI-OBJ-SER CA
	Servir le citoyen	CPR-OGAI-OBJ-SER CIT
	Servir le citoyen en assurant la saine gestion des fonds publics	CPR-OGAI-OBJ-SER CIT-VISE LA SAINE GESTION DES FONDS PUBLICS
	Servir le gestionnaire	CPR-OGAI-OBJ-SER GEST
	Servir le haut dirigeant	CPR-OGAI-OBJ-SER HD
	Servir l'organisation	CPR-OGAI-OBJ-SER ORG

Catégorie	Conception personnelle du rôle	
Questions de recherche ciblées	QR # 1, 3 et 6	
Propriétés	Dimensions	Codes
Opinion générale quant aux objectifs de l'audit interne (suite...)	Servir l'organisation parce qu'il y a des problèmes	CPR-OGAI-OBJ-SER ORG-NÉCESSAIRE CAR PRÉSENCE DE PROBLÈME
	Servir l'organisation là où l'argent est dépensé	CPR-OGAI-OBJ-SER ORG-NÉCESSAIRE OÙ L'ARGENT EST DÉPENSÉ
	Être une sentinelle dans l'organisation	CPR-OGAI-OBJ-UNE SENTINELLE DANS L'ORGANISATION
Opinion générale quant aux opportunités de l'audit interne	Changement de cadre normatif	CPR-OGAI-OPP-CHANGEMENT CADRE NORMATIF
	Changement de la nature d'une organisation	CPR-OGAI-OPP-CHANGEMENT DE MIN VERS AGENCE
	Contexte budgétaire difficile	CPR-OGAI-OPP-CONTEXTE BUDGÉTAIRE DIFFICILE
	Rapport du VGQ quant à l'état de l'audit interne	CPR-OGAI-OPP-RAPPORT CRITIQUE DU VGQ VS L' AI
Opinion générale quant aux raisons qui rendent le travail difficile	Exige une grande compréhension de l'organisation	CPR-OGAI-TRAVAIL DIFFICILE-DEMANDE UNE COMPRÉHENSION FINE DE L' ORG.
	Difficile d'être un auditeur interne	CPR-OGAI-TRAVAIL DIFFICILE-DIFFICILE D'ÊTRE UN AI
	Il faut choisir ses combats	CPR-OGAI-TRAVAIL DIFFICILE-DOIT CHOISIR SES COMBATS
	Interventions sont délicates	CPR-OGAI-TRAVAIL DIFFICILE-INTERVENTIONS DÉLICATES
	Les deux mensonges en audit interne	CPR-OGAI-TRAVAIL DIFFICILE-LES DEUX MENSONGES EN AUDIT
	Les mal-aimés	CPR-OGAI-TRAVAIL DIFFICILE-LES MAL-AIMÉS
	Tu ne fais pas ça toute ta carrière	CPR-OGAI-TRAVAIL DIFFICILE-PAS TOUTE SA CARRIÈRE
	Responsabilité ingrate	CPR-OGAI-TRAVAIL DIFFICILE-RESPONSABILITÉ INGRATE
	Travail souffrant	CPR-OGAI-TRAVAIL DIFFICILE-SOUFFRANCE DANS LES FAI
	Tu l'as ou tu ne l'as pas	CPR-OGAI-TRAVAIL DIFFICILE-TU L'AS OU TU NE L'AS PAS

Catégorie	Conception personnelle du rôle	
Questions de recherche ciblées	QR # 1, 3 et 6	
Propriétés	Dimensions	Codes
Perception des auditeurs internes face au comité d'audit	Attentif	CPR-PCA-ATTENTIF
	Challenge l'audité	CPR-PCA-CHALLENGE L'AUDITÉ
	Confiance	CPR-PCA-CONFIANCE
	Confusion quant à la nature de l'audit interne	CPR-PCA-CONFUSION-NATURE DE L'AI
	Confusion quant à la nature du comité d'audit	CPR-PCA-CONFUSION-NATURE DU COMITÉ D'AUDIT
	Doit rendre des comptes au conseil d'administration	CPR-PCA-DOIVENT RENDRE DES COMPTES AU CONSEIL D'ADM.
	Hypocrisie des MCA	CPR-PCA-HYPOCRISIE DES MCA
	Relations informelles	CPR-PCA-INFORMEL
	Les MCA ne sont pas satisfaits du travail de la FAI	CPR-PCA-INSATISFAIT DU TRAVAIL DE LA FAI
	Les MCA sont intéressés au travail de la FAI	CPR-PCA-INTÉRESSÉS AUX TRAVAUX DE LA FAI
	Joue son rôle	CPR-PCA-JOUE SON RÔLE
	Les MCA manquent de compétence	CPR-PCA-MANQUE DE COMPÉTENCE
	Membres alertes	CPR-PCA-MEMBRES ALERTES
	Membres compétents	CPR-PCA-MEMBRES COMPÉTENTS
	Membres externes manquent de connaissances de l'organisation	CPR-PCA-MEMBRES EXTERNES MANQUENT CONNAISSANCES DE L'ORG
	Membres internes forcés d'y siéger	CPR-PCA-MEMBRES INTERNES FORCÉS D' Y SIÉGER
	Membres pas préparés	CPR-PCA-MEMBRES NON PRÉPARÉ MÊME SI DOC ENVOYÉ À L'AVANCE
	Membres préparés	CPR-PCA-MEMBRES PRÉPARÉ AUX RÉUNIONS
	Menace externe	CPR-PCA-MENACE-DU MONDE DE L'EXTÉRIEUR
	Menace pour le HD	CPR-PCA-MENACE POUR LE HD
	N'a aucun impact sur les opérations	CPR-PCA-N'A AUCUN IMPACT SUR LES OPÉRATIONS
	N'a pas de pouvoir	CPR-PCA-N'A PAS DE POUVOIR
	N'utilisait pas l'audit interne	CPR-PCA-N'UTILISAIT PAS L'AUDIT INTERNE
	Ne joue pas son rôle	CPR-PCA-NE JOUE PAS SON RÔLE

Catégorie	Conception personnelle du rôle	
Questions de recherche ciblées	QR # 1, 3 et 6	
Propriétés	Dimensions	Codes
Perception des auditeurs internes face au comité d’audit (suite...)	Membres ne veulent pas se mêler des opérations	CPR-PCA-NE VEULENT PAS SE MÊLER DE L'EXECUTIF
	Pas assez indépendant	CPR-PCA-PAS ASSEZ INDÉPENDANT
	Pas à maturité	CPR-PCA-PAS À MATURITÉ
	Intéressés par les mandats de la FAI	CPR-PCA-PAS INTÉRESSÉ PAR LES MANDATS DE LA FAI
	Pas la place du professionnel de la FAI mais plutôt celle du directeur	CPR-PCA-PAS LA PLACE DU PROFESSIONNEL MAIS CELLE DU DFAI OU CHEF D'ÉQUIPE
	Pas stressant	CPR-PCA-PAS STRESSANT
	Pas une place pour régler ses comptes	CPR-PCA-PAS UNE PLACE POUR RÉGLER SES COMPTES
	Membres préoccupés par les recommandations sensibles	CPR-PCA-PRÉOCC PAR REC SENSIBLE
	Membres préoccupés par le plan d’action de l’audité	CPR-PCA-PRÉOCCUPÉ PAR LE PLAN D'ACTION DE L'AUDITÉ
	Membres préoccupés par l’indépendance du DFAI	CPR-PCA-PRÉOCCUPÉS PAR L'INDÉPENDANCE DU DFAI
	Membres préoccupés par la gestion des risques	CPR-PCA-PRÉOCCUPÉS PAR LA GESTION DES RISQUES
	Protège l’organisation	CPR-PCA-PROTEC-ORG
	Opinion quant aux relations entre les MCA	CPR-PCA-RELATIONS ENTRE LES MEMBRES DU COMITÉ
	Rôle du conseil d’administration versus le HD	CPR-PCA-ROLE CONSEIL AUPRÈS DU HD
	Doit assurer une saine gouvernance	CPR-PCA-ROLE D'ASSURER UNE SAINTE GOUVERNANCE
	Doit assurer la saine gestion des fonds publics	CPR-PCA-ROLE DE S'ASSURER DE LA SAINTE GESTION DES FONDS PUBLICS
	Il faut s’attacher avec l’audité avant de passer au comité d’audit	CPR-PCA-S'ATTACHER/S'ENTENDRE AVEC L'AUDITÉ AVANT DE PASSER AU CA
	Sont satisfait du travail de la FAI	CPR-PCA-SEMBLENT SATISFAITS DU TRAVAIL EFFECTUÉ
	Stressant	CPR-PCA-STRESSANT
	Surveillance de la HD	CPR-PCA-SURV
	Devrait évaluer le DFAI	CPR-PCA-TROUVE QUE LE CA DEVRAIT ÉVALUER LA DFAI
	Membres veulent comprendre	CPR-PCA-VEULENT COMPRENDRE

Catégorie	Conception personnelle du rôle	
Questions de recherche ciblées	QR # 1, 3 et 6	
Propriétés	Dimensions	Codes
Perception des auditeurs internes face au comité d’audit (suite...)	Comité d’audit vs le comité de direction (CODIR)	CPR-PCA-VS CODIR
	Amélioration de la perception	CPR-PGO-AMÉLIORATION DE LA PERCEPTION
	Brasse seulement du papier (inutile pour les opérations)	CPR-PGO-BRASSE SEULEMENT DU PAPIER-INUTILE POUR LES OPÉRATIONS
Perception des auditeurs internes face à leur réputation dans l’organisation	Confusion entre l’audit interne et les autres formes d’audit	CPR-PGO-CONFU-AI-AUTRES FORMES DE VÉRIFICATION
	Confusion entre l’audit interne et l’évaluation de programmes	CPR-PGO-CONFU-AI-EP
	Confusion entre l’audit interne et le VGQ	CPR-PGO-CONFU-AI-VGQ
	Confusion sur la nature de l’audit interne	CPR-PGO-CONFUSION-NATURE DE L'AI
	Connaissent bien la FAI	CPR-PGO-CONNAISSENT BIEN LA FAI
	Conséquences négatives venant du passé	CPR-PGO-CONSÉQUENCE NÉGATIVE VENANT DU PASSÉ
	Contents de nous voir	CPR-PGO-CONTENTS DE NOUS VOIR
	Auditeurs internes crédibles à cause d’un poste antérieur dans les opérations	CPR-PGO-CRÉDIBLE CAR PANT DANS LES OPÉRATIONS
	Directeur de la FAI crédible	CPR-PGO-DFAI CRÉDIBLE
	Directeur de la FAI pas aimé	CPR-PGO-DFAI PAS AIMÉ DE TOUS
	Directeur de la FAI pas menaçant	CPR-PGO-DFAI PAS MENAÇANT/PERSONNE FACILE/D'ARRANGEMENT
	Évolution de la FAI de menace à collaborateur	CPR-PGO-ÉVOLUTION DE MENACE À COLLABORATEUR
	FAI perçue comme aidante	CPR-PGO-FAI PERÇUE COMME AIDANTE
	FAI respectée et crédible	CPR-PGO-FAI RESPECTÉE/CRÉDIBLE
	FAI stressante car donne une évaluation de la performance de gestion	CPR-PGO-FAI STRESSANTE CAR DONNE UN BULLETIN/MESURE DE PERFORMANCE
	Dépend du type de mandat	CPR-PGO-INFLUENCE DU TYPE DE MANDAT
	Insatisfaits	CPR-PGO-INSATISFAIT FACE À LA FAI
	FAI est perçue comme un aidant/accompagnateur	CPR-PGO-LA FAI EST LÀ POUR LES AIDER/ACCOMPAGNER

Catégorie	Conception personnelle du rôle	
Questions de recherche ciblées	QR # 1, 3 et 6	
Propriétés	Dimensions	Codes
Perception des auditeurs internes face à leur réputation dans l'organisation (suite...)	FAI ne les aide pas assez	CPR-PGO-LA FAI NE LES AIDE PAS ASSEZ
	Tu ne travailles pas à la FAI volontairement (c'est une tablette)	CPR-PGO-LA FVI: TU NE VAS PAS LÀ VOLONTAIREMENT
	La FAI est une menace	CPR-PGO-MENACE
	La FAI dérange les gens	CPR-PGO-ON DÉRANGE LES GENS DANS L'ORGANISATION
	La FAI est une opportunité	CPR-PGO-OPPORTUNITÉ
	Pas content de nous voir	CPR-PGO-PAS CONTENTS DE NOUS VOIR
	La FAI a perdue de la crédibilité	CPR-PGO-PERTE DE CRÉDIBILITÉ
	La FAI est une police	CPR-PGO-POLICE
	Satisfaits de la FAI	CPR-PGO-SATISFAITS DE LA FAI
	La FAI met de la pression	CPR-PGO-SOUS PRESSION
	La FAI est un mal nécessaire	CPR-PGO-UN MAL NÉCESSAIRE
Perception des auditeurs internes face au haut dirigeant de l'organisation	Confusion quant à la nature de l'audit interne	CPR-PHD-CONFUSION-NATURE DE L'AI
	Confusion quant à la nature du comité d'audit	CPR-PHD-CONFUSION-NATURE DU COMITÉ D'AUDIT
	Semble content du travail de la FAI	CPR-PHD-CONTENT DU TRAVAIL DE LA FAI
	La FAI devient menaçante avec le temps	CPR-PHD-LA FAI DEVIENT MENAÇANTE AVEC LE TEMPS
	La FAI est un mal nécessaire	CPR-PHD-LA FAI EST UN MAL NÉCESSAIRE
	La FAI est une menace, car elle est au service du comité d'audit	CPR-PHD-PERÇOIT LA FAI COMME UNE MENACE CAR AU SERVICE DU CA
Relations avec les audités	Climat hostile	CPR-RA-CLIMAT HOSTILE
	Collaboration	CPR-RA-COLLABORATION
	Collaboration, car le HD appuie la FAI	CPR-RA-COLLABORATION-LIEN AVEC APPUI DE LA HD
	Collaboration, car il y a un lien de confiance	CPR-RA-COLLABORATION-LIEN AVEC CONFIANCE
	Collaboration, car il y a eu un changement de personnel chez l'audité	CPR-RA-COLLABORATION-LIEN AVEC UN CHANGEMENT DE PERSONNEL CHEZ L'AUDITÉ
	La compréhension du rapport aide à son adhésion	CPR-RA-COMPRÉHENSION DU RAPPORT AIDE À L'ADHÉSION
	Confiance	CPR-RA-CONFIANCE
	Confidence	CPR-RA-CONFIDENCE DE

Catégorie	Conception personnelle du rôle	
Questions de recherche ciblées	QR # 1, 3 et 6	
Propriétés	Dimensions	Codes
Relations avec les audités (suite...)		L'AUDITÉ
	Cordial	CPR-RA-CORDIAL
	Dépend de l'opinion qu'a l'audité à propos de l'auditeur	CPR-RA-DÉPEND DE L'OPINION DE L'AUDITÉ VS L'AUDITEUR
	Distance	CPR-RA-DISTANCE
	Échange bilatéral	CPR-RA-ECHANGE BILATERAL
	Formel	CPR-RA-FORMEL
	Gagnant gagnant	CPR-RA-GAGNANT-GAGNANT
	Informel	CPR-RA-INFORMEL
	Méfiance	CPR-RA-MÉFIANCE
	Moins collaborateur	CPR-RA-MOINS COLLABORATEUR
	Préfère le contact direct	CPR-RA-PRÉFÈRE LE CONTACT DIRECT/EN PERSONNE
	Satisfait	CPR-RA-SATISFAIT
	Tendu	CPR-RA-TENDU
	Tendu si anciens du VGQ	CPR-RA-TENDU-AVEC ANCIENS DU VGQ
	Tendu (demande à voir les cartables)	CPR-RA-TENDU-DEMANDE A VOIR LES CARTABLES D'AUDIT INTERNE
	Veulent avoir une note parfaite	CPR-RA-VEULENT AVOIR UNE NOTE PARFAITE
	Veulent bien faire	CPR-RA-VEULENT BIEN FAIRE
Relations avec les membres du comité d'audit	Agressivité	CPR-RCA-AGRESSIFS
	Aucune relation	CPR-RCA-AUCUNE
	L'avis des MCA est important	CPR-RCA-AVIS DES MCA IMPORTANT POUR LE RÉPONDANT
	Confiance	CPR-RCA-CONFIANCE
	Confort	CPR-RCA-CONFORT
	Informel	CPR-RCA-INFORMEL
	Malaise	CPR-RCA-MALAISE
	Méfiance	CPR-RCA-MEFIANCE
	Prennent connaissance des rapports	CPR-RCA-PRENNENT CONNAISSANCE DES RAPPORTS
	Aucune rencontre	CPR-RCA-RENC-AUCUNE
	Rencontre souvent	CPR-RCA-RENC-SOUVENT
	Rencontre peu	CPR-RCA-RENC-PEU
	Rencontre formelle seulement	CPR-RCA-RENC-SEULEMENT LORS DES

Catégorie	Conception personnelle du rôle	
Questions de recherche ciblées	QR # 1, 3 et 6	
Propriétés	Dimensions	Codes
		RÉUNIONS FORMELLES
	Soutien ressenti	CPR-RCA-SOUTIEN
	Belle expérience	CPR-RCA-UNE BELLE EXPÉRIENCE
	Veulent comprendre	CPR-RCA-VEULENT COMPRENDRE
Relations entre le directeur de la FAI et les professionnels de la FAI	Complicité mutuelle	CPR-RDFAI-COMPLICITÉ MUTUELLE
	Confiance	CPR-RDFAI-CONFIANCE
	Cordial	CPR-RDFAI-CORDIAL
	Déception	CPR-RDFAI-DÉCEPTION
	Méfiance	CPR-RDFAI-MEFIANCE
	Le professionnel ne se sent pas considéré	CPR-RDFAI-NE SE SENT PAS CONSIDÉRÉ/PAS CONSULTÉ
	Respectueux	CPR-RDFAI-RESPECTUEUX
	Satisfaction	CPR-RDFAI-SATISFACTION À L'ÉGARD DU TRAVAIL
Relations avec le HD	Soutien ressenti	CPR-RDFAI-SOUTIEN
	Beaucoup de confiance	CPR-RHD-CONF-BCP
	Peu de confiance	CPR-RHD-CONF-PEU
	Formel	CPR-RHD-FORMEL
	Froid	CPR-RHD-FROID
	Informel	CPR-RHD-INFORMEL
	Ne ressens pas le soutien du HD	CPR-RHD-LE RÉPONDANT NE SE SENT PAS SOUTENU PAR LE HD
	Prends connaissance des rapports	CPR-RHD-PREND CONNAISSANCE DES RAPPORTS
	Peu de rencontres	CPR-RHD-RENC-PEU
	Rencontres fréquentes	CPR-RHD-RENC-SOUVENT
	Rencontre le HD avant le comité d'audit	CPR-RHD-RENCONTRE AVANT D'ALLER AU COMITÉ D'AUDIT
	HD solidaire avec la FAI face aux gestionnaires	CPR-RHD-SOLIDAIRES AVEC L'AI FACE À SES GESTIONNAIRES
	Va bien, car nouveau HD (FAI pas encore menaçante)	CPR-RHD-VA BIEN CAR NOUVEAU/PAS ENCORE MENAÇANT
Source du faible sentiment d'utilité ressenti	Réalisation d'un audit financier	CPR-SFASU-AFIN
	Censure dans le rapport	CPR-SFASU-CENSURE DANS LE RAPPORT
	Formation initiale	CPR-SFASU-DURANT LA FORMATION À L'ARRIVÉE DANS LA FAI
	FAI pas assez utilisée	CPR-SFASU-FAI PAS ASSEZ UTILISÉE

Catégorie	Conception personnelle du rôle	
Questions de recherche ciblées	QR # 1, 3 et 6	
Propriétés	Dimensions	Codes
Source du faible sentiment d'utilité ressenti (suite...)	FAI pas respectée	CPR-SFASU-FAI PAS CONSIDÉRÉE/PAS RESPECTÉE
	Frustration à l'égard de ses collègues	CPR-SFASU-FRUSTRATION À L'ÉGARD DE SES COLLEGUES
	Frustration, car vit (ou à vécu) des bâtons dans les roues	CPR-SFASU-FRUSTRATION/BÂTONS DANS LES ROUES
	Impression de tourner en rond dans les réunions	CPR-SFASU-IMPRESSIION DE TOURNER EN ROND LORS DES RÉUNIONS/RENCONTRES
	L'audité ne considère pas les recommandations de la FAI	CPR-SFASU-L'AUDITÉ NE TIEN PAS COMPTE DES REC
	L'organisation n'est pas prête	CPR-SFASU-L'ORG PAS PRÊTE À RECEVOIR LES REC/PAS DE TERRE D'ACCEUIL
	Mandat mal mené et/ou résultats décevants	CPR-SFASU-MANDAT MAL MENÉ/RÉSULTATS DÉCEVANTS
	Mandat tableté	CPR-SFASU-MANDAT TABLETÉ
	Mandats juste pour se tenir actif	CPR-SFASU-MANDATS JUSTE POUR SE TENIR ACTIF
	Manque d'évolution de la FAI	CPR-SFASU-MANQUE D'ÉVOLUTION DE LA FAI
	Manque de reconnaissance	CPR-SFASU-MANQUE DE RECONNAISSANCE
	Manque de respect	CPR-SFASU-MANQUE DE RESPECT
	Ne rien faire	CPR-SFASU-NE FAISAIT RIEN (OU PEU)
	Ne se sent pas bien utilisé au regard de ses compétences	CPR-SFASU-NE SE SENT PAS BIEN UTILISÉ VS SES COMPÉTENCES
	Ne voulait pas être un auditeur interne	CPR-SFASU-NE VOULAIT PAS ÊTRE UN AI
	Pas appuyé par le HD ou le CA	CPR-SFASU-PAS APPUYÉ PAR LA HD ET/OU MCA
	Ne travaille pas directement dans son expertise particulière	CPR-SFASU-PAS DIRECT DANS SON EXPERTISE
	Pas opérationnel	CPR-SFASU-PAS OPÉRATIONNEL
	Pas trouvé de lacunes significatives	CPR-SFASU-PAS TROUVÉ DE LACUNES SIG
	Plus de coûts que de bénéfices	CPR-SFASU-PLUS DE COUTS QUE DE BÉNÉFICES
	Réalisation de l'audit du RAG	CPR-SFASU-RAG

Catégorie	Conception personnelle du rôle	
Questions de recherche ciblées	QR # 1, 3 et 6	
Propriétés	Dimensions	Codes
Source du faible sentiment d'utilité ressenti (suite...)	Pas de résultats concrets immédiats	CPR-SFASU-RÉSULTATS PAS CONCRET DANS L'IMMÉDIAT
	Le répondant s'est fait « ramasser » par un membre du comité d'audit	CPR-SFASU-S'EST FAIT RAMASSER PAR UN MCA
	Sentiment de manquer de compétence ou d'expérience	CPR-SFASU-SENTIMENT DE MANQUE COMPÉTENCE OU EXPÉRIENCE
	Sentiment que les audités ne veulent pas se faire auditer	CPR-SFASU-SENTIMENT QUE LES AUDITÉS NE VEULENT PAS SE FAIRE AUDITER
	Travailler sur des mandats sans valeur ajoutée	CPR-SFASU-TRAVAILLER SUR DES MANDATS SANS VALEUR AJOUTEE
	Trop de directeurs de FAI en peu de temps/pas le temps de créer le lien de confiance	CPR-SFASU-TROP DE DFAI DIFFÉRENTS/PAS DE LIEN DE CONFIANCE
Source du fort sentiment d'utilité ressenti	Aider ses collègues	CPR-SFOSU-AIDE SES COLLÈGUES
	Aider le ministre ou le HD dans un dossier « chaud »	CPR-SFOSU-AIDER MINISTRE ET SM DANS DOSSIER PUBLICS CHAUDS
	Appréciation clairement signifiée par un ou des membres du comité d'audit	CPR-SFOSU-APPRÉCIATION CLAIRE DES MCA (OU UN SEUL)
	Appréciation clairement signifiée par le directeur de la FAI	CPR-SFOSU-APPRÉCIATION CLAIRE DU DFAI
	Avoir donné l'heure juste	CPR-SFOSU-AVOIR L'IMPRESSION D'AVOIR DONNÉ L'HEURE JUSTE
	Être un conseiller et non un policier	CPR-SFOSU-CONSEILLER ET NON-POLICIER
	Directeur de la FAI hautement considéré	CPR-SFOSU-DFAI HAUTEMENT CONSIDÉRÉ
	Directeur de la FAU lui fait confiance	CPR-SFOSU-DFAI LUI FAIT CONFIANCE
	Avoir produit un dossier conforme aux normes d'audit	CPR-SFOSU-DOSSIER APPUYÉ SOLIDEMENT ET CONFORME AUX NORMES
	L'esprit d'équipe entre les auditeurs	CPR-SFOSU-ESPRIT D'ÉQUIPE/COLLÉGIALITÉ ENTRE LES AUDITEURS INTERNES
	Être en demande dans l'organisation	CPR-SFOSU-ÊTRE EN DEMANDE DANS L'ORGANISATION
	Être une référence pour ses collègues	CPR-SFOSU-ÊTRE UNE RÉFÉRENCE POUR SES COLLEGUES

Catégorie	Conception personnelle du rôle	
Questions de recherche ciblées	QR # 1, 3 et 6	
Propriétés	Dimensions	Codes
Source du fort sentiment d'utilité ressenti (suite...)	Sentir le fort impact de la FAI sur les audités	CPR-SFOSU-FORT IMPACT DE LA FAI SUR LES AUDITÉS (NOTION D'ÉVALUATION DE LEUR PERF)
	Être impliqué dans un mandat	CPR-SFOSU-IMPLIQUÉ DANS UN MANDAT
	Avoir des liens étroits avec la haute direction	CPR-SFOSU-LIENS ÉTROITS AVEC LA HD
	Avoir des liens étroits avec le comité d'audit	CPR-SFOSU-LIENS ÉTROITS AVEC LE COMITÉ D'AUDIT
	Réaliser des mandats utiles pour l'organisation	CPR-SFOSU-MANDATS UTILES POUR L'ORGANISATION
	Avoir le sentiment d'avoir aidé les gens aux opérations	CPR-SFOSU-SENTIMENT D'AVOIR AIDÉ LES GENS AUX OPÉRATIONS
	Se sentir compétent	CPR-SFOSU-SENTIMENT DE COMPÉTENCE DANS SON TRAVAIL
	Avoir le sentiment du devoir accompli	CPR-SFOSU-SENTIMENT DU DEVOIR ACCOMPLI
	Avoir le sentiment que la FAI fait avancer l'organisation et que c'est un travail important	CPR-SFOSU-SENTIMENT QUE LA FAI FAIT AVANCER L'ORG/TRAVAIL IMPORTANT
	Si en désaccord avec le HD	CPR-SFOSU-SI EN DÉSACCORD AVEC LE HD
	Témoignage d'appréciation du HD	CPR-SFOSU-TÉMOIGNAGE D'APPRÉCIATION DE LA HD
	Travail d'équipe	CPR-SFOSU-TRAVAIL D'ÉQUIPE
	Voir l'audité prendre action face aux recommandations	CPR-SFOSU-VOIR L'AUDITÉ PRENDRE ACTION FACE AUX REC
Puissance du sentiment d'utilité	Fort	CPR-SS-FORT
	Faible	CPR-SS-FAIBLE
Type d'expertise souhaitée chez les auditeurs internes	Audit	CPR-TE-A
	Comptabilité	CPR-TE-C
	Gestion	CPR-TE-G
	Opérationnel	CPR-TE-OPÉ
	Technologies de l'information	CPR-TE-TI
Types de mandats non souhaités	Aucun	CPR-TMNS-AUCUN D'UN POINT DE VUE PERSONNEL
	Coaching de commissions parlementaires	CPR-TMNS-COACHING DE COMMISSION PARLEMENTAIRE
	Participation à des comités	CPR-TMNS-COMITÉS
	Audit de conformité	CPR-TMNS-CONF

Catégorie	Conception personnelle du rôle	
Questions de recherche ciblées	QR # 1, 3 et 6	
Propriétés	Dimensions	Codes
Types de mandats non souhaités (suite...)	Mandats contraires aux lois ou au code de déontologie	CPR-TMNS-CONTRAIRE AU CODE ET/OU LOI
	Mandat contraire à ses principes/valeurs	CPR-TMNS-CONTRAIRE À SES PRINCIPES/VALEURS
	Coordonner les travaux du VGQ	CPR-TMNS-COORDONNER TRAVAUX DU VGQ
	Décrire les systèmes de contrôle	CPR-TMNS-DESCRIPTION DES SYSTÈMES DE CONTRÔLES
	Enquêtes	CPR-TMNS-ENQ
	Audit financier	CPR-TMNS-FIN
	Mandat « bouc-émissaire »	CPR-TMNS-MANDAT-BOUC ÉMISSAIRE
	Mandat « tablette »	CPR-TMNS-MANDAT-TABLETTE
	Mandat dont l'issue est décidée d'avance	CPR-TMNS-MANDAT DONT L'ISSUE EST DÉCIDÉE D'AVANCE
	Mandat routinier/récurrent	CPR-TMNS-MANDAT ROUTINIER/RÉCURRENT
	Mandat opérationnel	CPR-TMNS-OPÉRATIONNEL
	Mandat qui ne relève pas de la responsabilité de la FAI	CPR-TMNS-PAS LA RESPONSABILITÉ DE LA FAI
	Validation du RAG	CPR-TMNS-RAG
	Mandat sans valeur ajoutée	CPR-TMNS-SANS VALEUR AJOUTÉE
	Service-conseil	CPR-TMNS-SC
	Service-conseil au profit des gestionnaires	CPR-TMNS-SC-AU SERVICE DES GESTIONNAIRES
	Mandat qui nécessite une expertise que l'auditeur ne possède pas	CPR-TMNS-SI N'A PAS L'EXPERTISE MINIMALE
	Mandat irréalisable	CPR-TMNS-SI ON PENSE QUE L'OBJECTIF DE LA MISSION N'EST PAS RÉALISABLE
	Suivi subséquent des recommandations antérieures	CPR-TMNS-SUIVI SUBS
	Technologies de l'information	CPR-TMNS-TI
Types de mandats souhaités	Tous les types de mandats qui ne sont pas directement liés à son expertise particulière	CPR-TMNS-TOUT SAUF SI LIÉ À SON EXPERTISE
	VOR	CPR-TMNS-VOR
	Participation à des comités	CPR-TMS-COMITÉS
	Audit de conformité	CPR-TMS-CONF
	N'importe quel mandat, mais dans un secteur stratégique	CPR-TMS-DANS SECTEURS STRATÉGIQUES VS MISSION

Catégorie	Conception personnelle du rôle	
Questions de recherche ciblées	QR # 1, 3 et 6	
Propriétés	Dimensions	Codes
Types de mandats souhaités (suite...)	Enquête	CPR-TMS-ENQ
	Audit financier	CPR-TMS-FIN
	Gestion des risques	CPR-TMS-GESTION-RISQ-ORG
	N'importe quel mandat important en ce moment (timing)	CPR-TMS-IMPORTANCE DU TIMING
	N'importe quel mandat dans un secteur peu audité	CPR-TMS-MANDAT DANS UN PETIT SECTEUR/PAS SOUVENT PRIORISÉ
	Mandats impliquant des conflits au sein de l'organisation	CPR-TMS-MANDATS CONFLICTUELS
	Pas de préférence	CPR-TMS-PAS-PRÉFÉRENCE
	Validation du RAG	CPR-TMS-RAG
	Service-conseil	CPR-TMS-SC
	Technologie de l'information	CPR-TMS-TI
	VOR	CPR-TMS-VOR
Titre professionnel souhaité chez les auditeurs internes	Non	CPR-TP-NON
	Oui	CPR-TP-OUI
Valeurs souhaitées chez les auditeurs internes	Cohérence	CPR-VS-COHÉRENCE ENTRE LES MOTS ET L'ACTION
	Compréhension	CPR-VS-COMPRÉHENSION
	Empathie	CPR-VS-EMPATHIE
	Honnêteté	CPR-VS-HON
	Indépendance	CPR-VS-INDE
	Intégrité	CPR-VS-INTE
	Justice	CPR-VS-JUSTICE
	Loyauté	CPR-VS-LOYAUTÉ
	Objectivité	CPR-VS-OBJ
	Précision	CPR-VS-PRÉCISION/SOUCI DU DÉTAIL
	Respect	CPR-VS-RESP
	Rigueur	CPR-VS-RIG
	Transparence	CPR-VS-TRANSP

Tableau XXXV - Conception personnelle de l'auditeur interne à l'égard de ses rôles

Catégorie	Rôles conflictuels	
Questions de recherche ciblées	QR # 1, 2, 3 et 6	
Propriétés	Dimensions	Codes
Autres conflits : entre les auditeurs internes	Avec d'anciens auditeurs internes (maintenant aux opérations)	RC-AUCONFL-ANCIEN AUDITEUR INTERNE
	Entre les auditeurs internes d'une même équipe	RC-AUCONFL-AU-INT
Autres conflits : entre les auditeurs internes et les audités	Le HD et l'audité ont caché des informations importantes	RC-AUCONFL-AUDITÉ ET HD-LUI CACHE DES INFORMATIONS IMPORTANTES
	Présence de conflits en général	RC-AUCONFL-AUDITÉS
	Présence de conflits avec les anciens du VGQ	RC-AUCONFL-AUDITÉS-ANCIENS VGQ
	Attitude agressive de l'audité	RC-AUCONFL-AUDITÉS-ATTITUDE AGRESSIVE
	L'audité met des bâtons dans les roues	RC-AUCONFL-AUDITÉS-BATONS DANS LES ROUES
	L'audité exerce des représailles à l'encontre des auditeurs internes	RC-AUCONFL-AUDITÉS-CONSÉQUENCES NÉFASTES SUR LES AUDITEURS
	Incompréhension de la part de l'auditeur	RC-AUCONFL-AUDITÉS-IMCOMPRÉHENSION DE LA PART DE L'AUDITEUR
	L'auditeur interne a subi de la pression de la part de l'audité	RC-AUCONFL-AUDITÉS-LE RÉPONDANT A SUBI DE LA PRESSION
	L'audité menace l'auditeur interne	RC-AUCONFL-AUDITÉS-MENACE
	L'audité refuse de coopérer	RC-AUCONFL-AUDITÉS-REFUS DE COOPÉRER
	L'audité refuse de coopérer, car le HD n'appuie pas la FAI	RC-AUCONFL-AUDITÉS-REFUS DE COOPÉRER CAR PAS APPUI DE LA HD
	L'audité est dangereux	RC-AUCONFL-AUDITÉ AGRESSIF/DANGEREUX
Conflits éthiques (attentes reçues en conflit avec les valeurs de l'auditeur interne)	Le code de déontologie en général	RC-ETH-CODE
	Compétences requises	RC-ETH-COMP
	Connaissances nécessaires	RC-ETH-CONN
	Honnêteté	RC-ETH-HON
	Indépendance	RC-ETH-INDE
	Indépendance / cas de censure	RC-ETH-INDE-CENSURE-OUI
	Indépendance / multiples révisions du rapport	RC-ETH-INDE-PAS DE CENSURE MAIS DE

Catégorie	Rôles conflictuels	
Questions de recherche ciblées	QR # 1, 2, 3 et 6	
Propriétés	Dimensions	Codes
Conflits éthiques (attentes reçues en conflit avec les valeurs de l'auditeur interne) (suite...)		MULTIPLES REVISIONS DU RAPPORT
	Objectivité	RC-ETH-OBJ
	Qualité du travail	RC-ETH-PRESSION BUDGET TEMPS VS QUALITÉ TRAVAIL
	Respect	RC-ETH-RESP
	Rigueur	RC-ETH-RIG
Conflit interlanceurs (attentes des différents lanceurs en conflit les uns avec les autres)	Entre les chefs d'équipe de la FAI	RC-INTERLAN-CHEFS D'ÉQUIPE AU SEIN DE LA FAI
	Entre le directeur de la fonction d'audit interne et un collègue	RC-INTERLAN-DFAI-COLLEAGUE DE LA FAI
	Entre le directeur de la fonction d'audit interne et un gestionnaire	RC-INTERLAN-DFAI-GEST
	Entre le directeur de la fonction d'audit interne et le HD	RC-INTERLAN-DFAI-HD
	Entre le directeur de la fonction d'audit interne et un membre du comité d'audit	RC-INTERLAN-DFAI-MCA
	Entre les gestionnaires d'une part et le HD et les MCA d'autre part	RC-INTERLAN-GEST VS HD ET MCA
	Entre les gestionnaires et les MCA	RC-INTERLAN-GEST VS MCA
	Entre deux gestionnaires	RC-INTERLAN-GESTA VS GEST B
	Entre le haut dirigeant et son équipe de gestionnaires	RC-INTERLAN-HD-GEST
	Entre le haut dirigeant et son équipe de gestionnaires (pas dans ma cour)	RC-INTERLAN-HD-GEST-SYNDROME PAS DANS MA COUR
	Entre le haut dirigeant d'une part et les MCA et un organisme central d'autre part	RC-INTERLAN-HD ET MCA-ORGANISME CENTRAL
	Entre deux hauts dirigeants	RC-INTERLAN-HD1 VS HD2
	Entre les membres du comité d'audit	RC-INTERLAN-MCA
	Entre les membres du comité d'audit et le Haut- dirigeant	RC-INTERLAN-MCA-HD
Conflits interrôles (attentes pour un rôle particulier en conflit avec celles liées à un autre rôle tenu par une même personne)	Entre les mandats ad hoc et les mandats planifiés	RC-INTERROLE-AD HOC VS MANDATS PLANIFIÉS
	Entre les mandats d'audit interne et ceux d'évaluation de programmes	RC-INTERROLE-AI-EP
	Entre les mandats d'audit interne et les mandats opérationnels	RC-INTERROLE-AI-OPÉ
	Beaucoup de mandats différents	RC-INTERROLE-BEAUCOUP

Catégorie	Rôles conflictuels	
Questions de recherche ciblées	QR # 1, 2, 3 et 6	
Propriétés	Dimensions	Codes
Conflits interrôles (attentes pour un rôle particulier en conflit avec celles liées à un autre rôle tenu par une même personne) (suite...)	en même temps	DE MANDATS DIFFÉRENTS
	Entre les enquêtes et les autres types de mandats	RC-INTERROLE-ENQ-AI
	Entre la gestion des risques et la planification annuelle de la FAI (fondée sur les risques)	RC-INTERROLE-GR-PFR
	Entre les mandats d’audit et les mandats de suivi des audits précédents	RC-INTERROLE-MANDAT D'AUDIT VS SUIVI DES REC
	Entre plusieurs types de mandats dans un même dossier	RC-INTERROLE-PLUSIEURS TYPES DE MANDAT DANS UN MÊME DOSSIER
	Entre la protection du HD et le support aux gestionnaires	RC-INTERROLE-PROTEC-HD-ORG-VS-AIDE-GEST
	Entre les mandats de service-conseil et les mandats d’audit de conformité	RC-INTERROLE-SC-AUDIT DE CONFORMITÉ
	Entre les mandats de service-conseil et les mandats d’audit avec opinion	RC-INTERROLE-SC-OPI
	Entre les mandats de VOR et les mandats d’audit de conformité	RC-INTERROLE-VOR-CONF
	Entre le support aux auditeurs internes et les autres responsabilités du directeur de la FAI	RC-INTERROLES-COACHING DES AI VS RESP DE DFAI (PLAN/RAPPORT D'ACTIVITÉ)
	Mandats mal définis	RC-INTERROLES-MANDAT MAL DÉFINI/ATTENTES FLOUES
	Trop de travail comparativement aux ressources humaines disponibles	RC-INTERROLES-TROP DE TRAVAIL VS RESSOURCES HUMAINES DISPONIBLES
Conflits intralanceurs (conflit entre les attentes d’un même lanceur de rôles)	Directeur de la fonction d’audit interne	RC-INTRALAN-DFAI
	Gestionnaire	RC-INTRALAN-GEST
	Gestionnaire (veulent être protégé, mais pas audité)	RC-INTRALAN-GEST-VEULENT ÊTRE PROTÉGÉ PAR LA FAI MAIS PAS CRITIQUÉ EN VOR OU EN CONF.
	Haut dirigeant	RC-INTRALAN-HD
	Membre du comité d’audit	RC-INTRALAN-MCA

Tableau XXXVI - Rôles conflictuels

Catégorie	Stratégie de gestion des rôles conflictuels de type I : la négociation	
Questions de recherche ciblées	QR # 4 et 5	
Propriétés	Dimensions	Codes
Éliminer ou ajouter des activités particulières aux rôles joués (A)	Annuler/reporter un mandat	SGRC-T1A-ANNULER/REPORTER
	Demander de ne pas intervenir sur un mandat	SGRC-T1A-DEMANDER DE NE PAS INTERVENIR
	Enlever du travail sur un mandat	SGRC-T1A-ENLEVER TRAVAIL
Obtenir un soutien externe pour assumer les différents rôles (B)	Aller chercher une ressource dans la FAI	SGRC-T1B-ALLER CHERCHER UNE RESSOURCE DANS LA FAI
	Prendre appui sur les lois et les règlements	SGRC-T1B-APPUI SUR LES LOIS ET RÉGLEMENTATIONS
	Prendre appui sur un organisme externe reconnu (VGQ/CFQ/VGC)	SGRC-T1B-APPUI SUR ORG EXTERNE RECONNU
	Prendre appui sur un rapport du VGQ	SGRC-T1B-APPUI SUR UN RAPPORT DU VGQ
	Utiliser un autre département	SGRC-T1B-AUTRE DEPT
	Consulter un collègue	SGRC-T1B-CONSULT COLLEAGUE
	Consulter un professionnel/gestionnaire des opérations	SGRC-T1B-CONSULT PROF/GEST OPE
	Consulter un auditeur interne d'une autre organisation	SGRC-T1B-CONSULTER UN AUDITEUR INTERNE D'UNE AUTRE ORG
	Demander l'intervention d'un intervenant à un échelon hiérarchique plus élevé	SGRC-T1B-DEM INTERV HIÉRARCHIQUE +
	Engager un employé contractuel temporaire	SGRC-T1B-ENGAGER UN YÉ CONTRACTUEL TEMPORAIRE
	Impartir un mandat	SGRC-T1B-IMPARTIR MANDAT
	Obtenir la collaboration de l'audité	SGRC-T1B-OBTENIR LA COLLABORATION DE L'AUDITÉ
	Prendre appui sur le rapport d'audit initial	SGRC-T1B-PREND APPUI SUR LE RAPPORT D'AUDIT INITIAL
	Prendre appui sur les normes d'audit	SGRC-T1B-PRENDRE APPUI SUR LES NORMES

Catégorie	Stratégie de gestion des rôles conflictuels de type I : la négociation	
Questions de recherche ciblées	QR # 4 et 5	
Propriétés	Dimensions	Codes
	Utiliser le réseau informel	SGRC-T1B-RESEAU INFORMEL
	Amener un témoin à une réunion	SGRC-T1B-TEMOIN
Obtenir de l'aide du lanceur de rôles pour réussir à réaliser les activités liées aux rôles joués (C)	Consulter le DFAI	SGRC-T1C-CONSULT DFAI
	Demander le soutien du comité d'audit	SGRC-T1C-DEM SOUTIEN DU CA
	Demander le soutien du HD	SGRC-T1C-DEM SOUTIEN DU HD
	Faire intervenir le directeur de la FAI	SGRC-T1C-INTERV-DFAI
	Utiliser un document officiel signé par le HD	SGRC-T1C-UTILISE DOC OFFICIEL
Résoudre le conflit par une redéfinition des attentes quant aux rôles joués en discutant ouvertement avec le lanceur de rôles jusqu'à l'obtention d'un consensus (D)	Discuter avec l'audité à l'étape de la planification des mandats	SGRC-T1D-DISC-AUDITÉ LORS DE LA PLANIF
	Discuter avec le directeur de la FAI	SGRC-T1D-DISC-DFAI
	Discuter avec le HD	SGRC-T1D-DISC-HD
	Discuter avec les autres auditeurs internes	SGRC-T1D-DISC AVEC LES AUDITEURS INTERNES
	Discuter avec le comité d'audit	SGRC-T1D-DISC CA
	Expliquer de nouveau pour améliorer la compréhension de l'audité	SGRC-T1D-EXPLIQUE POUR AMÉLIORER LA COMPREHENSION
	Expliquer de nouveau pour améliorer la compréhension de l'autre partie (qui n'est pas un audité)	SGRC-T1D-EXPLIQUER DE NOUVEAU POUR AMÉLIORER LA COMPRÉHENSION DE L'AUTRE PARTIE
	Négocier une entente	SGRC-T1D-NÉGOCIER UNE ENTENTE
	Faire preuve de transparence auprès de l'audité	SGRC-T1D-TRANSP AVEC AUDITÉ
	Valider le rapport avec l'audité	SGRC-T1D-VALIDATION RAPPORT

Catégorie	Stratégie de gestion des rôles conflictuels de type I : la négociation	
Questions de recherche ciblées	QR # 4 et 5	
Propriétés	Dimensions	Codes
Changer la définition « sociale » des rôles visés (F)	Dépersonnaliser les interventions	SGRC-T1F-DEPERSONNALISER INTERVENTION
	Déplacer la menace vers l'externe (VGQ/CFQ/médias)	SGRC-T1F-DEPLACER MENACE VERS EXTERNE
	Expliquer que les rapports vont aller au comité d'audit	SGRC-T1F-EXPLIQUER QUE LES RAPPORTS VONT ALLER AU COMITÉ D'AUDIT
	Se différencier du VGQ/CFQ	SGRC-T1F-SE DIFFERENCIER DU VGQ/CFQ
	Se présenter comme un aidant	SGRC-T1F-SE PRÉSENTER COMME UN AIDANT
	Se présenter comme un protecteur	SGRC-T1F-SE PRÉSENTER COMME UN PROTECTEUR
	Faire le marketing de la fonction	SGRC-T1F-VENDRE L'AUDIT INTERNE-FAIRE DU MRK

Tableau XXXVII - Stratégie de gestion de rôles conflictuels de type I: la négociation

Catégorie	Stratégie de gestion des rôles conflictuels de type II : l'internalisation	
Questions de recherche ciblées	QR # 4 et 5	
Propriétés	Dimensions	Codes
Établir un ordre de priorité entre les différents rôles à jouer ou entre les activités à réaliser pour tenir un rôle particulier (A)	Prioriser les lanceurs de rôles	SGRC-T2A-LANCEURS DE ROLES
	Prioriser en fonction des échéances	SGRC-T2A-PRIO ECHEANCES
	Prioriser les mandats avec opinion (assurance) plutôt que les mandats de service-conseil ou les mandats opérationnels	SGRC-T2A-PRIO OPI (AU LIEU DU SC/OPÉ)
	Prioriser en fonction de la planification annuelle	SGRC-T2A-PRIO PLAN ANNUEL
	Prioriser en fonction des risques et des urgences	SGRC-T2A-PRIO RISQUES/URGENCES
Séparer les différents rôles à jouer. Tenter d'en tenir un seul à la fois et éviter de devoir les jouer simultanément (B)	Distinguer l'audit interne des opérations	SGRC-T2B-DISTINGUER AUDIT VS OPERATION
	S'organiser en groupes spécialisés au sein de la FAI	SGRC-T2B-GRP SPECIALISES
	Se partager le travail entre	SGRC-T2B-PARTAGER LE

Catégorie	Stratégie de gestion des rôles conflictuels de type II : l'internalisation	
Questions de recherche ciblées	QR # 4 et 5	
Propriétés	Dimensions	Codes
Séparer les différents rôles à jouer. Tenter d'en tenir un seul à la fois et éviter de devoir les jouer simultanément (B) (suite...)	collègues	TRAVAIL
	Garder à l'esprit ses responsabilités : réviseur versus chargé du dossier	SGRC-T2B-REVISEUR VS EN CHARGE
	Attendre la fin d'un mandat avant d'en amorcer un autre	SGRC-T2B-UN MANDAT APRES L'AUTRE
Choisir de ne pas répondre à certaines attentes. Réduire les normes de qualité (C)	Réduire les heures dans un mandat	SGRC-T2C-FAIRE MOINS DE TRAVAIL/RÉDUIRE LES HEURES DANS UN MANDAT
	Limiter la portée d'un mandat	SGRC-T2C-LIMITER LA PORTÉE DU MANDAT
	Réduire la taille du rapport	SGRC-T2C-REDUIRE TAILLE RAPPORT
	Refuser de s'impliquer dans les opérations	SGRC-T2C-REFUSER DE S'IMPLIQUER DANS OPE
	Reporter l'échéance d'un mandat	SGRC-T2C-REPORTER ECHEANCE
	Reporter le début d'un mandat	SGRC-T2C-REPORTER UN MANDAT
Changer d'attitude ou en adopter une nouvelle au regard des rôles conflictuels à jouer (D)	Accepter de réécrire plusieurs fois le rapport d'audit	SGRC-T2D-ACCEPTE D'AVOIR À RÉÉCRIRE PLUSIEURS FOIS LES RAPPORTS
	Accepter de ne pas respecter la planification annuelle	SGRC-T2D-ACCEPTE DE NE PAS RESPECTER PLAN
	Accepter l'imperfection	SGRC-T2D-ACCEPTE L'IMPERFECTION
	Accepter plusieurs mandats en même temps	SGRC-T2D-ACCEPTE PLUSIEURS MANDATS EN MÊME TEMPS
	Accepter son « manque d'indépendance »	SGRC-T2D-ACCEPTE SON MANQUE D'INDEPENDANCE
	Admettre ses erreurs et s'excuser le cas échéant	SGRC-T2D-ADMETTRE SON ERREUR/S'EXCUSER
	Ajuster les objectifs et la portée d'un mandat en cours de route	SGRC-T2D-AJD OBJ ET PORTEE DU MANDAT
	Considérer les particularités de l'organisation lors de l'exécution d'un mandat et au moment de la rédaction du rapport	SGRC-T2D-CONSIDÈRE LES PARTICULARITÉS ORGANISATIONNELLES LORS DE L'EXÉCUTION DU MANDAT/RÉDACTION DU RAPPORT

Catégorie	Stratégie de gestion des rôles conflictuels de type II : l'internalisation	
Questions de recherche ciblées	QR # 4 et 5	
Propriétés	Dimensions	Codes
Changer d'attitude ou en adopter une nouvelle au regard des rôles conflictuels à jouer (D) (suite...)	Garder ses distances volontairement par rapport aux gens dans l'organisation	SGRC-T2D-GARDER SES DISTANCES VOLONTAIREMENT
	N'accorder aucune importance à l'indépendance	SGRC-T2D-N'ACCORDE AUCUNE IMPORTANCE À L'INDÉPENDANCE TELLE QUE DÉFINIE DANS LES NORMES DE L'IIA/ICCA
	Se calmer	SGRC-T2D-SE CALMER
	Se concentrer sur ce qu'on contrôle	SGRC-T2D-SE CONCENTRER SUR CE QU' ON CONTRÔLE
	Se convaincre qu'on peut adopter une attitude indépendante malgré la situation conflictuelle de la FAI	SGRC-T2D-SE CONVAINCRE QU'IL PEUT ADOPTER UNE ATTITUDE INDÉPENDANTE MALGRÉ LA SITUATION CONFLICTUELLE
	Se convaincre que le HD a raison	SGRC-T2D-SE CONVAINCRE QUE LE HD A RAISON
	Se détacher des dossiers	SGRC-T2D-SE DETACHER
	Se dire que le point de vue du directeur de la FAI est correct	SGRC-T2D-SE DIRE QUE LE POINT DE VUE DU DFAI EST CORRECT/CHOISIR DE LUI FAIRE CONFIANCE
	Tenter de mieux comprendre la situation/se mettre en doute	SGRC-T2D-TENTER DE MIEUX COMPRENDRE/SE METTRE EN DOUTE
Éliminer complètement un ou plusieurs rôles (E)	Déléguer une partie de son travail	SGRC-T2E-DELEGUER
	Refuser de faire des recommandations opérationnelles	SGRC-T2E-REFUSER DE FAIRE DES REC OPE
	Refuser un mandat	SGRC-T2E-REFUSER UN MANDAT
Jouer un rôle à la fois selon un système de rotation ou une planification détaillée. Cultiver son champ d'intérêt personnel et garder du temps pour soi (intégrer des attentes personnelles qui créent un autre rôle à jouer) (F)	Garder du temps pour soi	SGRC-T2F-GARDER TEMPS PERSONNEL
	Passer d'un mandat en cours à un autre pour se changer les idées	SGRC-T2F-SE CHANGER LES IDEES

Tableau XXXVIII - Stratégie de gestion de rôles conflictuels de type II: l'internalisation

Catégorie	Stratégie de gestion des rôles conflictuels de type III : la résignation	
Questions de recherche ciblées	QR # 4 et 5	
Propriétés	Dimensions	Codes
Tenter de mieux planifier les activités à réaliser afin de gagner en efficience et de pouvoir répondre à toutes les attentes (A)	Changer sa façon de travailler	SGRC-T3A-CHANGER SA FACON DE TRAVAILLER
	Engager une ressource de plus	SGRC-T3A-ENGAGER RESSOURCE
	Faire des listes de travail à faire	SGRC-T3A-LISTE DE TO DO
	Être plus méthodique et systématique	SGRC-T3A-METHODIQUE/SYSTEMATIQUE
	Planifier sa journée en fonction de son horloge biologique	SGRC-T3A-PLAN JOURNÉE SELON HORLOGE BIO
	Planifier de façon plus serrée pour maximiser le temps facturable	SGRC-T3A-PLANIFIER SERRE
	Se fixer des objectifs ambitieux	SGRC-T3A-SE FIXE DES OBJECTIFS AMBITIEUX
	Tenter de satisfaire toutes les parties prenantes	SGRC-T3A-TENTER DE SATISFAIRE TOUTES LES PARTIES PRENANTES
	Utiliser les résultats d'un mandat antérieur	SGRC-T3A-UTILISER RESULTAT ANTERIEUR
N'adopter aucune stratégie de gestion des rôles conflictuels (B)	Accepter les réponses et le plan d'action de l'audité même si en désaccord	SGRC-T3B-ACCEPTE REPONSE ET PLAN MEME SI DESACCORD
	Ajuster le rapport même si en désaccord	SGRC-T3B-ADJ RAPPORT MEME SI EN DESACCORD
	Plier/céder/renoncer	SGRC-T3B-CEDER/PLIER/RENONCER
	Plier « aide » l'auditeur interne dans l'organisation	SGRC-T3B-ÇA T'AIDE DE PLIER-BIEN VU DANS L'ORGANISATION
	Être trop conciliant	SGRC-T3B-ETRE TROP CONCILIENT
	Fermer les yeux	SGRC-T3B-FERMER LES YEUX
	Ne pas se prononcer	SGRC-T3B-NE PAS SE PRONONCER
	Ne prend pas décision, car il ne sait pas ce que le HD ou les MCA veulent exactement	SGRC-T3B-NE PREND PAS DE DÉCISION CAR IL NE SAIT PAS CE QUE LE LANCEUR DE RÔLES VEUT EXACTEMENT
	Quitter/changer d'emploi	SGRC-T3B-QUITTER/CHANGER D'EMPLOI

Catégorie	Stratégie de gestion des rôles conflictuels de type III : la résignation	
Questions de recherche ciblées	QR # 4 et 5	
Propriétés	Dimensions	Codes
Travailler plus fort pour réussir à satisfaire à toutes les attentes (C)	Accepter tous les mandats proposés	SGRC-T3C-ACCEPTER TOUS LES MANDATS
	Faire plus que le travail demandé dans un mandat en particulier	SGRC-T3C-FAIRE PLUS QUE LE TRAVAIL REQUIS
	Prendre le crayon à la place de l'audité	SGRC-T3C-PREND LE CRAYON À LA PLACE DE L'AUDITÉ
	Faire du temps supplémentaire	SGRC-T3C-TEMPS SUPPLEMENTAIRE
	Faire du travail supplémentaire même si jugé inutile	SGRC-T3C-TRAVAIL SUPPLEMENTAIRE

Tableau XXXIX - Stratégie de gestion de rôles conflictuels de type III: la résignation

Catégorie	Stratégie de gestion des rôles conflictuels de type IV : la résistance	
Questions de recherche ciblées	QR # 4 et 5	
Propriétés	Dimensions	Codes
Maintenir sa position (A)	Fait à sa tête	SGRC-T4A-FAIT À SA TÊTE
	Lancer un ultimatum sous forme de menace	SGRC-T4A-ULTIMATUM
	Tenir sa position jusqu'au comité d'audit malgré le désaccord de l'audité	SGRC-T4A-TENIR SA POSITION ET ALLER AU COMITÉ D'AUDIT MALGRÉ LE DÉSACCORD DE L'AUDITÉ
	Refus catégorique	SGRC-T4A-REFUS CATÉGORIQUE
	Ne pas céder/tenir son bout	SGRC-T4A-DISCUSSION MAIS NE CÈDE PAS FINALEMENT
	Exiger un comportement respectueux	SGRC-T4A-EXIGER UN COMPORTEMENT RESPECTUEUX
	Confronter les autorités	SGRC-T4A-CONFRONTATION
	Continuer son travail comme si de rien n'était	SGRC-T4A-CONTINUER SON TRAVAIL/NE PAS

Catégorie	Stratégie de gestion des rôles conflictuels de type IV : la résistance	
Questions de recherche ciblées	QR # 4 et 5	
Propriétés	Dimensions	Codes
Exercer des représailles (B)	Exercer des représailles dans le rapport	SGRC-T4B-REPRÉSAILLES DANS RAPPORT
	Contourner les règles	SGRC-T4B-CONTOURNER LES RÈGLES
	S'arranger pour faire un autre mandat dans le secteur conflictuel	SGRC-T4B-S'ARRANGER POUR FAIRE UN AUTRE MANDAT DANS LE SECTEUR CONFLICTUEL
	Se retirer du dossier	SGRC-T4B-SE RETIRER DU DOSSIER
	Faire signer pièces justificatives par l'audité	SGRC-T4B-FAIRE SIGNER LES PJ PAR L'AUDITÉ
	Laisser des traces écrites/formalisme	SGRC-T4B-LAISSER DES TRACES ÉCRITES/FORMALISME
	Se venger plus tard	SGRC-T4B-VENGEANCE LORS D'UN AUTRE MANDAT
	Ne dit pas tout	SGRC-T4B-NE DIT PAS TOUT

Tableau XL - Stratégie de gestion de rôles conflictuels de type IV: la résistance

Catégorie	Rôle joué	
Questions de recherche ciblées	QR # 6	
Propriétés	Dimensions	Codes
Activités réalisées	Assister à une formation formelle	RJ-AR-AUTO-FORMATION INDIVIDUELLE (FORMATION FORMELLE)
	Auto formation	RJ-AR-AUTO FORMATION INDIVIDUELLE (NON FORMALISÉE)
	Chapeauter une activité ou une opération	RJ-AR-CHAPEAUTER UNE OPÉRATION OU UNE ACTIVITÉ ORGANISATIONELLE
	Colliger de l'information	RJ-AR-COLLIGER INFORMATION
	Participer à divers comités	RJ-AR-COMITÉS
	Communiquer avec le VGQ	RJ-AR-COMMUNICATION AVEC LE VGQ
	Assister à des	RJ-AR-CONFERENCE-CONGRES

Catégorie	Rôle joué	
Questions de recherche ciblées	QR # 6	
Propriétés	Dimensions	Codes
Activités réalisées (suite...)	conférences/congrès	
	Recevoir des confidences	RJ-AR-CONFIDENT DES GENS DANS L'ORGANISATION
	Conseiller le HD en privé	RJ-AR-CONSEILLER PRIVÉ AU HD
	Établir le lien de confiance avec le HD	RJ-AR-DFAI-ÉTABLIR LE LIEN DE CONFIANCE AVEC LES GENS DANS L'ORG
	Documenter les systèmes informatiques	RJ-AR-DOCUMENTER/DÉCRIRE LES SYSTÈMES INFORMATIQUES DE L' ORG
	Écrire des communications pour un organisme central	RJ-AR-ÉCRITURE COMMUNICATIONS POUR ORGANISME EXTERNE/CENTRAL
	Être responsable d'un dossier ou en être le réviseur	RJ-AR-FAI-EN CHARGE ET/OU RÉVISEUR DE DOSSIER
	Former les gestionnaires ou d'autres gens dans l'organisation	RJ-AR-FORM-GESTIONNAIRES AUTRES GENS DANS L' ORG
	Former le haut dirigeant	RJ-AR-FORM-HD
	Former les membres du comité d'audit	RJ-AR-FORM-MCA
	Former les nouveaux auditeurs internes	RJ-AR-FORM-NOUVEAU AI
	Former les gens de l'organisation par le biais du site Internet de la FAI	RJ-AR-FORM-SITE INTRANET DE LA FAI
	Gérer les interventions du VGQ	RJ-AR-GERER LES INTERVENTIONS DU VGQ
	Gérer les ressources humaines de la FAI	RJ-AR-GESTION-HR DE LA FAI
	Gérer l'expertise des auditeurs internes	RJ-AR-GESTION DE L'EXPERTISE DES AI
	Gérer les interventions du Contrôleur des finances	RJ-AR-GESTION DES INTERVENTIONS DU CONTRÔLEUR DES FINANCES
	Gérer la FAI	RJ-AR-GESTION INTERNE DE LA FAI
	Informar le HD	RJ-AR-INFORM-HD
	Informar les MCA	RJ-AR-INFORM-MCA
	Informar le ministre	RJ-AR-INFORM-MINISTRE
	Procéder à l'inspection de la qualité de la FAI selon le programme de l'IIA	RJ-AR-INSPECTION QUALITÉ SELON LE PROG DE L' IIA
	Faire le marketing de la FAI	RJ-AR-MARKETING DE LA FAI
	Agir en tant que modérateur dans un conflit entre ses collègues (auditeurs internes)	RJ-AR-MODÉRATEUR DANS UN CONFLIT ENTRE UN DE SES COLLÈGUES ET AUDITÉ

Catégorie	Rôle joué	
Questions de recherche ciblées	QR # 6	
Propriétés	Dimensions	Codes
Activités réalisées (suite...)	Agir en tant que modérateur dans un conflit entre des gestionnaires de diverses fonctions de l'organisation	RJ-AR-MODÉRATEUR ENTRE LES DIVERSES FONCTIONS DE L'ORGANISATION
	Négocier avec le VGQ	RJ-AR-NEGOCIATION AVEC LE VGQ
	Réaliser des interventions officieuses	RJ-AR-OFFICIEUSE
	Agir en tant que vecteur de changement dans la reddition de comptes des organisations de l'AGQ	RJ-AR-REDDITION DE COMPTES DANS L'AGQ-VECTEUR DE CHANGEMENT
	Être responsable de l'assurance qualité de la FAI	RJ-AR-RESPONSABLE DE L'ASSURANCE QUALITÉ
	Être responsable de l'évaluation des risques de l'organisation (de la gestion des risques)	RJ-AR-RESPONSABLE DE L'ÉVALUATION DES RISQUES
	Soutenir la cohérence organisationnelle	RJ-AR-SOUTIEN À LA COHÉRENCE ORGANISATIONNELLE
	Superviser et former les stagiaires ou les nouveaux auditeurs internes	RJ-AR-SUPERVISION/FORMATION DES NOUVEAUX OU DES STAGIAIRES
	Supporter le HD lors des réunions	RJ-AR-SUPPORT AU HD LORS DE RÉUNIONS
	Préparer les gens en vue d'une commission parlementaire	RJ-AR-SUPPORT EN VUE DES COMMISSIONS PARLEMENTAIRES
Attitude adoptée	Axée sur l'aide	RJ-ATT-AIDE
	Axée sur le coaching	RJ-ATT-COACHING
	Axée sur le contrôle	RJ-ATT-CONTR
	Axée sur la prévention	RJ-ATT-PREVENTION
	Axée sur la protection	RJ-ATT-PROTECT
Mandats réalisés	Prêté aux opérations (mandat opérationnel)	RJ-MR-PRETÉ AUX OPÉRATIONS
	Audit de conformité	RJ-MR-ACONF
	Audit d'états financier	RJ-MR-AFIN
	Conséquences négatives d'un mandat réalisé	RJ-MR-CONS-NEG
	Conséquences positives d'un mandat réalisé	RJ-MR-CONS-PO
	Mandat d'enquête	RJ-MR-ENQ
	Importance de la terminologie dans les rapports d'audit	RJ-MR-IMPOTANCE DE LA TERMINOLOGIE DANS LE RAPPORT
	Type de mandat indéterminé,	RJ-MR-INDÉTERMINÉ-FIABILITÉ

Catégorie	Rôle joué	
Questions de recherche ciblées	QR # 6	
Propriétés	Dimensions	Codes
Mandats réalisés (suite...)	mais relatif à la fiabilité de l'information	D'INFORMATIONS
	Intégration des plans stratégiques de l'organisation	RJ-MR-INTEGRATION DES PLANS D'ACTIONS STRATÉGIQUES
	Mandat imparti à l'externe	RJ-MR-MANDAT IMPARTI À L'EXTERNE
	Mandat avec assurance	RJ-MR-MANDATS AVEC ASSURANCE
	Mandat opérationnel	RJ-MR-OPÉ
	Mandat opérationnel en gestion des risques	RJ-MR-OPÉ-GESTION DES RISQUES
	Mandat opérationnel en cartographie des risques	RJ-MR-OPÉ-RISQUES-CARTOGRAPHIE
	Pas beaucoup de mandats réalisés	RJ-MR-PAS BEAUCOUP DE MANDATS
	Problèmes techniques rencontrés	RJ-MR-PROBLÈMES TECHNIQUES RENCONTRÉS DURANT LE MANDAT
	Validation du rapport annuel de gestion (RAG)	RJ-MR-RAG
	Mandats de service-conseil en conformité	RJ-MR-SC-CONFORMITÉ
	Mandats de service-conseil – détails d'un mandat	RJ-MR-SC-DESCRIPTION DÉTAILLÉE DU MANDAT
	Mandats de service-conseil divers	RJ-MR-SC-DIVERS
	Mandats de service-conseil en gestion des résultats	RJ-MR-SC-GESTION DES RÉSULTATS
	Mandats de service-conseil pour répondre au VGQ	RJ-MR-SC-RÉPONSE AU VGQ
	Mandats de service-conseil en gestion des risques	RJ-MR-SC-RISQUES
	Mandats de suivi subséquents	RJ-MR-SUIVI-SUBSÉ
	Mandats de suivi des travaux du VGQ	RJ-MR-SUIVI DES TRAVAUX DU VGQ
	Mandats d'audit informatique	RJ-MR-VERIF INFORMATIQUE
	Mandat d'audit d'optimisation des ressources (VOR)	RJ-MR-VOR
	Mandats d'audit d'optimisation des ressources (VOR) en gestion des contrats	RJ-MR-VOR-GESTION DES CONTRATS
Planification annuelle réalisée	Auditeurs internes pas consultés	RJ-PLAN-AI PAS CONSULTÉ
	Assure une couverture de l'ensemble de l'organisation	RJ-PLAN-ASSURER UNE COUVERTURE DE L'ENSEMBLE

Catégorie	Rôle joué	
Questions de recherche ciblées	QR # 6	
Propriétés	Dimensions	Codes
Planification annuelle réalisée (suite...)		DE L'ORG/SOUVENT EN ROTATION
	Doit être approuvée par le HD et le CODIR avant d'aller au comité d'audit	RJ-PLAN-DOIT ÊTRE APPROUVÉ PAR LE HD ET SON CODIR AVANT D'ALLER AU CA
	Rencontre le HD après le comité d'audit pour approbation finale	RJ-PLAN-RENCONTRE HD APRÈS LE CA/DÉPÔT
	Mandats en technologies de l'information récurrents	RJ-PLAN-TI RÉCURRENT CAR RESS DISPO
	Prévoit une banque de temps pour les mandats ad hoc	RJ-PLAN-BANQUE DE TEMPS POUR AD HOC
	Considère les mandats antérieurs	RJ-PLAN-BASE-PASSÉ
	Considère les travaux prévus par le VGQ	RJ-PLAN-BASE-TRAVAUX PRÉVUS PAR LE VGQ
	Considère le plan stratégique de l'organisation	RJ-PLAN-BASE PLAN STRATÉGIQUE DE L' ORG
	Considère le personnel en place (ancienne méthode)	RJ-PLAN-BASÉ SUR PERSONNEL EN PLACE-ANCIENNE METHO
	Compare avec les planifications annuelles d'autres FAI	RJ-PLAN-BENCHMARKING
	Nécessite la connaissance de l'organisation	RJ-PLAN-CONN-ORG
	Considère l'aspect monétaire (budget alloué) des divers secteurs	RJ-PLAN-CONSIDÈRE L'ASPECT MONÉTAIRE DES SECTEURS
	Consulte les auditeurs internes	RJ-PLAN-CONSULT-AI
	Consulte les gestionnaires et le HD	RJ-PLAN-CONSULT-GEST-HD
	Consulte les gestionnaires et le HD pour compenser l'absence de gestion des risques	RJ-PLAN-CONSULT-GEST-HD-COMPENSE POUR L'ABSENCE DE GESTION DES RISQUES
	Consulter le HD et les gestionnaires est un exercice qui ne sert à rien	RJ-PLAN-CONSULT-GEST-HD-EXERCICE CADUQUE
	Consulte les membres du comité d'audit	RJ-PLAN-CONSULTE MCA
	Discute de la planification lors d'une réunion du comité d'audit	RJ-PLAN-DISCUSSION LORS DU CA
	Estime un budget de temps par mandat prévu	RJ-PLAN-ESTIME UN BUDGET DE TEMPS PAR MANDAT
	Garde une banque de temps « non chargeable » (un coussin)	RJ-PLAN-GARDE DU TEMPS POUR DU NON-IMPUTABLE À UN MANDAT EN PARTICULIER
	Le comité d'audit influence	RJ-PLAN-INFLUENCE-CA-BCP

Catégorie	Rôle joué	
Questions de recherche ciblées	QR # 6	
Propriétés	Dimensions	Codes
Planification annuelle réalisée (suite...)	beaucoup la planification	
	Le comité d’audit influence moyennement la planification	RJ-PLAN-INFLUENCE-MCA-MOYEN
	Le comité d’audit influence peu la planification	RJ-PLAN-INFLUENCE-CA-PEU
	Le HD influence fortement la planification	RJ-PLAN-INFLUENCE-HD-FORTE
	Considère le contexte dans lequel évolue l’organisation	RJ-PLAN-LIEN AVEC CONTEXTE ORGANISATIONNEL
	Considère les mandats récurrents	RJ-PLAN-MANDAT RECURRENT
	Prévoit des petits mandats (courts)	RJ-PLAN-MANDATS COURTS/PETITS
	Ne respecte pas la planification annuelle	RJ-PLAN-NON RESPECT DE LA PLANIFICATION ANNUELLE
	Planifie par type de mandats (ancienne méthode)	RJ-PLAN-PAR TYPES DE MANDATS EN %-ANCIENNE METHO
	Ne garde pas de banque de temps	RJ-PLAN-PAS DE BANQUE POUR LES AD HOC
	Planification présentée par type de mandats	RJ-PLAN-PRÉSENTÉ PAR TYPE DE MANDATS
	Priorise en fonction des urgences	RJ-PLAN-PRIORISATION EN FONCTION DES URGENCES
	La planification est un processus lourd	RJ-PLAN-PROCESSUS LOURD
	Rencontre le HD avant le comité d’audit	RJ-PLAN-RENCONTRE HD AVANT LE CA
	Respecte la planification annuelle	RJ-PLAN-RESPECT DE LA PLANIFICATION ANNUELLE
	Considère les ressources disponibles	RJ-PLAN-RESSOURCES DISPONIBLES DANS LA FAI
	Considère les risques de l’organisation	RJ-PLAN-RISQ
	Considère les travaux en cours à la fin de l’année précédente	RJ-PLAN-TEC À LA FIN DE L'ANNÉE PRÉCÉDENTE À TERMINER
	Considère les « gros dossiers » de l’organisation ou de l’Administration du gouvernement du Québec	RJ-PLAN-TENIR COMPTE DES GROS "CHANTIERS" D'ENVERGURE ORGANISATIONNELLE OU DE L'AGQ

Tableau XLI - Rôles joués

Catégorie	Facteurs organisationnels	
Questions de recherche ciblées	L'ensemble des questions de recherche	
Propriétés	Dimensions	Codes
Administration du gouvernement du Québec	Reddition de comptes en conformité aux règles émises par les organismes centraux	FO-AGQ-BCP DE REDDITION DE COMPTES EN CONFORMITÉ AUX ORGANISMES CENTRAUX
	Changement de culture vers la gestion des résultats	FO-AGQ-CHANGEMENT DE CULTURE-GESTION DES RÉSULTATS ET REDDITION DE COMPTES
	Contexte particulier/plus complexe	FO-AGQ-CONTEXTE PARTICULIER/PLUS COMPLEXE
	Présence du FRVI (regroupement des directeurs de FAI)	FO-AGQ-FRVI-PRÉSENCE
	Importance de l'image de l'organisation à l'externe	FO-AGQ-IMPORTANCE DE L'IMAGE DE L'ORG À L'EXTERNE
	Importance de la conformité aux lois/règles/normes	FO-AGQ-IMPORTANCE DE LA CONFORMITÉ AUX RÈGLES/LOIS/NORMES...
	Importance du réseau informel	FO-AGQ-IMPORTANCE DU RÉSEAU INFORMEL
	Influence forte des travaux du VGQ	FO-AGQ-INFLUENCE DES TRAVAUX DU VGQ-FORTE
	L'accumulation des règles nuit à l'efficacité	FO-AGQ-L'ACCUMULATION DE RÈGLE NUIT À L'EFFICIENCE
	Pas de FAI dans les réseaux de la santé et de l'éducation	FO-AGQ-PAS DE FAI DANS LES RÉSEAUX DE LA SANTÉ ET DE L'ÉDUCATION
	Présence forte du VGQ	FO-AGQ-PRÉSENCE FORTE DU VGQ
	Travail sous contrainte des ressources (budgets limités)	FO-AGQ-TRAVAIL SOUS CONTRAINTES DE RESSOURCES
Comité d'audit	Aucun comité d'audit en place	FO-CA-AUCUN CA EN PLACE
	Compétences des MCA en général	FO-CA-COMPÉTENCE
	Évolution des compétences des MCA	FO-CA-COMPÉTENCE-ÉVO
	Formation des MCA pour augmenter leurs compétences	FO-CA-COMPÉTENCE-FORMATION
	Fonctionnement des réunions en général	FO-CA-FONCTIONNEMENT
	Fonctionnement des réunions – présence ou absence de l'audité	FO-CA-FONCTIONNEMENT-PRÉSENCE DE L'AUDITÉ-NON
	Fonctionnement des réunions – présence ou absence du HD	FO-CA-FONCTIONNEMENT-PRÉSENCE DU HD
	Fonctionnement des réunions – présence ou absence des	FO-CA-FONCTIONNEMENT-PRESENCE DES

Catégorie	Facteurs organisationnels	
Questions de recherche ciblées	L'ensemble des questions de recherche	
Propriétés	Dimensions	Codes
Fonction d'audit interne	professionnels de la FAI	PROFESSIONNELS AUX RÉUNIONS
	Indépendance des membres du comité d'audit	FO-CA-INDE
	Certifié en assurance qualité par l'IIA	FO-FAI-CERTIFIÉ EN ASS-QUALITÉ PAR IIA
	Critères de qualité de la FAI	FO-FAI-CRITÈRE DE QUALITÉ DE LA FONCTION
	Évaluation de la qualité de la FAI par l'audité	FO-FAI-EVAL-QUALITÉ-PAR AUDITÉ
	Mode de fonctionnement interne de la FAI	FO-FAI-FONCTIONNEMENT INTERNE
	Impact de la bureaucratie gouvernementale sur la FAI	FO-FAI-IMPACT DE LA BUREAUCRATIE GOUVERNEMENTALE
	Importance de la qualité des travaux d'audit	FO-FAI-IMPORTANCE DE LA QUALITÉ
	Intervention/pouvoir limité à l'organisation	FO-FAI-INTERVENTION/POUVOIR LIMITÉ À L'ORG
	La FAI s'adapte aux impératifs organisationnels	FO-FAI-S'ADAPTE AUX IMPÉRATIFS ORGANISATIONNELS
	La FAI s'adapte à la structure organisationnelle	FO-FAI-S'ADAPTE À LA STRUCTURE ORGANISATIONNELLE
	La FAI est en processus de certification de l'IIA	FO-FAI-VEUT DEVENIR "CERTIFIÉ" PAR L'IIA
Positionnement de la fonction d'audit interne dans l'organisation	Évolution	FO-PFAI-ÉVOL
	Relève d'un gestionnaire (autre que le haut dirigeant)	FO-PFAI-GEST
	Relève du haut dirigeant	FO-PFAI-HD
	Relève du haut dirigeant – lien avec l'indépendance	FO-PFAI-HD-LIEN AVEC L'INDÉPENDANCE
	Relève du comité d'audit	FO-PFAI-CA
Impact du politique dans l'administration publique	Faible	FO-POADM-INFLUENCE-FAIBLE
	Fort	FO-POADM-INFLUENCE-FORTE
	Non-problématique	FO-POADM-NON-PROBLÉMATIQUE
	Pouvoir des parties prenantes externes	FO-POADM-POUVOIR DES PARTIES PRENANTES EXTERNES
	Problématique	FO-POADM-PROBLÉMATIQUE
	Problématique – lien avec	FO-POADM-

Catégorie	Facteurs organisationnels	
Questions de recherche ciblées	L'ensemble des questions de recherche	
Propriétés	Dimensions	Codes
	l'indépendance	PROBLÉMATIQUE-LIEN INDÉPENDANCE DE LA FAI
	Problématique – un jeu complexe et difficile	FO-POADM- PROBLÉMATIQUE-UN JEU COMPLEXE ET DIFFICILE
Reddition de comptes de la FAI	Reddition de comptes au comité d'audit	FO-RC-CA
	Pas de reddition de comptes au comité d'audit	FO-RC-CA-NON
	Reddition de comptes aux gestionnaires	FO-RC-GEST
	Reddition de comptes aux gestionnaires, au haut dirigeant et au comité d'audit	FO-RC-GEST-HD-CA
	Reddition de comptes au haut dirigeant	FO-RC-HD
	Reddition de comptes au haut dirigeant et au comité d'audit	FO-RC-HD-CA
	Reddition de comptes au haut dirigeant et au comité d'audit – officiel, mais pas effectif en réalité	FO-RC-HD-CA- OFFICIELLEMENT MAIS NON EFFECTIF EN REALITÉ
	Reddition de comptes au haut dirigeant et au comité d'audit – en fonction des risques	FO-RD-HD-CA-EN FONCTION DES RISQUES
Type d'organisation	Ministère	FO-TO-MIN
	Organisme	FO-TO-ORG

Tableau XLII - Facteurs organisationnels

Catégorie	Facteurs personnels	
Questions de recherche ciblées	L'ensemble des questions de recherche	
Propriétés	Dimensions	Codes
Affiliation professionnelle	Ordre des administrateurs agréés du Québec	FP-AP-ADMA
	APVCSI (expert en vérification des technologies de l'information)	FP-AP-APVCSI-ISAQA
	Collège des administrateurs	FP-AP-COLLEGE DES ADMINISTRATEURS
	IIA	FP-AP-IIA
	IIA – inspecteur de la qualité	FP-AP-IIA-INSPECTEUR QUALITÉ

Catégorie	Facteurs personnels	
Questions de recherche ciblées	L'ensemble des questions de recherche	
Propriétés	Dimensions	Codes
Code de déontologie	Code de l'Administration gouvernementale du Québec	FP-CODE-AGQ
	Code de l'IIA	FP-CODE-IIA
	Code - priorisation	FP-CODE-ORDRE DE PRIORITÉ
	Code particulier à l'organisation	FP-CODE-ORG
	Pas certain	FP-CODE-PAS CERTAIN
	Code de profession (OCAQ, CGA, CMA ou IIA)	FP-CODE-PROFESS
Formation académique	Administration	FP-FACA-ADM
	Administration financière	FP-FACA-ADM-FINANCE
	Comptable	FP-FACA-CTB
	Informatique	FP-FACA-INFORMATIQUE
	Évaluation de programme	FP-FACA-EVAL-PROGRAM
	Mathématique	FP-FACA-MATHEMATIQUES
	Fiscalité	FP-FACA-MSC FISCALITÉ
	La formation influence beaucoup	FP-FACA-INFLUENCE BEAUCOUP
	La formation influence peu ou pas	FP-FACA-INFLUENCE PEU/PAS
Nombre d'années d'expérience en audit interne	Moins de 5 ans	FP-NBRAN-5
	[5 à 10 ans]	FP-NBRAN-[5-10]
	]10 à 15 ans]	FP-NBRAN-]10-15]
	]15 à 20 ans]	FP-NBRAN-]15-20]
	]20 à 25 ans]	FP-NBRAN-]20-25]
	Plus de 25 ans	FP-NBRAN+25
Nombre total d'années d'expérience	Moins de 5 ans	FP-NBRAN-TOTAL-5
	[5 à 10 ans]	FP-NBRAN-TOTAL-[5-10]
	]10 à 15 ans]	FP-NBRAN-TOTAL-]10-15]
	]15 à 20 ans]	FP-NBRAN-TOTAL-]15-20]
Nombre total d'années d'expérience (suite)	]20 à 25 ans]	FP-NBRAN-TOTAL-]20-25]
	Plus de 25 ans	FP-NBRAN-TOTAL-+25
Poste actuel du répondant	Auditeur interne	FP-PACT-AI
	Auditeur interne – expert d'un domaine particulier	FP-PACT-AIEXPERT
	Directeur de FAI	FP-PACT-DFAI
Postes occupés antérieurement	Auditeur externe	FP-PANT-AE
	Auditeur interne	FP-PANT-AI
	Évaluation de programmes	FP-PANT-EVAL-PROG
	Formateur/éducateur	FP-PANT-

Catégorie	Facteurs personnels	
Questions de recherche ciblées	L'ensemble des questions de recherche	
Propriétés	Dimensions	Codes
		FORMATEUR/EDUCATEUR
	Gestionnaire	FP-PANT-GEST
	Professionnel aux opérations	FP-PANT-PROF-OPÉ
	Expert en technologies de l'information	FP-PANT-TI
Secteur de l'expérience de travail antérieure	Dans l'administration publique provinciale	FP-SEXPANT-AGQ
	En dehors de l'administration publique provinciale	FP-SEXPANT-HAGQ
Spécialisation	Enquêtes administratives	FP-SPE-ENQ
	Fiscalité	FP-SPE-FISCALITÉ
	Gestion des risques	FP-SPE-RISQ
	Technologies de l'information	FP-SPE-TI
Titre professionnel	Aucun titre comptable	FP-TP-AUCUN
	CA	FP-TP-CA
	CGA	FP-TP-CGA
	CIA	FP-TP-CIA-EN VOIE
	CISA	FP-TP-CISA
	CMA	FP-TP-CMA
Valeurs importantes pour les auditeurs internes	Action	FP-V-ACTION
	Compétence	FP-V-COMPÉTENCE
	Compréhension	FP-V-COMPRÉHENSION
	Confidentialité	FP-V-CONFIDENTIALITÉ
	Détermination	FP-V-DÉTERMINATION
	Efficience	FP-V-EFFICIENCE
	Empathie	FP-V-EMPATHIE
	Écoute	FP-V-ÉCOUTE
	Équité	FP-V-ÉQUITÉ
	Fermeté	FP-V-FERMETÉ
	Honnêteté	FP-V-HONN
	Humanisme	FP-V-HUMANISME
	Indépendance	FP-V-INDE
	Intégrité	FP-V-INTE
	Justice	FP-V-JUSTICE
	Loyauté	FP-V-LOYAUTÉ
	Ne croit pas à l'indépendance	FP-V-NE CROIT PAS À L'INDÉPENDANCE DE L'AI
	Objectivité	FP-V-OBJ
	Pragmatisme	FP-V-PRAGMATISME
	Professionnalisme	FP-V-PROFESSIONNALISME
	Être raisonnable	FP-V-RAISONNABLE

Catégorie	Facteurs personnels	
Questions de recherche ciblées	L'ensemble des questions de recherche	
Propriétés	Dimensions	Codes
Valeurs importantes pour les auditeurs internes (suite...)	Respect – en général	FP-V-RESP
	Respect des règles	FP-V-RESPECT DES RÈGLES
	Respect du citoyen	FP-V-RESPECT DU CITOYEN
	Rigueur	FP-V-RIG
	Sens des responsabilités	FP-V-SENS DES RESPONSABILITÉS
	Servir/être utile	FP-V-SERVIR/ÊTRE UTILE
	Souci du travail bien fait	FP-V-SOUCI DU TRAVAIL BIEN FAIT
	Transparence	FP-V-TRANS
	Travail d'équipe	FP-V-TRAVAIL D'ÉQUIPE
	Valeur ajoutée	FP-V-VALEUR AJOUTÉE

Tableau XLIII - Facteurs personnels

Catégorie	Cadre légal et réglementaire	
Questions de recherche ciblées	L'ensemble des questions de recherche	
Propriétés	Dimensions	Codes
Lois	Loi de l'administration publique (LAP)	CLR-L-LAP
	Loi sur la gouvernance des sociétés d'État (LGSE)	CLR-L-LGSE
	Loi constitutive de l'organisation	CLR-L-LOI-CONSTITUTIVE DE L'ORGANISATION
	Loi sur la protection des renseignements personnels	CLR-L-LPRP
Règlements ou politiques internes	Charte d'audit interne	CLR-R-CAI
	Charte du comité d'audit	CLR-R-CCA
	CT 204419 relatif à l'audit interne	CLR-R-CT204419
	Règlement interne opérationnel	CLR-R-REGLEMENT INTERNE OPÉRATIONNEL

Tableau XLIV - Cadre légal et réglementaire

Catégorie	Cadre normatif	
Questions de recherche ciblées	L'ensemble des questions de recherche	
Propriétés	Dimensions	Codes
Meilleures pratiques	Sectorielles particulières	CN-MP-SECT
Normes	Aucune	CN-N-AUCUNE
	Normes comptables particulières au gouvernement du Québec	CN-N-CFQ-NORMES COMPTABLES PARTICULIERES AU GVT DU QUEBEC
	COBIT	CN-N-COBIT
	COSO ou COCO	CN-N-COSO/COCO
	Normes de l'ICCA	CN-N-ICCA
	IFRS	CN-N-IFRS
	Normes de l'IIA	CN-N-IIA
	Normes de l'IIA pas nécessaires	CN-N-IIA-PAS NÉCESSAIRE

Tableau XLV - Cadre normatif

Annexe III – Liste des documents colligés

1. Politique de la fonction d’audit interne et du comité d’audit de l’Organisation -⁹³.
2. Politique de la fonction d’audit interne de l’Organisation -.
3. Politique de la fonction d’audit interne de l’Organisation -.
4. Politique de la fonction d’audit interne de l’Organisation -.
5. Politique de la fonction d’audit interne et du comité d’audit de l’Organisation -.
6. Politique de la fonction d’audit interne de l’Organisation -.
7. Politique de la fonction d’audit interne de l’Organisation -.
8. Politique de la fonction d’audit interne et du comité d’audit de l’Organisation -.
9. Document de planification annuelle et rapport d’activités de la fonction d’audit interne de l’Organisation -.
10. Document de planification annuelle et rapport d’activités de la fonction d’audit interne de l’Organisation -.
11. Document de planification annuelle et rapport d’activités de la fonction d’audit interne de l’Organisation -.
12. Document de planification annuelle et rapport d’activités de la fonction d’audit interne de l’Organisation -.

⁹³. Les lettres identifiant les organisations ont été masquées afin de préserver l’anonymat des répondants.

