

L'AUDIT INTERNE : UN OUTIL D'AMÉLIORATION DE LA GESTION DES RISQUES ET DU CONTRÔLE AU SERVICE DE LA GOUVERNANCE

MÉMOIRE À L'ATTENTION DE LA COMMISSION D'ENQUÊTE SUR LA GESTION DE LA
MODERNISATION DES SYSTÈMES INFORMATIQUES DE LA SOCIÉTÉ DE
L'ASSURANCE AUTOMOBILE DU QUÉBEC

PAR MÉLANIE ROUSSY, PHD, CPA, ASC
Professeure titulaire
École de comptabilité, FSA ULaval

22 octobre 2025

Table des matières

| | |
|--|----|
| Sommaire | 2 |
| Introduction et mise en contexte | 4 |
| Audit interne : les fondamentaux | 6 |
| Mission et contributions à la gouvernance | 6 |
| Positionnement organisationnel et relations hiérarchiques | 9 |
| La double relation d'autorité de l'audit interne | 9 |
| Articulation de la double autorité – entre théorie et pratique | 10 |
| Autorité directe du comité d'audit | 11 |
| Autorité administrative de la direction générale | 12 |
| Périmètre d'intervention et types de mandats | 14 |
| Facteurs clés de succès | 16 |
| La gestion des risques et le contrôle : objet de l'audit interne | 20 |
| Le référentiel COSO (2013) | 20 |
| Environnement de contrôle | 22 |
| Lacunes du contrôle et opportunité de fraude | 24 |
| Conclusion | 25 |
| Références | 28 |
| Annexe - Liste des documents de la Commission consultés | 31 |
| Transcriptions des témoignages | 31 |
| Pièces | 32 |

Liste des tableaux

| | |
|---|----|
| Tableau 1 – Contributions de l’audit interne à la gouvernance | 7 |
| Tableau 2 – Caractéristiques des mandats d’audit interne | 14 |
| Tableau 3 – Composantes du contrôle (COSO, 2013) | 21 |
| Tableau 4 – Principes et attributs de l’environnement de contrôle du COSO, (2013) | 22 |

Liste des figures

| | |
|---|----|
| Figure 1 – Modèle des trois lignes de maîtrise des risques - reproduction (The IIA, 2020, p. 4) | 6 |
| Figure 2 – Positionnement organisationnel et double lien d’autorité de l’audit interne | 9 |
| Figure 3 – Les facettes du référentiel COSO (2013) | 21 |

Sommaire

| Objectifs

- Contribuer à l'amélioration de la gouvernance de l'ensemble des organisations formant l'administration publique et parapublique du Québec en apportant un éclairage académique à la Commission au regard de l'audit interne.
- Permettre au grand public de mieux comprendre ce qu'est l'audit interne et ce à quoi il sert dans les organisations.

| Pistes d'amélioration à explorer

Il pourrait être intéressant de :

- suggérer une bonification des compétences explicitement requises des membres du comité d'audit directement dans la Loi sur la gouvernance des sociétés d'État pour y intégrer davantage de compétences habilitantes permettant d'assumer efficacement l'autorité directe de l'audit interne et de gérer la délicate relation de double autorité avec la direction générale;
- s'assurer de former correctement les administrateurs membres du comité d'audit au moment de leur nomination (et en continu par la suite) et de veiller à ce qu'ils maîtrisent les bases en gouvernance, en gestion des risques et en contrôle;
- sensibiliser et responsabiliser encore davantage les administrateurs et la direction générale quant à l'importance de la gestion des risques et du contrôle dans l'organisation, et plus particulièrement pour ce qui est des projets majeurs;
- optimiser l'utilisation de l'audit interne en exigeant un mandat d'audit en continu ciblant les principaux risques dans le cadre des projets majeurs;
- s'assurer de rendre obligatoire le positionnement de la FAI « suggéré » dans les NIAI (2024);
- étendre la portée de l'acte réservé des CPAs dans la Loi des comptables professionnels agréés (C-48).

De plus, il importe de considérer les risques liés aux phénomènes de « l'illusion de contrôle » et du « *public secrecy* » documentés dans la littérature scientifique portant sur l'audit et le contrôle dans le secteur public.

Fondamentaux en audit interne : faits saillants

- L'audit interne est une fonction située dans l'organisation et dont la mission est de fournir de l'assurance à la gouvernance et de contribuer à l'optimisation de la performance organisationnelle en matière de gestion des risques (financiers et non financiers) et de contrôle.
- Il conduit des mandats avec ou sans assurance et rend compte au comité d'audit (autorité directe) et à la direction générale (autorité administrative).
- Son périmètre d'intervention se limite aux processus internes de l'organisation.
- Les principaux facteurs de succès de l'audit interne sont :
 1. la qualité du comité d'audit;
 2. l'indépendance de la fonction et l'objectivité de ses auditeurs;
 3. le caractère adéquat (compétence) et suffisant des ressources qui lui sont octroyées;
 4. les types de mandats réalisés et le caractère stratégique des processus audités;
 5. la rigueur du travail réalisé et la pertinence des constats et recommandations;
 6. la légitimité de l'audit interne dans l'organisation.

Gestion des risques et contrôle : faits saillants

- La gestion des risques est étroitement liée à la stratégie et à la performance. C'est un ensemble de processus et d'activités permettant à la direction de remplir efficacement son rôle sachant que les risques qui peuvent empêcher l'organisation d'atteindre ses objectifs stratégiques et opérationnels (financiers et non financiers) et/ou d'optimiser sa performance sont (i) connus et (ii) maîtrisés à un niveau jugé acceptable par les instances de gouvernance et de direction.
- Le contrôle peut être défini comme un ensemble de moyens et d'activités enchâssés dans les processus de gestion des risques. Il vise la maîtrise des risques et doit permettre à l'organisation d'être suffisamment agile pour saisir les opportunités lorsqu'elles se présentent.
- L'environnement de contrôle (ensemble des normes, processus et structures formelles et informelles constituant le socle de la mise en œuvre du contrôle dans les organisations) est tributaire de la volonté sincère et de l'engagement des instances de gouvernance et de direction à mettre en place et à promouvoir une culture d'intégrité et de contrôle au sein des organisations.
- Les lacunes du contrôle augmentent ou créent l'opportunité de fraude interne.

Introduction et mise en contexte

« L'audit interne joue un rôle critique dans l'amélioration de la capacité d'une organisation à servir l'intérêt général. Si sa fonction première est de renforcer les processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle, l'audit interne produit aussi des effets au-delà de l'organisation même. En fournissant une assurance sur l'efficacité opérationnelle, la fiabilité de la communication, le respect des lois et/ou règlements, la protection des actifs ou la culture de l'éthique, l'audit interne contribue à la stabilité globale et à la durabilité de l'organisation, ainsi qu'au renforcement de la confiance du grand public dans cette dernière et dans les systèmes plus larges dont elle est une composante. » (The IIA, 2024, p.7)

Cette déclaration ambitieuse de l'Institut des auditeurs internes¹ (IIA) à propos de l'audit interne² est particulièrement intéressante en guise d'ouverture, car elle illustre bien la mission de l'audit interne au sein des organisations, à savoir renforcer les processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle. Cela met aussi en lumière la volonté des auditrices et auditeurs internes, telle qu'exprimée par leur institut, de servir l'intérêt général³. Ce souci de l'intérêt général est d'ailleurs bien présent chez les auditrices et auditeurs œuvrant dans l'administration publique ou parapublique au Canada (Brivot et al. 2024). D'ailleurs, les témoignages des auditrices et auditeurs internes de la SAAQ durant cette Commission l'illustrent également⁴. Cela dit, pour que l'audit interne puisse tendre vers l'atteinte ces objectifs ambitieux en situation pratique, plusieurs conditions doivent être réunies. Or, avoir une compréhension relativement fine de l'audit interne, de la gestion des risques et du contrôle apparaît essentiel pour espérer y parvenir. Il importe aussi de tracer les frontières entre ces fonctions organisationnelles et de comprendre comment elles interagissent entre elles et avec les instances de gouvernances que sont le conseil d'administration (via le comité d'audit) et la direction générale.

Ainsi, en écho à la déclaration d'ouverture de l'honorable Commissaire Gallant (Gallant, 24 avril 2025), dans laquelle il insiste notamment sur la visée d'éducation citoyenne d'une commission d'enquête publique, ce mémoire se veut surtout, pédagogique. Ce qui m'interpelle ici, au-delà du cas sous enquête, est de contribuer à l'amélioration de la gouvernance de l'ensemble des organisations formant l'administration publique et parapublique du Québec en apportant un éclairage académique à la Commission. J'espère donc simplement que ce document (i) permettra au grand public de comprendre un peu mieux ce qu'est l'audit interne et ce à quoi il sert dans les organisations, et (ii) alimentera la réflexion et l'analyse des membres de la Commission au service de l'intérêt général de la société québécoise.

Ce mémoire est séparé en deux sections. La première section est consacrée aux fondamentaux de l'audit interne. L'objectif de cette section est de survoler les concepts minimalement nécessaires à

¹ Fondé en 1941, l'IIA est un organisme reconnu internationalement dont la mission est de faire avancer l'audit interne et d'offrir du support aux auditeurs et auditrices internes. Il édicte notamment le Cadre de pratique professionnelle de l'audit interne (incluant les Normes internationales d'audit interne) dont la dernière mouture est en vigueur depuis 2024.

² L'audit interne est encore nommé « vérification interne » dans certaines organisations du secteur public et parapublic. Cependant, l'expression « audit interne » est mobilisée dans ce document, car il s'agit de l'appellation la plus répandue à l'échelle internationale.

³ Dans les Normes internationales d'audit interne (NIAI), l'intérêt général se réfère aux « intérêts socio-économiques et au bien-être général d'une société et des organisations qui la constituent » (The IIA, 2024, p7).

⁴ Notez que j'ai pris connaissance des témoignages des auditeurs internes de la SAAQ durant les travaux de la Commission par la lecture rapide des transcriptions uniquement. Il est donc important de souligner que je n'ai pas réalisé une étude en profondeur de leurs propos, ni une étude de cas en bon et due forme.

la compréhension de l'audit interne dans le cadre des travaux de la Commission⁵. Au passage, quelques encadrés gris sont insérés. On y retrouve des questions à poser pour éclairer les angles morts de certains points de vigilance à considérer. Ensuite (dans la section suivante), on se tourne vers l'objet de l'audit interne, à savoir : la gestion des risques et le contrôle. On ne peut en effet pas vraiment saisir ce qu'est l'audit interne et ce à quoi il sert si l'on ne cerne pas minimalement la gestion des risques et le contrôle. Dans cette section, j'attire plus particulièrement l'attention sur le concept de « l'environnement de contrôle » qui interpelle directement les instances de gouvernance en matière de gestion des risques et de contrôle. Enfin, j'introduis le lien entre les lacunes de contrôle et l'opportunité de fraude.

⁵ Notez que les documents suivants ont été consultés en guise de préparation à l'écriture de ce mémoire même si ces derniers ne sont pas directement cités : les transcriptions des témoignages des (i) auditeurs internes, (ii) des administrateurs, (iii) des directeurs généraux et (iv) du représentant du Vérificateur général du Québec à la Commission. Les pièces déposées en lien avec l'audit interne ou la gestion des risques (26 P-68 à 26 P-81) et le rapport du VGQ 2024-2025 (1P-1) ont aussi été survolées. Tous ces témoignages et documents sont disponibles en ligne, sur le site de la Commission : [Bienvenue - CESIS](#) . Notez également que je n'ai eu accès à aucun document privilégié ou autre source d'information qui ne soit pas d'ordre public par ailleurs.

Audit interne : les fondamentaux

Cette première section présente les concepts fondamentaux nécessaires pour cerner (i) la mission de l'audit interne et ses contributions reconnues à la gouvernance (ii) son positionnement organisationnel avec emphase sur sa structure particulière de reddition de comptes (la double autorité exercée conjointement par le comité d'audit et la direction générale) (iii) ce que fait concrètement l'audit interne (types de mandats) et (iv) les facteurs clés de succès de cette fonction.

Mission et contributions à la gouvernance

L'audit interne est une fonction dont la mission est de **fournir de l'assurance à la gouvernance et de contribuer à l'optimisation de la performance organisationnelle en matière de gestion des risques et de contrôle** (processus financiers et non financiers). C'est pourquoi je le présente souvent comme un « défenseur offensif » au hockey. Il est aussi considéré comme la troisième et dernière ligne de maîtrise des risques; la « tertiaire » de la défensive au football pour rester dans l'analogie sportive (se référer à la *Figure 1 – Modèle des trois lignes de maîtrise des risques - reproduction (The IIA, 2020, p.4)*).

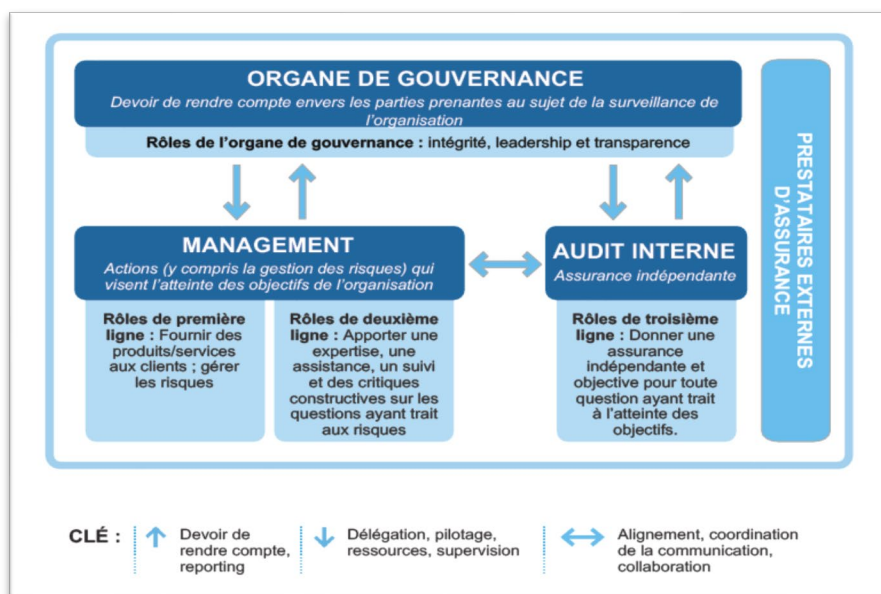


Figure 1 - Modèle des trois lignes de maîtrise des risques - reproduction (The IIA, 2020, p.4)

La littérature scientifique indique que l'action de l'audit interne comme 3^e ligne de maîtrise des risques a de nombreux effets positifs (contributions) sur la gouvernance (p. ex. Lenz et Enslin 2025, Kotb et coll. 2020, Roussy et coll. 2020, Roussy et Perron 2018, Lenz et Hahn 2015). Comme cette fonction est au service de la gouvernance, j'ai organisé ces contributions en deux catégories : les contributions à la dimension fiduciaire de la gouvernance et les contributions à la dimension

stratégique de la gouvernance⁶. Le *Tableau 1 – Contributions de l’audit interne à la gouvernance*, ci-contre présente quelques-unes de ces contributions documentées dans les écrits scientifiques (liste non exhaustive). Je simplifie pour les fins de ce mémoire, mais la dimension fiduciaire de la gouvernance se rapporte à l’ensemble des activités de surveillance exercées par le conseil d’administration et/ou la direction générale (ou autres acteurs de la gouvernance) pour s’assurer de l’utilisation conforme des actifs de l’organisation et de leur protection (Labelle et coll. 2010). Autrement dit, c’est la défensive. La dimension stratégique de la gouvernance se rapporte quant à elle davantage aux activités et mécanismes visant à établir les objectifs stratégiques de l’organisation, à en mesurer l’atteinte et à améliorer la performance (Labelle et coll. 2010). C’est l’attaque. Les deux dimensions sont nécessaires pour assurer une saine gouvernance et favoriser la pérennité de l’organisation, mais aussi de l’écosystème dans lequel elle évolue (la 3^e dimension de la gouvernance (Collège des administrateurs de sociétés 2025)).

| Contributions Dimension fiduciaire de la gouvernance | Contributions Dimension stratégique de la gouvernance |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> • Réduis le problème d’agence via la diminution de l’aléa moral du gestionnaire et la diminution de l’asymétrie d’information (Gramling et al. 2004; Goodwin-Stewart and Kent 2006a;b; Mihret and Grant 2017; Prawitt et coll. 2009; etc.). • Influence (la présence de l’audit interne) le jugement et la prise de décision des utilisateurs externes comme les investisseurs (Archambeault et coll. 2008; Hold and DeZoort 2009). • Réduis le niveau de « gestion des résultats » (c. à d. malversations financières et comptables) (Davidson et coll. 2005) et les honoraires d’audit externe (Goodwin-Stewart and Kent 2006b). • Préviens, améliore et accélère la détection et réduis les faiblesses du contrôle interne de même que les fraudes financières internes (Arel et al. 2012; Lin et coll. 2011; etc.). | <ul style="list-style-type: none"> • Protège et aide l’organisation (et ses gestionnaires) (Roussy, 2013). • Est un agent de confort pour les membres du comité d’audit (Sarens et al. 2009). • Agis comme mécanisme disciplinaire dans l’organisation (Mihret and Grant 2017). • Facilite l’apprentissage organisationnel (Ma’ayan and Carmeli 2016; Roussy et al. 2018). • Constitue un bon terrain d’entraînement pour les futurs gestionnaires de haut niveau (Anderson et coll. 2012; Trotman and Duncan 2018). |

Tableau 1 – Contributions de l’audit interne à la gouvernance

Bref, les études scientifiques indiquent clairement que l’audit interne génère est globalement contributive à la gouvernance (tant pour la dimension fiduciaire que pour la dimension stratégique) et, favorisant ainsi la pérennité de l’organisation et l’amélioration de sa performance.

J’attire cependant l’attention du lecteur sur les études comme celles de Archambeault et coll. (2008) ou de Hold et DeZoort (2009) qui démontrent que *la présence* de l’audit interne dans une

⁶ Inspiré de Labelle et al. (2010) qui identifient deux axes de gouvernance : l’axe fiduciaire et l’axe stratégique.

organisation *influence positivement* le jugement et la prise de décision de l'utilisateur externe (investisseur, banquier, etc.). Cela signifie que l'utilisateur sera affecté positivement (il aura une bonne impression/davantage confiance) *peu importe* la qualité du travail réalisé par l'audit interne. En ce qui me concerne, c'est une bonne chose seulement si cette confiance est justifiée. Il y a effectivement un risque que la présence d'une fonction d'audit interne (comme celle des autres instances ou mécanismes de gouvernance de gestion des risques et de contrôle d'ailleurs) génère une forme « **d'illusion de contrôle** » (Tremblay, 2011) auprès de l'utilisateur externe, quel qu'il soit, car ce dernier ne peut pas savoir si son impression que la situation est sous contrôle (et donc la confiance qu'il place envers les institutions) est justifiée. L'utilisateur externe est en effet aveugle à ce qui se passe réellement dans l'organisation. Si on extrapole un peu, un membre de comité d'audit ayant des lacunes au niveau de ses compétences et/ou qui ne s'engage pas suffisamment pourrait aussi succomber au spectre de l'illusion de contrôle, car il placera sa confiance envers les processus de gestion des risques et de contrôle et envers l'audit interne (et les personnes qui en sont responsables) sans vraiment savoir (au moins jusqu'à un certain point) si cette confiance est justifiée alors même qu'il est responsable d'en assurer la surveillance.

De plus, les travaux de Radcliffe (2008; 2011), conduits dans le secteur public au Canada, indiquent que les auditeurs œuvrant dans la fonction publique et parapublique peuvent succomber au « *public secrecy* ». En quelques mots (simplifiés pour les fins de ce mémoire), le *public secrecy* est l'art de « savoir quoi ne pas savoir »⁷. Ce phénomène peut être insidieux, car une personne (un auditeur dans l'étude de Radcliffe – mais pourrait éventuellement s'appliquer à d'autres acteurs comme les gestionnaires, administrateurs, politiciens, etc.) qui sait quoi ne pas savoir, orientera (consciemment ou non) le choix de ses mandats, ses questions, ses demandes de renseignements, etc. de manière telle qu'elle évitera d'avoir connaissance d'un élément d'information la rendant inconfortable parce qu'elle le sait politiquement sensible par exemple. Or, si on ne le sait pas, il devient plus légitime d'éviter de poser un jugement et/ou d'agir face à un enjeu donné... **L'opacité volontaire ou involontaire** induite par le *public secrecy* peut ainsi étioier insidieusement la transparence souhaitée grâce aux mécanismes de reddition de comptes et de gouvernance de l'administration publique; limitant ainsi leur efficacité.

Bref, comme académique, même si je suis intimement convaincue des bénéfices de l'audit interne sur la gouvernance, et ,dans l'administration publique, sur la saine gestion des fonds publics, je garde toujours à l'esprit ces deux concepts que sont l'illusion de contrôle et le *public secrecy*, car ils m'invitent à demeurer prudente dans mes interprétations, qui sont par définition incomplètes (étant moi-même une « utilisatrice externe »). C'est notamment pourquoi je répète souvent en formation exécutive que l'audit interne a soit un effet positif soit un effet négatif, jamais nul. J'insiste aussi sur ce point : au comité d'audit, les administrateurs ont la responsabilité d'adopter un comportement diligent. Cela signifie que pour assumer leur rôle envers l'audit interne, ils doivent tenter de réduire au maximum les angles morts et/ou zones d'ombre pour bien comprendre la planification des travaux, les méthodologies mobilisées, les résultats des audits, les plans d'action des audits, etc. Ils doivent lutter contre l'illusion de contrôle et le *public secrecy* eux-mêmes, en

⁷ Traduction libre.

posant des questions (même inconfortables), en creusant les dossiers avec la profondeur requise, en s'assurant de faire remonter les enjeux qui le doivent au conseil d'administration, etc.

Positionnement organisationnel et relations hiérarchiques

La double relation d'autorité de l'audit interne

Selon le Cadre de référence international des pratiques professionnelles (CRIPP) (The IIA, 2024), l'audit interne doit être placé sous double autorité, à savoir l'autorité directe du comité d'audit et l'autorité administrative de la plus haute instance de direction (ex. la directrice générale ou le directeur général, la ou le sous-ministre) comme l'illustre la *Figure 2 - Positionnement organisationnel et double lien d'autorité de l'audit interne*.

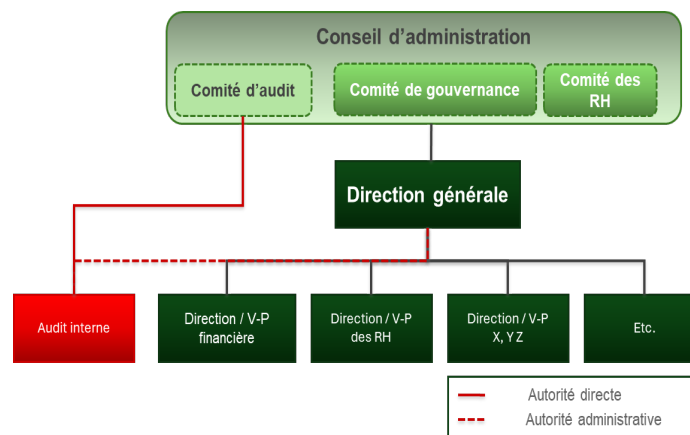


Figure 2 – Positionnement organisationnel et double lien d'autorité de l'audit interne

Point de vigilance

Est-ce que l'audit interne est effectivement placé en conformité avec les NIAI (The IIA, 2024) et les lois et règlements auxquels est assujettie l'organisation?

- Si oui, mais que la fonction audit interne est regroupée avec d'autres fonctions (ex. « Direction de l'audit interne et de X et de Y ou Z »), il se peut en fait que le responsable de la fonction audit interne ne soit pas véritablement sous autorité directe du comité d'audit et administrative du haut dirigeant. Cela limiterait son indépendance « de fait » même si en apparence (dans l'organigramme), l'audit interne semble positionné correctement. Cela peut être un enjeu significatif et il y a lieu de questionner ce positionnement. Également, cela peut être perçu comme un signal que l'audit interne n'est pas important aux yeux de la direction générale et du comité d'audit. Cela affecte sa légitimité et donne un indice négatif quant à la robustesse de l'environnement de contrôle dans l'organisation (voir la prochaine section pour plus de détails à propos de l'environnement de contrôle). Bref, cette situation peut être acceptable dans certains cas (ex. stade de développement émergent de l'audit interne, restructuration temporaire, regroupement d'un ensemble de fonctions d'assurance, une très petite organisation manquant de moyens financiers et humains, etc.). Il appartient alors au comité d'audit de s'assurer de son bien-fondé et de demeurer vigilant vis-à-vis de l'indépendance et de la légitimité de l'audit interne dans l'organisation. Le cas échéant, des correctifs peuvent être demandés à la haute direction pour remédier à la situation.
- Sinon, il s'agit d'une non-conformité au NIAI (The IIA, 2024) et aux meilleures pratiques suggérées en audit interne et en gouvernance. Il importe alors de s'assurer de corriger le tir dès que possible et aussi de revoir l'ensemble des attributs de l'environnement de contrôle, car cela peut laisser penser que ce dernier est lacunaire.

Articulation de la double autorité – entre théorie et pratique

Dans plusieurs cadres composant l'environnement légal et réglementaire de gouvernance depuis le *Sarbanes Oxley Act* (SOX) (rédigé, souvenons-nous à la suite des tristement célèbres scandales financiers d'Enron et de WorldCom), la direction générale doit être surveillée de manière à prévenir et à détecter une éventuelle malversation financière perpétrée par la haute direction (ex. du directeur général et/ou de sa garde rapprochée). C'est une logique directement inspirée de la Théorie d'agence dans laquelle on assume que le directeur général adoptera un comportement « agentique » potentiellement dysfonctionnel s'il en a l'opportunité. Cela signifie qu'il fera en sorte de maximiser son rendement personnel, quitte à ce que cela soit au détriment des intérêts de l'organisation et de ses actionnaires. Suivant cette logique, on doit instaurer des structures et des processus (ex. un conseil d'administration, les contrôles internes et structures de reddition de comptes, l'audit interne et l'audit externe, etc.) visant à le surveiller pour limiter son espace d'ala moral et réduire l'asymétrie d'information des propriétaires. C'est pourquoi ces cadres légaux et réglementaires de gouvernance s'alignent généralement sur la position de l'IIA en ce qui concerne l'autorité directe du comité d'audit sur l'audit interne.

Cependant, en pratique, le plus haut dirigeant d'une organisation donnée n'est pas l'homme ou la femme à abattre. N'en déplaise aux théoriciens de l'agence, il a été soigneusement choisi pour ses compétences. Il mérite donc, jusqu'à preuve du contraire, la confiance du conseil d'administration (et donc du comité d'audit). J'ai écrit « confiance » pas « confiance aveugle » ni « aveuglement volontaire ». Il y a une nuance. Les membres du comité d'audit doivent donc exercer leur surveillance sans tomber soit, dans la complaisance ou l'excès de confiance, soit à l'autre bout du spectre, dans la méfiance, car cela engendrerait un climat contreproductif entre les administrateurs et la direction générale. Cela aurait de nombreux effets indésirables, notamment une limitation des travaux de l'audit interne. Comme les auditeurs internes le disent parfois « le DG est soit le meilleur allié de l'audit interne, soit son pire ennemi » (Roussy, 2015).

Dans les lignes qui suivent, les responsabilités associées au rôle d'autorité directe du comité d'audit et d'autorité administrative de la direction générale sont décrites séparément dans le respect des NIAI (The IIA, 2024). Je ponctue le tout de certains commentaires inspirés de la pratique et de la littérature. Le premier commentaire que je ferai est que j'invite le lecteur à ne pas perdre de vue que bien que les NIAI (The IIA, 2014) séparent clairement les rôles, et que la direction générale, peut sembler ne pas avoir beaucoup d'autorité sur l'audit interne, en pratique il en va tout autrement. C'est notamment à cause du fait que l'audit interne est à l'interne et des relations de pouvoir en place dans l'organisation. Également, en pratique, c'est totalement acceptable (souhaitable même), que le président du comité d'audit et le directeur général œuvrent de concert, et en toute transparence, pour gouverner l'audit interne de manière à en tirer un maximum de bénéfices en termes de potentiel d'amélioration de la performance des processus de gestion des risques et de contrôle. Bref, les gens se parlent et collaborent au bénéfice de l'organisation et c'est tant mieux à moins de circonstances exceptionnelles. De même, meilleure est la communication entre le comité d'audit et la direction générale à propos de l'audit interne, plus ce dernier sera efficace et produira des travaux de qualité.

Autorité directe du comité d'audit

Responsabilités du comité d'audit

L'autorité directe du conseil d'administration sur l'audit interne s'exerce via le comité d'audit. En conséquence, selon les NIAI (The IIA, 2024), le comité d'audit doit :

- i. définir et approuver le mandat de la fonction d'audit interne et l'accompagner dans l'exercice de ce dernier (Principe 6);
- ii. définir et préserver l'indépendance de la fonction d'audit interne et les qualifications des auditrices et auditeurs qui la composent (Principe 7);
- iii. assurer la surveillance de la fonction et veiller à son efficacité (Principe 8).

Cela signifie notamment que le comité d'audit doit approuver la Charte de l'audit interne (c. à d. décider ce que l'audit interne peut ou ne peut pas faire, où la fonction sera située dans l'organisation, définir les modalités hiérarchiques et de reddition de comptes, etc.) et s'assurer que la fonction dispose des ressources financières et humaines nécessaires à l'exercice de son mandat. Il doit aussi recevoir le plan long terme des activités de l'audit interne, le comprendre (incluant les types de mandats et leurs caractéristiques), en discuter avec la direction générale et le responsable de la fonction. Ensuite, le comité doit approuver cette planification long terme et la revoir périodiquement. En cours d'année, le comité peut demander (ou exiger) des changements en fonction des événements. Il reçoit les rapports de l'audit interne et en discute formellement lors des réunions. Le cas échéant, les gestionnaires responsables des processus audités sont invités à venir présenter leur plan d'action et à répondre aux questions des membres du comité d'audit (bonne pratique suggérée). En fin d'année, le comité d'audit reçoit la reddition de comptes annuelle de l'audit interne et en apprécie la qualité, etc. Si les membres du comité d'audit n'ont pas de compréhension fine de l'audit interne, comment pouvons-nous raisonnablement nous attendre à ce qu'ils puissent jouer ce rôle efficacement?

Autrement dit, le comité d'audit *devrait être* le « vrai boss » de cette fonction (Roussy, 2015). La Loi sur la gouvernance des sociétés d'État G-1.02 s'aligne d'ailleurs sur cette position. Assumer ce rôle important va bien au-delà que de simplement rencontrer les auditeurs internes quelques fois par année lors de l'un des derniers points à l'ordre du jour des réunions du comité d'audit. C'est un travail conséquent qui nécessite de l'engagement des membres du comité d'audit. Plus particulièrement, le président du comité d'audit se doit d'établir la relation de confiance entre le responsable de l'audit interne et lui sans quoi le comité d'audit sera rapidement considéré comme « le faux boss » par les auditeurs internes (Roussy, 2015). Or, cette confiance est essentielle pour que l'audit interne puisse agir efficacement comme mécanisme de surveillance réduisant l'asymétrie d'information et l'espace d'aléa moral des gestionnaires (c à d : réduire le problème d'agence) au service du comité d'audit; servant ainsi « d'agent de confort » (Sarens et coll., 2009) pour les administrateurs qui ne peuvent (ni ne doivent) être dans l'organisation au quotidien.

De plus, le comité d'audit doit être en communication régulière avec le ou la responsable de l'audit interne. Autrement dit, non seulement le responsable de l'audit interne doit être systématiquement invité aux rencontres du comité d'audit, mais un huis clos (hors présence des membres de la direction) doit systématiquement être prévu à chaque réunion du comité. Ce « canal de communication » sert non seulement à établir le lien de confiance entre l'équipe de l'audit interne

et les membres du comité d'audit, mais il permet également aux membres du comité de s'enquérir d'éventuelles limitations au champ d'intervention de l'audit interne (ex. réceptivité limitée ou difficile de la direction générale et/ou des gestionnaires face aux travaux de l'audit interne, sentiment général et perception des auditeurs internes quant à leur légitimité, enjeux potentiels, etc.).

Indépendance et compétences des membres du comité d'audit

Pour bien jouer son rôle d'autorité directe au regard de l'audit interne, le comité d'audit doit être composé exclusivement de membres indépendants et compétents. Les critères d'indépendance des membres du comité d'audit sont les mêmes que ceux qui déterminent si un administrateur est considéré comme tel au conseil d'administration.

La compétence doit quant à elle s'exprimer de multiples façons et les membres du comité d'audit doivent, comme les auditeurs internes, être « collectivement compétents ». On ne recherche pas seulement des compétences « comptables ou financières » (Loi sur la gouvernance des sociétés d'État G-1.02, section III, article 23). Les membres du comité d'audit doivent en plus maîtriser la gestion des risques et le contrôle (processus financiers ET non financiers) et avoir des compétences en technologies et systèmes d'information. De plus, il est impératif de posséder une excellente compréhension des activités de l'organisation et de son secteur d'activités. En effet, cela est essentiel pour analyser et interpréter la masse d'informations variées devant être traitée par les membres du comité d'audit à chaque réunion. Une fois cela dit, si les seules compétences nommées dans l'ensemble des lois et règlements en matière de gouvernance au regard des compétences requises par les membres du comité d'audit sont les connaissances comptables et financières, la grande oubliée en est une de taille, à savoir : la compréhension fine de ce qu'est l'audit interne (notamment : sa nature, comment il peut être utilisé par la gouvernance, ses critères de qualité et facteurs clés de succès, etc.). Cela est assez étonnant en fait, alors que dès qu'il y a une fonction d'audit interne dans une organisation (ce qui est le cas dans toutes les sociétés d'État au Québec), c'est au comité d'audit qu'il revient d'en assurer l'autorité directe.

Autorité administrative de la direction générale

Responsabilités du directeur général

Pour la direction générale (lire « le plus haut dirigeant de l'organisation »), il s'agit de collaborer avec le comité d'audit pour assumer la gouvernance de l'audit interne (The IIA, 2024). Concrètement, étant donné que les membres du comité d'audit ne sont pas présents dans l'organisation au quotidien, c'est au plus haut dirigeant que revient par exemple la responsabilité d'établir les budgets de fonctionnement et de gérer les ressources humaines. Ce dernier doit aussi s'assurer que les auditeurs internes aient un accès illimité aux documents et aux personnes nécessaires à la réalisation de leurs activités.

En pratique, il importe de souligner qu'à moins qu'un manque d'intégrité ne soit soupçonné à la haute direction (auquel cas, on change complètement de registre), la transparence est le maître mot. La direction générale est donc régulièrement en interaction et en communication avec l'audit interne ou avec le comité d'audit. Le directeur général doit lui aussi avoir confiance en l'audit interne et être consulté à propos de la planification des travaux. Il doit aussi être tenu au courant des résultats et prendre connaissance (et approuver) des plans d'action conçus par les gestionnaires

responsables des processus audités, etc. En effet, ne perdons pas de vue qu'il est lui aussi sujet à l'asymétrie d'information vis-à-vis son organisation (personne n'est omniscient) et qu'il a à cœur d'atteindre ses objectifs stratégiques. Dans cet esprit, l'audit interne peut donc s'avérer un outil précieux pour la direction générale également.

Points de vigilance (liste non exhaustive)

- L'indépendance et les compétences des membres du comité d'audit sont-elles adaptées à l'exercice de l'autorité directe de l'audit interne et à la surveillance des processus de gestion des risques et de contrôle (incluant le risque de fraude et de malversation)?
 - 100% des membres du comité d'audit devraient être des administrateurs indépendants (se rapporter aux critères d'indépendance du conseil d'administration).
 - Les compétences « collectives » des membres du comité d'audit devraient minimalement couvrir les champs suivants pour qu'ils soient en mesure de superviser adéquatement l'audit interne et d'exercer l'ensemble de leurs autres responsabilités (on ne leur demande pas d'être des experts de ces domaines) :
 - finances et comptabilité financières (seule exigence explicite dans la Loi sur la gouvernance des sociétés d'État G-1.02);
 - audit interne et externe;
 - gestion des risques et contrôle;
 - systèmes et technologies de l'information;
 - connaissance des activités de l'organisation et de son secteur.
- Dans quelle mesure le comité d'audit exerce-t-il avec engagement ses responsabilités à l'égard de l'audit interne?
 - Nombre de réunion du comité d'audit par année.
 - Temps accordé à la gestion des risques et au contrôle (processus financiers et non financiers).
 - Temps accordé à l'audit interne durant les réunions du comité d'audit.
 - Caractère stratégique des processus audités et/ou des activités de l'audit interne en général.
 - Huis clos systématique entre le comité d'audit et le responsable de l'audit interne (hors présence de la direction).
 - Pertinence des questions posées par les membres du comité d'audit (aux auditeurs internes et aux gestionnaires responsables des processus audités).
 - Points de rencontre relativement fréquents (entre les réunions du comité d'audit) et canal direct de communication établi entre le président du comité d'audit et le responsable de la fonction d'audit interne.
- Dans quelle mesure la collaboration entre le président du comité d'audit et le directeur général à propos de l'audit interne est-elle efficace et saine?
 - Attitude généralement positive de la direction générale à l'égard de l'audit interne.
 - Communications transparentes et exemptes de tensions indues vis-à-vis des activités de l'audit interne (de la planification long terme des travaux à la reddition de comptes annuelle) entre le président du comité d'audit et le directeur général.
 - Présence du directeur général à la réunion du comité d'audit lors de laquelle est approuvée le plan de travail (long terme et annuel) de l'audit interne et à la réunion lors de laquelle est déposé et discuté la reddition de comptes annuelle de l'audit interne.
 - Présence d'un canal de communication entre le directeur général et le président du comité d'audit
 - Audit interne affecté à des mandats portant sur des processus stratégiques.
- Dans quelle mesure le directeur général considère-t-il favorablement l'audit interne?
 - Attitude généralement positive de la direction générale à l'égard de l'audit interne.
 - Octroi de ressources humaines et financières suffisantes dans le respect des capacités de l'organisation.

- Facilité à obtenir les « lettres mandats » (ou l'équivalent) par l'audit interne et appui à ses travaux dans l'organisation.
- Positionnement organisationnel adéquat.
- Audit interne affecté à des mandats portant sur des processus stratégiques.
- Points de rencontre relativement fréquents et canal direct de communication ouvert en continu entre le directeur général et le responsable de la fonction d'audit interne.

| Périmètre d'intervention et types de mandats

Souvenons-nous, l'audit interne est à l'interne. L'étendue de son rayon d'action est donc l'ensemble de l'organisation, peu importe sa structure. Il ne peut pas s'intéresser à des processus appartenant à des entités externes (ex. un fournisseur de services ou de bien, un sous-traitant, etc.), sauf si une entente contractuelle le prévoit expressément⁸. Dans l'administration publique, il ne doit pas être confondu avec *l'évaluation de programmes* qui vise essentiellement à s'assurer de l'efficacité des programmes gouvernementaux auprès des clientèles ciblées; donc à l'externe de l'organisation ou avec le *vérificateur général*, qui est quant à lui un auditeur externe et non un auditeur interne.

Le pouvoir de l'audit interne en est un de recommandation et non de prise de décision. De fait, au terme de ses mandats, l'audit interne dresse des constats et propose des recommandations visant l'amélioration de la gestion des risques et des contrôles d'un processus donné (ou d'une de ses composantes). Ce sont les gestionnaires responsables du processus visé (c. à d. ceux des lignes un et deux ainsi que la direction générale dans la Figure 1, p. 5) qui doivent établir un plan d'action visant à apporter les améliorations requises et le mettre en œuvre dans des délais acceptables.

L'audit interne réalise plusieurs types de mandats qui peuvent essentiellement être regroupés en deux catégories : les mandats avec assurance et les mandats sans assurance. Le tableau suivant (Tableau 2- *Caractéristiques des mandats d'audit interne*) en résume les caractéristiques :

| <i>Caractéristiques</i> | <i>Mandats avec assurance (tous niveaux d'assurance confondus)</i> | <i>Mandats sans assurance</i> |
|--|---|---|
| <i>Principaux types (exemple de nomenclatures fréquemment utilisées)</i> | <ul style="list-style-type: none"> • Audit de conformité • Audit de performance <p>Notes :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. On cherche à fournir de l'assurance quant (i) à la conception des processus de gestion des risques et de contrôle et (ii) à l'application conforme des activités de contrôle et (iii) (si audit de performance) à l'efficacité, l'économie et l'efficience de ces processus. 2. Il est possible de les articuler à postériori ou en continu (dans ce dernier cas de figure, on parle « d'audit en continu »; moins connu, mais particulièrement adapté aux processus | <ul style="list-style-type: none"> • Services-conseils • Participation comme membre observateur à des comités de direction ou de gestion de projets • Formations internes et sensibilisation en gestion des risques, contrôle et gouvernance • Etc. |

⁸ Dans le cadre de projets majeurs, il pourrait être intéressant et pertinent de prévoir une clause contractuelle permettant une intervention de l'audit interne, le cas échéant où le comité d'audit (ou le conseil d'administration) l'estimerait nécessaire.

| <i>Caractéristiques</i> | <i>Mandats avec assurance (tous niveaux d'assurance confondus)</i> | <i>Mandats sans assurance</i> |
|--|---|---|
| | <p>en construction ou à la gouvernance des projets majeurs).</p> <ul style="list-style-type: none"> • Audit d'un document ou d'une donnée <p>Note : on cherche à certifier la fiabilité de l'information. (ex. états financiers, rapport annuel, une donnée X produite par un système d'information, etc.).</p> | |
| <i>Parties généralement impliquées</i> | <ul style="list-style-type: none"> • Auditeurs internes • Audités : Gestionnaires • Donneur d'ordre interne : le comité d'audit (et la direction générale) • Donneur d'ordre externe : plus rare, mais possible dans certaines circonstances | <ul style="list-style-type: none"> • Auditeurs internes • Client donneur d'ordre : le gestionnaire responsable du projet ou du processus |
| <i>Extrants</i> | <ul style="list-style-type: none"> • Un rapport écrit de l'audit interne adressé au comité d'audit et à la direction générale dans lequel des constats, des recommandations et une opinion formelle et explicite sont énoncés. • Un plan d'action de l'audité, adressé au comité d'audit et à la direction générale. • Mandat de suivi des recommandations réalisé par l'audit interne requis subséquemment. | <p>Varie en fonction du type de mandat. Par exemple :</p> <ul style="list-style-type: none"> • un rapport écrit adressé au gestionnaire ayant demandé le service conseil; • une présentation ou formation; • des conseils et avis informels; • un site Intranet de sensibilisation; • etc. |
| <i>Principaux avantages</i> | <ul style="list-style-type: none"> • Donne davantage de confort aux instances de gouvernance. • Contribue à réduire l'asymétrie d'information entre la gouvernance et la direction de l'organisation. • « Force » l'action d'amélioration des processus de gestion des risques et contrôle audités. • Induit de l'apprentissage organisationnel. | <ul style="list-style-type: none"> • Plus flexible et généralement moins coûteux que le mandat avec assurance. • Moins « menaçant » pour les gestionnaires (peut donc être utile pour ancrer l'action de l'audit interne dans un climat constructif). • Permet une intervention plus rapide et proactive de l'audit interne (c. à d. prévention au lieu de détection). |
| <i>Aspects à considérer</i> | <ul style="list-style-type: none"> • Plus coûteux que le mandat sans assurance, car nécessite plus de travail. • Plus « lourd » pour les gestionnaires impliqués, car ils seront non seulement davantage sollicités durant la réalisation du mandat, mais aussi par la suite. • Devrait représenter la majorité des activités de l'audit interne. | <ul style="list-style-type: none"> • N'implique pas de reddition de compte systématique au comité d'audit et à la direction générale (sauf si requis spécifiquement). • Important de veiller à ce que l'audit interne ne soit pas principalement impliqué dans ce type de mandats. |

Tableau 2 – Caractéristiques des mandats d'audit interne

Points de vigilance (liste non exhaustive)

- Pondération entre les mandats avec assurance et ceux sans assurance réalisés dans une année donnée par l'audit interne.
- Mobilisation appropriée d'un type de mandat (ex. audit de conformité, audit de performance) et/ou d'une approche méthodologique (ex. audit en continu) en fonction de la situation en pratique.
- Caractère stratégique des processus audités.
- Implication de l'audit interne à toutes les étapes des projets majeurs (et pas seulement avec des mandats sans assurance sous prétexte qu'il est trop tôt pour conduire une mission avec assurance). Dans le cas de figure d'une société d'État ou d'un autre organisme de l'administration publique ou parapublique, on peut envisager l'établissement de balises indiquant à partir de quelle ampleur et/ou de complexité d'un projet donné l'intervention de l'audit interne est requise et exiger une reddition de comptes externe appropriée en plus de celle (à l'interne) déjà prévue.
- 100% des activités réalisées par l'audit interne doivent figurer dans son rapport annuel de reddition de comptes adressé au comité d'audit.

Facteurs clés de succès

La littérature en audit interne identifie plusieurs indices de qualité et/ou d'efficacité⁹ de l'audit interne que nous pouvons décliner ici en facteurs clés de succès pratico-pratiques. Parmi ceux-ci, six facteurs retiennent davantage l'attention par l'unanimité qu'ils suscitent dans les écrits scientifiques et pratiques portant sur le sujet :

1. La qualité du comité d'audit

Se réfère à la compétence et à l'indépendance des membres du comité d'audit ainsi qu'à leur degré d'implication et d'engagement envers l'audit interne. Il s'agit du facteur le plus significatif assurant la qualité de l'audit interne. C'est la raison pour laquelle ce document insiste précédemment sur le rôle d'autorité directe du comité d'audit envers l'audit interne.

2. L'indépendance de la fonction d'audit interne et objectivité de ses auditeurs

L'indépendance se réfère principalement « à l'absence de situations qui peuvent compromettre la capacité de la fonction d'audit interne à exercer, sans biais, ses responsabilités » (The IIA, 2024, p. 12). Dans les écrits scientifiques, le principal facteur qui induit l'indépendance de l'audit interne est son positionnement; d'où le propos précédent sur le double rattachement hiérarchique de l'audit interne. Essentiellement, la littérature insiste sur le fait que l'audit interne doit être le plus indépendant possible de la direction de l'organisation dans laquelle il s'enclasse. On doit noter cependant que l'audit interne ne sera jamais aussi indépendant que l'audit externe (c'est ce que j'ai nommé « l'indépendance grise » (Roussy 2013; 2015)) et c'est très bien ainsi, car en contrepartie, il gagne en connaissances fines de l'organisation (voir prochain point). Si l'indépendance de l'audit interne est menacée ou carrément étiolée, cela nuira considérablement à son efficacité et limitera la portée et l'étendue de ses travaux.

⁹ La littérature scientifique pertinente pour cette section peut être séparée en deux courants distincts dont les résultats s'entrecroisent. Il y a le courant portant sur la « qualité » de l'audit interne (ex. Trotman et Duncan 2018) et celui portant sur « l'efficacité » de l'audit interne (ex. Lenz et Hahn 2015). Dans cette section du document, les écrits de ces deux courants sont confondus, car l'efficacité est considérée comme un des éléments composant le construit de la « qualité » de l'audit interne.

Notons que les NIAI (The IIA, 2024) font enfin la distinction entre l'indépendance de la fonction audit interne et l'objectivité des auditeurs qui la composent. Ainsi, l'objectivité des auditeurs internes se rapporte à leur état d'esprit. C'est cet état d'esprit « non biaisé qui permet aux auditeurs internes de rendre un jugement professionnel, de s'acquitter de leurs responsabilités et de réaliser la Mission de l'audit interne sans compromis » (The IIA, 2024, p. 12).

3. Le caractère adéquat (compétence) et suffisant des ressources octroyées à l'audit interne

Le caractère « adéquat » se réfère à la combinaison des savoirs, du savoir-faire et des aptitudes (habiletés) nécessaires à la création de la compétence collective de l'équipe d'audit interne (c. à d. la compétence). En plus des connaissances (savoirs) et savoir-faire nécessaires pour être en mesure de planifier et de réaliser un mandat d'audit avec assurance dans un contexte complexe et varié, la littérature identifie plusieurs habiletés devant être présentes chez les auditeurs internes, notamment : objectivité, honnêteté, intégrité, courage moral, habiletés politiques et sociales, pensée stratégique, esprit de synthèse, habiletés communicationnelles, etc. De plus, l'équipe d'audit interne doit bien connaître son organisation et ses différents rouages formels et informels pour que ses interventions soient les plus pertinentes possibles. Or, comme tous les éléments composant la compétence d'un auditeur interne peuvent difficilement cohabiter en une seule et même personne (ou un même profil professionnel), les équipes d'audit interne ont avantage à être formées de personnel multidisciplinaire (ex. des experts-comptables, des spécialistes en audit des technologies et systèmes d'information (ex. CISA), des experts du domaine d'activités de l'organisation, etc.).

Cela dit, bien que je souscrive totalement à la pertinence d'avoir des équipes d'audit interne multidisciplinaires, j'insiste (et il s'agit là d'une opinion qui n'engage que moi) sur l'importance d'avoir une masse critique d'experts-comptables (c. à d. : au Québec, des comptables professionnels agréés (CPA)) au sein des équipes d'audit interne, surtout à leur tête. Mon raisonnement est le suivant : devenir CPA nécessite de nombreuses années d'études universitaires de 1^{er} et de 2^e cycle en plus de réussir un examen national et d'avoir réalisé avec succès environ 2 ans de stages. Durant cette formation exigeante, les candidats à la profession de CPA sont notamment formés en comptabilité financière, en comptabilité de gestion, en gestion des risques, en contrôle, en gouvernance ET en audit. Ainsi, même si au Québec le seul acte réservé des CPA est la certification des états financiers (ce que l'audit interne ne fait pas), il n'en demeure pas moins que l'ensemble des domaines de compétence associés à l'audit interne sont ceux couverts par le cursus des CPAs; d'où mon point de vue sur cette question. De plus, au-delà de cette compétence, les valeurs professionnelles et l'engagement des CPA envers leur Code de déontologie induisent la rigueur (voir l'indice #4 ci-contre) et l'intégrité; jugées essentielles dans la littérature en audit interne, mais également nécessaires pour susciter la confiance des instances de gouvernance et du grand public en général.

Le caractère « suffisant » se réfère quant à lui à l'adéquation entre la quantité de ressources humaines et matérielles disponibles et ce qui est nécessaire à la réalisation du plan de l'audit interne. Il s'agit ici d'une question de jugement en fonction des besoins organisationnels circonstanciels et des ressources globalement disponibles. Aucun « chiffre magique » n'est unanimement documenté.

4. Le type de mandats réalisés et caractère stratégique des processus audités

Le type de mandats réalisés se réfère à la proportion de mandats avec assurance versus ceux sans assurance. Dans la littérature, historiquement, on note que plus la balance penche vers les mandats avec assurance, plus la qualité de l'audit interne est réputée être grande et inversement. Cela dit, dans les dernières années, le caractère stratégique des processus audités s'est ajouté à cet indicateur. L'idée est que si l'audit interne réalise 100% de ses activités en mandats avec assurance, mais sur des processus non stratégiques (et ce, toujours en contexte de ressources limitées), la qualité ne sera pas davantage au rendez-vous. Cela peut même, au contraire, générer une forme d'illusion de contrôle et générer de la perte de temps et d'argent. Par contre, si on a une majorité de mandats avec assurance et qu'en plus, ces derniers sont consacrés à des processus stratégiques, là on tient quelque chose d'intéressant et potentiellement hautement contributoire à l'amélioration de la performance des processus de gestion des risques et de contrôle. Autrement dit, on doit s'assurer d'utiliser l'audit interne non seulement comme outil de surveillance, mais aussi comme moteur d'amélioration de la performance des activités à caractère stratégique.

5. La rigueur du travail réalisé par l'audit interne et la pertinence des constats et recommandations

La rigueur se réfère à la méthodologie mobilisée par l'équipe d'audit interne, au respect des NIAI (The IIA, 2024), et au respect des codes de déontologie auxquels sont assujettis les auditeurs internes (il peut y en avoir plusieurs en même temps selon les cas de figure). Cela fait aussi référence à l'exactitude et à l'exhaustivité de la documentation des dossiers d'audit interne qui assurent la traçabilité des procédures mises en œuvre et des éléments probants colligés dans l'exercice de leurs fonctions. Autrement dit, c'est ce qui donne de l'assurance quant à la fiabilité des constats énoncés par l'audit interne.

Cela dit, en plus d'être fiables, les constats doivent aussi être pertinents. Ainsi, les recommandations énoncées dans les rapports d'audit interne le seront également. C'est nécessaire pour que les gestionnaires responsables des processus audités adhèrent aux conclusions du rapport d'audit (même si ces dernières lui déplaisent) et résultent en des plans d'action qui seront effectivement mis en œuvre dans des délais acceptables.

6. Légitimité l'audit interne dans l'organisation

Le dernier facteur clé de succès se construit avec le temps. Simplement, plus la perception des gestionnaires de l'organisation vis-à-vis de l'audit interne est favorable, plus leurs interventions seront jugées (perception) légitimes aux yeux des gestionnaires, meilleure sera la collaboration entre l'équipe de l'audit interne et les gestionnaires responsables des processus audités. Meilleure est cette collaboration, meilleurs sont les résultats de l'audit. En conséquence, la contribution de l'audit interne à l'amélioration des processus de gestion des risques et contrôle sera elle aussi meilleure.

Construire cette relation entre l'audit interne et les gestionnaires nécessite de la sensibilité au facteur humain et à la réalité des gestionnaires durant la planification et la réalisation des mandats d'audit. Il ne s'agit pas d'être complaisants avec ces derniers dans l'espoir d'obtenir leur approbation, mais bel et bien d'entretenir, via l'attitude professionnelle, la pertinence des

constats et recommandations une saine relation qui sera durable sur le long terme. Le tout au bénéfice de l'amélioration de la performance organisationnelle.

Cela dit, la légitimité est dans l'œil de celui ou de celle qui regarde. Ainsi, malgré tous les efforts que peuvent faire les auditeurs internes, il arrive que les gestionnaires (ce qui inclut le directeur général, les vice-présidents, etc.) ne veuillent rien savoir de l'audit interne. C'est ainsi. Cela peut être à cause de stigmates du passé, à cause d'enjeux relationnels entre les personnes en place, à cause de postures intellectuelles X, Y ou Z, etc. Honnêtement, peu importe la raison, c'est parfois peine perdue de lutter contre cette perception négative envers l'audit interne et cela peut générer des difficultés (démotivation, dilemmes éthiques, détresse psychologique, peur, etc.) chez les personnes que sont les auditeurs internes.

La gestion des risques et le contrôle : objet de l'audit interne

Cette section vise à mieux comprendre l'objet de l'audit interne (ce qu'il regarde et apprécie) à savoir les processus de gestion des risques et de contrôle et à tisser des liens avec la gouvernance. En effet, on ne peut vraiment comprendre l'audit interne et ces contributions potentielles à la gouvernance si l'on ne saisit pas ce qu'est la gestion des risques et le contrôle. Pour y parvenir succinctement, le référentiel de contrôle COSO (2013) est mobilisé¹⁰. Également, le lien qui existe entre le contrôle et l'opportunité de fraude est survolé afin de cerner comment les processus de gestion des risques et de contrôle (de même que l'audit interne) contribuent à prévenir et à détecter les éventuelles fraudes internes.

Le référentiel COSO (2013)

Selon ce référentiel, la gestion des risques est un ensemble de processus et d'activités qui, collectivement, permettent à la direction de remplir efficacement son rôle sachant que les risques qui peuvent empêcher l'organisation d'atteindre ses objectifs stratégiques et opérationnels (financiers et non financiers) et d'optimiser sa performance sont (i) connus et (ii) maîtrisés à un niveau jugé acceptable par les instances de gouvernance et de direction. Un risque peut se définir comme un événement qui peut potentiellement survenir, et limiter ou empêcher la réalisation d'un ou de plusieurs objectifs stratégiques ou opérationnels. Cela inclut tous les types de risques que sont par exemple le risque d'erreur, de malversation financière, de fraude, de non-conformité, de dépassement budgétaire pour un projet donné, et de cybersécurité pour ne nommer que ceux-là. La gestion des risques est donc étroitement liée à la stratégie et à la performance.

Le contrôle peut quant à lui être défini comme ensemble de moyens et d'activités, enchâssés dans les processus de gestion des risques, qui sont mis en œuvre dans le but de maîtriser les risques et de permettre à l'organisation d'être suffisamment agile pour saisir les opportunités lorsqu'elles se présentent. Essentiellement, il (le contrôle) doit fournir une assurance raisonnable (i) que l'organisation est en mesure de réaliser ses activités dans le respect des lois et règlements en vigueur (ii) que ses processus de gestion des risques sont les plus efficaces et efficients possibles, et (iii) que l'information financière et de gestion publiée par l'organisation est fiable et fournie dans des délais acceptables¹¹. Tantôt préventives, tantôt de détection, manuelles ou automatisées, les activités de contrôle sont multiples et variées. Collectivement, elles tissent en quelque sorte, les couches de filets de sécurité de l'organisation. Ces filets de sécurité doivent être organiques. C'est-à-dire qu'ils doivent s'adapter et évoluer en fonction des processus organisationnels dans lesquels ils s'enchâssent et de l'évolution des risques auxquels ils sont associés.

¹⁰ La principale source de référence de cette section est le document *Synthèse – Référentiel intégré de contrôle interne* (IFACI 2014) qui est la traduction officielle de la synthèse du référentiel COSO (parue en 2013 en langue originale anglaise). Disponible en ligne : [7370_IFACI.indd](#).

¹¹ Attention, cela signifie que l'objectif de la gestion des risques et du contrôle n'est pas d'atteindre le « risque zéro »; c. à d. d'éliminer totalement les risques.

Le référentiel COSO (2013) se présente sous la forme d'un cube à 3 facettes apparentes comme l'illustre la figure suivante (inspirée de la figure intégratrice du référentiel (IAFCI 2014, p. 23)), la Figure 3 – Les facettes du référentiel COSO (2013).

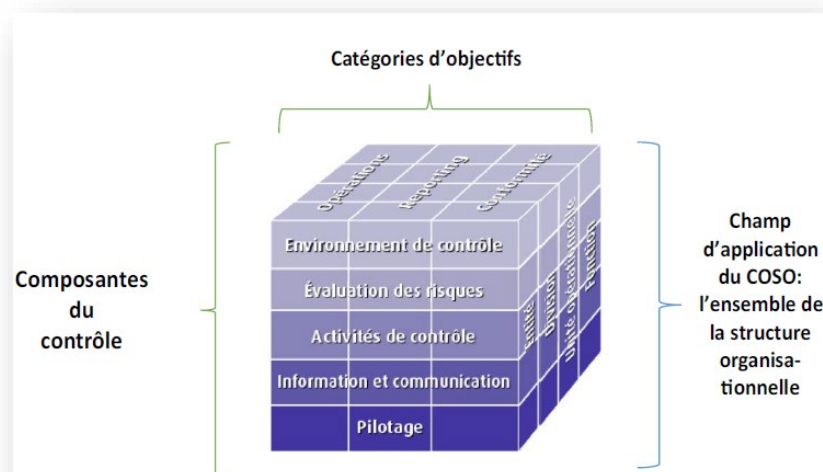


Figure 3 – Les facettes du référentiel COSO (2013)

Les prochaines lignes seront centrées sur les composantes du contrôle (situées sur la face du cube). Avant de plonger plus avant dans ce sujet, notons quand même que le champ d'application du référentiel (le côté du cube) vise à illustrer que le contrôle doit couvrir l'ensemble de l'organisation et de ses processus, et ce, peu importe sa structure ou le caractère sensible d'un secteur donné. Il doit y avoir le moins d'angles morts possible. Les catégories d'objectifs (le dessus du cube) sont simplement une forme de ségrégation d'objectifs visés par les processus de gestion des risques et de contrôle. Ainsi, dans ce référentiel on classe l'ensemble de ces objectifs en trois catégories, les objectifs opérationnels, de conformité et de reddition de comptes (*reporting*). Notons que pour chacune de ces catégories, les volets financiers et non financiers doivent être couverts. Les composantes (la face du cube) du référentiel COSO sont au nombre de cinq. Le tableau suivant (le Tableau 3 – Composantes du contrôle du référentiel COSO (2013)) présente les grandes lignes de leurs définitions.

| Composantes | Définitions |
|----------------------------------|--|
| <i>Environnement de contrôle</i> | L'ensemble des normes, processus et structures qui constituent le socle de la mise en œuvre du contrôle interne dans l'organisation. |
| <i>Évaluation des risques</i> | Le processus par lequel les risques sont identifiés, analysés (généralement sous deux axes que sont la probabilité d'occurrence et la gravité de l'impact s'il survient) et dans lequel on détermine quel niveau de maîtrise est acceptable. |
| <i>Activités de contrôle</i> | Les actions, moyens, procédures, structures, etc. conçues et mises en œuvre pour apporter une assurance raisonnable de maîtrise du ou des risques auxquels elles se rapportent. |

| <i>Composantes</i> | <i>Définitions</i> |
|-------------------------------------|---|
| <i>Information et communication</i> | Ensemble des mécanismes et moyens de communication conçus et mis en œuvre pour (i) produire de l'information fiable et en temps opportun et (ii) pour la faire circuler correctement aux instances appropriées. |
| <i>Pilotage</i> | Évaluations continues ou ponctuelles (ou combinaison des deux) de la conception et de l'application (la mise en œuvre) des autres composantes et de l'ensemble du processus de gestion des risques et du contrôle. <i>Note : en langage COSO, l'audit interne est une fonction de « pilotage », car ses mandats visent à évaluer les processus de gestion des risques et de contrôle à titre de 3^e et dernière ligne de maîtrise des risques.</i> |

Tableau 3 – Composantes du contrôle du référentiel COSO (2013) ¹²

Environnement de contrôle

Bien qu'elles soient toutes essentielles, **l'environnement de contrôle** est sans contredit la pierre angulaire du modèle; ce sur quoi s'appuient les autres composantes et qui permet au processus de gestion des risques et de contrôle de s'activer le plus efficacement possible. C'est pourquoi je m'y attarde plus particulièrement. L'environnement de contrôle est **étroitement lié au facteur humain et à la gouvernance**. Il se réfère à l'intégrité, à l'éthique et aux compétences des personnels, mais aussi et surtout de **l'intégrité et de l'éthique des dirigeants et administrateurs**. Il est tributaire de la volonté sincère et de l'engagement de ces derniers de mettre en place et de promouvoir une culture d'intégrité et de contrôle au sein de l'organisation. Les principes sur lesquels reposent l'environnement de contrôles et leurs attributs respectifs sont explicités dans le référentiel COSO (2013) et présentés dans le *Tableau 4 – Principes et attributs de l'environnement de contrôle*, qui suit immédiatement.

| <i>Principes</i> | <i>Attributs</i> |
|--|---|
| 1. <i>L'organisation démontre un engagement à l'intégrité et aux valeurs éthiques.</i> | <ul style="list-style-type: none"> • Le conseil d'administration (CA) et la haute direction donnent l'exemple et démontrent leur engagement sincère en matière d'intégrité et d'éthique. • Des normes/codes de conduite sont établis en matière d'intégrité et d'éthique et sont diffusés dans l'ensemble de l'organisation. • Des processus d'évaluation du respect de ces normes/codes sont mis en place. • Les cas de non-respect des normes/codes sont identifiés et rectifiés en temps opportun. |
| 2. <i>Le CA démontre son indépendance face à la direction et exerce une surveillance en ce qui concerne le développement et l'application des processus de gestion des risques et de contrôle.</i> | <ul style="list-style-type: none"> • Le CA identifie clairement et accepte ses responsabilités à cet égard. • Le CA exerce lui-même ses responsabilités ou les délègue à la haute direction (sans s'en déresponsabiliser). • Le CA s'assure que ses membres sont suffisamment compétents pour exercer leur rôle de surveillance en toute indépendance. |
| 3. <i>La haute direction, sous la supervision du CA, établi</i> | La haute direction : |

¹² Source : IFACI (2014).

| Principes | Attributs |
|---|--|
| <p>les structures organisationnelles, hiérarchiques et de reddition de comptes.</p> | <ul style="list-style-type: none"> • évalue l'ensemble des possibilités et sélectionne les structures appropriées; • délègue l'autorité aux instances organisationnelles appropriées (c. à d. qui fait quoi et qui est responsable de quoi, du CA à l'ensemble du personnel de l'organisation); • mets en œuvre les processus de reddition de comptes (inclus notamment: responsabilités, reddition de comptes, communication de l'information utile à la prise de décision, etc.). |
| <p>4. L'organisation démontre son engagement à attirer, développer et retenir les employés compétents</p> | <ul style="list-style-type: none"> • Les politiques, procédures et descriptions de postes reflètent les compétences nécessaires à la réalisation des objectifs stratégiques de l'organisation. • Un système d'encadrement, de formation et de mentorat des employés est mis en place. • Une évaluation périodique des compétences est mise en œuvre et les écarts sont résorbés. • Un plan de relève formel et structuré est mis en place pour le CA, la haute direction et les employés clés. |
| <p>5. L'organisation rend les individus responsables des contrôles placés sous leur autorité et demande des comptes.</p> | <p>La haute direction:</p> <ul style="list-style-type: none"> • conçoit et mets en œuvre des mécanismes de communication et de reddition de comptes; • responsabilise les individus; • conçoit et met en œuvre un système d'évaluation de la performance (composé notamment d'objectifs, mesures, incitatifs et récompenses/sanctions) et évaluent périodiquement cette performance; • Évalue périodiquement la pertinence du système d'évaluation de la performance; • S'assure que les gestionnaires ne subissent pas de pressions indues par rapport à ce qui leur est demandé (c. à d. caractère raisonnable des objectifs fixés); • Évalue la performance « globale » du système de contrôle interne. |

Tableau 4 – Principes et attributs de l'environnement de contrôle du COSO (2013)¹³

Ainsi, l'environnement de contrôle est en quelque sorte le point d'intersection entre les processus de gestion des risques et de contrôle et les instances de gouvernance. C'est pourquoi, lorsque ce dernier se révèle lacunaire, les conséquences peuvent être dramatiques. D'ailleurs, les tristement célèbres scandales de fraudes financières à la *Enron*, *WordCom*, *Parmalat*, etc. ont en commun des lacunes significatives dans l'environnement de contrôle (et donc dans la gouvernance), à commencer par un manque d'intégrité de la haute direction. C'est exactement pourquoi les NIAI (The IIA, 2024) et la plupart des environnements légaux et réglementaires en gouvernance insistent sur l'importance de placer l'audit interne sous l'autorité directe du comité d'audit. En effet, si dans une organisation où l'environnement de contrôle est robuste, les enjeux d'intégrité à la haute direction ne devraient pas survenir, cela n'en demeure pas moins possible. Il importe donc de prévoir cette éventualité en préservant la dernière ligne de défense qu'est l'audit interne. Le reste du temps, dans un environnement de contrôle robuste, la bonne intelligence et la transparence prédominent entre les instances de gouvernance.

¹³ Source : IFACI (2014).

Dernier point à propos de l'environnement de contrôle : en comparaison avec les autres composantes du contrôle explicitées ci-haut, quand une lacune est décelée dans l'environnement de contrôle, non seulement c'est grave, mais en plus c'est assez difficile à adresser de manière efficace. En effet, on ne peut pas seulement dire « ajoutons une activité de contrôle supplémentaire et le tour sera joué ». C'est passablement plus complexe... Cela nécessite à la fois du doigté et du temps, car on va devoir adresser des enjeux de gouvernance, d'éthique, de culture organisationnelle, etc. **Cependant, quand on réussit à améliorer ne serait-ce qu'un aspect de l'environnement de contrôle, c'est l'ensemble de la gouvernance et de la gestion des risques qui s'en trouve améliorée et plus robuste.** De plus, il arrive parfois que les enjeux décelés soient associés à des éléments structurels qui découlent directement de l'environnement légal et réglementaire de gouvernance auquel l'organisation est assujettie (ex. la Loi sur la gouvernance des sociétés d'État). À ce moment, on atteint les limites de ce qu'il est possible d'adresser via les processus de gestion des risques et de contrôle à l'interne d'une organisation, quelle qu'elle soit.

| Lacunes du contrôle et opportunité de fraude

De manière générale, quand le contrôle est lacunaire (peu importe quelles composantes sont mises en cause), cela crée une opportunité de fraude à l'interne ou en augmente la probabilité d'occurrence et/ou sa gravité. C'est en quelque sorte le point d'intersection entre la gestion des risques, le contrôle et la fraude.

En effet, le « Losange de la fraude »¹⁴ indique notamment que l'opportunité de frauder doit être présente pour qu'une fraude à l'interne ne survienne (en plus des autres dimensions du losange que sont les pressions, la rationalisation et la personnalité et les aptitudes personnelles du fraudeur). Autrement dit, agir sur l'efficacité du processus de gestion des risques et des contrôles implique de limiter l'opportunité de fraude à l'interne. J'ajouterais qu'il importe plus particulièrement de s'assurer de la robustesse de l'environnement de contrôle (se référer à la section précédente) pour limiter les opportunités de fraude.

¹⁴ Le *Losange de la fraude* est une évolution du *Triangle de la fraude* développé par Cressey (1953, cité dans Gallet 2014)). Il intègre les travaux d'Albrecht et coll. (1995, cités dans Gallet 2014) à propos de la personnalité et des aptitudes des fraudeurs.

Conclusion

Ce mémoire avait pour objectif de contribuer à l'amélioration de la gouvernance des Sociétés d'État québécoises en apportant un éclairage académique à la Commission à propos de l'audit interne. J'espère donc bien humblement que ce document aura permis de mieux comprendre ce qu'est l'audit interne et qu'il alimentera la réflexion et l'analyse des membres de la Commission au service de l'intérêt général de la société québécoise.

Au fil du texte, les fondements de l'audit interne ont été survolés ainsi que ses contributions potentielles à la gouvernance (tant au volet stratégique que fiduciaire). Certains points de vigilance que je qualifierais de « pratico-pratiques » ont été également mis en évidence, inspirés à la fois par la littérature scientifique, les NIAI (The IIA, 2024) et par ma lecture des témoignages et de certaines pièces déposées à la Commission (voir la note de bas de page #5, p. 4). L'objet de l'audit interne : la gestion des risques et le contrôle ont aussi été survolés alors que le référentiel COSO (2013), le référentiel le plus mobilisé et reconnu à l'échelle internationale en matière de contrôle interne a été explicité.

Une fois ces concepts abordés. Une question demeure...Quelle lecture plus holistique pouvons-nous en faire pour alimenter encore davantage la réflexion des membres de la Commission? N'ayant pas consulté ni analysé en détail l'ensemble des pièces déposées ainsi que les témoignages enregistrés durant les travaux de la Commission, je ne pose ici aucun jugement ni n'émet d'opinion à propos du cas sous enquête, soit la *Gestion de la modernisation des systèmes d'informations de la SAAQ*. En revanche, je tiens quand même à mentionner quelques éléments plus globaux avant de conclure ce mémoire.

À mes yeux, la clé de voute de l'amélioration de la gouvernance des sociétés d'État (dimension fiduciaire surtout – donc pour le volet « surveillance » de la gouvernance) se situe au niveau du comité d'audit et non de la fonction d'audit interne en tant que telle. En effet, plusieurs enjeux peuvent être induits par la manière dont les administrateurs sont sélectionnés et nommés et par le profil de compétence requis spécifiquement pour les membres d'un comité d'audit dans la Loi sur la gouvernance des sociétés d'État. Dans la Loi sur la gouvernance des sociétés d'État, seules les compétences financières et comptables sont exigées pour être nommé au comité d'audit. De plus, même si au moins un CPA doit siéger au comité d'audit, cela paraît insuffisant considérant l'ensemble des responsabilités du comité d'audit et plus particulièrement celle qui consiste à exercer l'autorité directe de l'audit interne. Cela peut vraiment affecter (négativement) directement l'ensemble des six facteurs de succès de l'audit interne recensés dans ce mémoire et aussi étioiler la robustesse de l'environnement de contrôle. Il pourrait donc être intéressant de :

- suggérer une bonification des compétences explicitement requises chez les membres du comité d'audit directement dans la Loi sur la gouvernance des sociétés d'État pour y intégrer davantage de compétences habilitantes permettant d'assumer pleinement l'autorité directe de l'audit interne et de gérer la délicate relation de double autorité avec la direction générale;
- s'assurer de former correctement les administrateurs membres du comité d'audit au moment de leur nomination (et en continu par la suite) et de veiller à ce qu'ils maîtrisent les bases en gouvernance, en gestion des risques et en contrôle;

- sensibiliser et responsabiliser encore davantage les administrateurs et la direction générale quant à l'importance de la gestion des risques et du contrôle dans l'organisation, et plus particulièrement pour ce qui est des projets majeurs, quels qu'ils soient.

Également, l'audit interne paraît généralement utilisé de façon sous-optimale dans la gouvernance, la gestion des risques et le contrôle des grands projets. Par exemple, bien que l'équipe d'audit interne de la SAAQ ait été affectée au projet CASA, leur voix ne semble pas avoir porté suffisamment fort. Leur triste ressenti durant leur témoignage devant la Commission était d'ailleurs criant et dénotait une réelle intention de prévenir les instances de gouvernance vis-à-vis de leurs constats dans CASA. **À l'avenir, il pourrait être intéressant d'exiger un audit en continu ayant pour objet d'audit les risques les plus significatifs du projet en question aux yeux de la gouvernance.** Il pourrait être prévu le dépôt fréquent de rapports d'audit aux étapes clés de grands projets comme celui de CASA. Pour opérationnaliser cela, il s'agirait d'identifier des critères décisionnels qui, lorsque remplis, impliquent que l'audit interne s'engage dans un mandat d'audit en continu (et donc avec assurance et reddition de compte au comité d'audit et non via un mandat de services conseils au gré de la volonté des gestionnaires responsables du projet). On améliorerait ainsi la fiabilité et la rapidité des informations transmises à la gouvernance, facilitant ainsi leur jugement et leur prise de décision en temps opportun. Par ailleurs, il pourrait être tentant d'imposer une forme de reddition de comptes exceptionnelle de l'audit interne à une partie prenante externe (par exemple : un résumé du rapport d'audit interne pourrait être envoyé sous pli confidentiel au ministre responsable par le Conseil d'administration après son dépôt au Comité d'audit) dans le cadre de tels projets majeurs. Cependant, il faut être prudent avec une telle mesure, car externaliser l'audit interne, ne serait-ce que ponctuellement, pourrait faire en sorte que l'audit interne soit perçu davantage encore comme une menace au lieu d'un aidant par les gestionnaires et la direction générale, ce qui aurait des effets néfastes sur la qualité de l'audit interne (voir les facteurs clés de succès). Il faut plutôt miser sur la fiabilité des informations de gestion transmises à la direction générale et au conseil d'administration (via le comité d'audit) et sur leur responsabilisation.

De plus, il faudrait **s'assurer de rendre obligatoire le positionnement de la fonction d'audit interne tel que conçu et recommandé dans les NIAI (2024) pour consolider et protéger l'indépendance de l'audit interne.** C'est-à-dire, il importe de respecter l'autorité directe entre le responsable de l'audit interne et le président du comité d'audit ainsi que l'autorité administrative du directeur général. Il ne devrait plus être acceptable de retrouver une fonction d'audit interne placée sous autorité administrative « déléguée » à une autre instance comme par exemple, le secrétariat général, la vice-présidence finances, ressources-humaines, gestion des risques, etc.

Enfin, j'invite la Commission à considérer une dernière piste d'amélioration qui se situe complètement en dehors de l'administration publique et de ses différentes instances, mais qui pourrait être porteuse d'une évolution significative en matière de protection du public. J'estime qu'il est plus que temps d'envisager **élargir la portée de l'acte réservé des CPAs dans la Loi des comptables professionnels agréés (C-48.1) pour y inclure notamment les mandats d'assurance relatifs à la conformité et l'efficacité des processus (ou systèmes) de gestion des risques et contrôle (financiers ET non-financiers), et ce, même s'ils sont exclusivement destinés exclusivement à des fins internes** (comme c'est le cas de tous les mandats réalisés par l'audit interne). Cet élargissement présenterait plusieurs avantages au regard des facteurs clés de succès de l'audit interne, car (i) cela

consoliderait les compétences requises pour réaliser les mandats avec assurance associés à l'audit interne, (ii) induirait de facto le respect des normes d'audit (NCA et/ou NIAI selon les mandats) et (iii) offrirait une « protection » aux auditeurs internes face à des tentatives de limitation de leurs travaux ou de censures de leurs rapports écrits. À terme, cela consoliderait donc l'indépendance de la fonction, la compétence et l'objectivité des auditeurs internes et la légitimité de leurs interventions. De plus, cela serait aussi contributoire à la prochaine étape de maturité de la culture de gestion des risques et de contrôle dans l'administration publique, car cela induirait davantage de rigueur dans les deux premières lignes de maîtrise des risques.

Je tiens à conclure en insistant sur l'importance du rôle joué par les administrateurs des sociétés d'État au Québec, et plus particulièrement sur ceux qui assument le rôle de membres d'un comité d'audit dans les sociétés d'État de même que dans les ministères et organismes. La gouvernance du secteur public et parapublic québécois a fait des pas de géants depuis le début des années 2000 et c'est beaucoup grâce à eux. D'ailleurs, l'audit interne aussi a beaucoup évolué dans les dernières années même si cette fonction demeure vulnérable à de nombreux égards dû au fait que l'audit interne...est à l'interne. Je terminerai donc mon propos avec ce commentaire: l'audit interne est en quelque sorte les yeux, les oreilles et le bras opérationnel du comité d'audit dans l'organisation. Il faut en prendre soin, car même avec toutes les connaissances requises et l'engagement indéfectible d'agir avec diligence, voir dans l'organisation peut s'avérer très difficile pour les administrateurs (et aussi pour le directeur général dans une certaine mesure). C'est d'autant plus vrai si l'organisation dont il est question est complexe comme c'est souvent le cas dans les sociétés d'État. Il appartient donc aux administrateurs et aux directeurs généraux de gouverner avec sagesse l'audit interne pour en tirer un maximum de confort et de potentiel d'amélioration des processus de gestion des risques et de contrôle.

Références

- Anderson, U. L., Christ, M. H., Johnstone, K. M., & Rittenberg, L. E. (2012). A post-SOX examination of factors associated with the size of internal audit functions. *Accounting Horizons*, 26(2), 167-191.
- 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*, 22(4), 375-389.
- Arel, B., Beaudoin, C. A., & Cianci, A. M. (2012). The impact of ethical leadership, the internal audit function, and moral intensity on a financial reporting decision. *Journal of Business Ethics*, 109(3), 351-366.
- Brivot, M., Roussy, M., & Gendron, Y. (2024). The riskification of internal auditors' ethical deliberation: An emerging third logic between norms and values? *Journal of Business Ethics*, 193(3), 691-712.
- Collège des administrateurs de sociétés (2025). Vers un cadre élargi de gouvernance – Veiller à la pérennité de l'organisation et de ses écosystèmes: un gage de résilience et de confiance en gouvernance. Livre blanc. *Collège des administrateurs de sociétés*. 24 p. Disponible en ligne : [Livre-blanc-gouvernance-College-complet-VF-juin2025-HR.pdf](#)
- Davidson, Ryan, Jenny Goodwin-Stewart et Pamela Kent (2005). Internal governance structures and earnings management. *Accounting and Finance*, 45(2), 241-267.
- Gallet, O. (2014). Chapitre 7 : Les dispositifs de prévention et de détection, dans Halte aux fraudes – 3e édition, Guide pour managers et auditeurs. Paris : Dunod. Pages 167 à 207. ISBN 978-2-10-070801-7
- Goodwin-Stewart, Jenny et Pamela Kent (2006a). Relation between external audit fees, audit committee characteristics and internal audit. *Accounting and Finance*, 46(3), 387-404.
- Goodwin-Stewart, Jenny et Pamela Kent (2006b). The use of internal audit by Australian companies. *Managerial Auditing Journal*, 21(1 et 2), 81- 101.
- Gouvernement du Québec (2021). Décret 63-2021 (27 janvier 2021) Directive sur l'audit interne dans les ministères et organismes (Loi sur l'administration publique (chapitre A-6.01, article 74). Disponible en ligne : [73994.pdf](#)
- Gouvernement du Québec. Lois refondues du Québec, chapitre G-1.02: Loi sur la gouvernance des sociétés d'État (mise à jour au 27 mai 2025). Disponible en ligne : [G-1.02 - Loi sur la gouvernance des sociétés d'État](#)
- Gouvernement du Québec. Lois refondues du Québec, chapitre C-48.1: Loi sur les comptables professionnels agréés (mise à jour au 5 juin 2025). Disponible en ligne : [C-48.1 - Loi sur les comptables professionnels agréés](#)
- 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*, 23, 194-244.
- Holt, Travis P. et Todd DeZoort (2009). The Effects of Internal Audit Report Disclosure on Investor Confidence and Investment Decisions. *International Journal of Auditing*, 13(1), 61-77.
- Institut français de l'audit et du contrôle interne (IFACI) (2025). L'audit interne : un pilier essentiel de la performance des organisations. Disponible en ligne : [Audit interne : Tout ce que vous devez savoir.](#)

Institut français de l'audit et du contrôle interne (IFACI) (2014). *Synthèse – Référentiel intégré de contrôle interne*. Traduction officielle de la synthèse du référentiel COSO (parue en 2013 en langue originale anglaise). Disponible en ligne : [7370_IFACI.indd](#)

Institut français de l'audit et du contrôle interne (IFACI) et Association pour le management des risques et des assurances des entreprises (AMRAE) (2013). *Trois lignes de maîtrise pour une meilleure performance. Fiabiliser la stratégie par une gestion organisée des risques*. 16 p. Disponible en ligne : https://docs.ifaci.com/wp-content/uploads/2018/03/Trois_lignes_de_ma%C3%A9trise_pour_une_meilleure_performance.pdf

Kotb, A., Elbardan, H., and Halabi, H. (2020). Mapping of internal audit research: A post-Enron structure literature review. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(8), 1969-1996.

Labelle, R., Makni Gargouri, R., & Francoeur, C. (2010). Ethics, diversity management, and financial reporting quality. *Journal of Business Ethics*, 93(2), 335-353.

Lenz, R., & Hahn, U. (2015). A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 5-33.

Lenz, R., & Enslin, B. (2025). *The gardener of governance : a call to action for effective internal auditing* (First edition). CRC Press.

<https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&scope=site&db=nlebk&db=nlabk&AN=4016372>

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*, 86(1), 287-323.

Ma'ayan, Y., & Carmeli, A. (2016). Internal audits as a source of ethical behavior, efficiency, and effectiveness in work units. *Journal of Business Ethics*, 137(2), 347-363.

Mihret, D. G., & Bligh, G. (2017). The role of internal auditing in corporate governance: A foucauldian analysis. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(3), 699-719.

Prawitt, D., J. Smith et D. Wood (2009). Internal Audit Quality and Earnings Management. *The Accounting Review*, 84(4), 1255-1280.

Radcliffe, V. S. (2008). Public secrecy in auditing: What government auditors cannot know. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(1), 99-126.

Radcliffe, V. S. (2011). Public secrecy in government auditing revisited. *Critical Perspectives on Accounting, Suppl.Global Flows: Labour, Politics and Ethics*, 22(7), 722-732.

Roussy, M. (2022). Engaging in internal audit research... in the public sector no less: A Hara-kiri for your academic career? no way! *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 39(3), 347-352.

Roussy, M. (2015). Welcome to the day-to-day of internal auditors: How do they cope with conflicts? *Auditing*, 34(2), 237-264.

Roussy, M. (2013). Internal auditors' roles: From watchdogs to helpers and protectors of the top manager. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(7-8), 550-571.

Roussy, M., Barbe, O., & Raimbault, S. (2020). Internal audit: From effectiveness to organizational significance. *Managerial Auditing Journal*, 35(2), 322-342.

Roussy, M., & Perron, A. (2018). New perspectives in internal audit research: A structured literature review. *Accounting Perspectives*, 17(3), 345-385.

Roussy, M., & Rodrigue, M. (2018). Internal audit: Is the 'Third line of defense' effective as a form of governance? An exploratory study of the impression management techniques chief audit

executives use in their annual accountability to the audit committee. *Journal of Business Ethics*, 151(3), 853-869.

Sarens, Gerrit, Ignace De Beelde et Patricia Everaert (2009). Internal audit: A comfort provider to the audit committee. *The British Accounting Review*, 41(2), 90-106.

The Institute of Internal Auditors (The IIA) (2020). Le modèle des trois lignes de l'IIA. Version 2020 des Trois lignes de maîtrise. 13 p. Disponible en ligne : [Microsoft Word - 2020-0758-GLOB Three Lines Model Paper FINAL \(1\) OUT2.docx](#)

The Institute of Internal Auditors (The IIA) (2024). Fondamentaux des Normes internationales d'audit interne. 128 pages. Disponible en ligne : [global-internal-audit-standards-french.pdf](#)

Tremblay, M-S. (2012). Illusions of control? the extension of new public management through corporate governance regulation. *Financial Accountability & Management*, 28(4), 395-416.

Trotman, A. J., & Duncan, K. R. (2018). Internal audit quality: Insights from audit committee members, senior management, and internal auditors. *Auditing*, 37(4), 235-259.

Annexe - Liste des documents de la Commission consultés

En plus des documents cités dans les références bibliographiques, j'ai également consulté quelques documents (transcriptions de témoignages et pièces déposées à la Commission). En voici la liste :

Transcriptions des témoignages

| Nom du témoin, rôle |
|---|
| Administratrices et administrateurs <ul style="list-style-type: none">- Guy Morneau, président du Conseil d'administration de la SAAQ, 2013-2016- François Geoffrion, membre du Conseil d'administration de la SAAQ (2013-2022)- Louise Champoux-Paillé, membre du Conseil d'administration de la SAAQ (2014-ce jour)- André Caron, membre du Conseil d'administration de la SAAQ (2009-2019)- Corinne Charrette, membre du Conseil d'administration de la SAAQ (2018-ce jour)- Konrad Sioui, président du Conseil d'administration de la SAAQ (2021-2025)- Anne-Marie Croteau, membre du Conseil d'administration de la SAAQ (2009-2019)- Lorna Telfer, présidente du Conseil d'administration de la SAAQ (2016-2021)- Jude Martineau, membre du conseil d'administration de la SAAQ (2014-2020) |
| Auditrices et auditeurs interne <ul style="list-style-type: none">- Martin Després, conseiller en vérification interne SAAQ (2016-2023)- Martin Lapierre, conseiller en vérification interne SAAQ (2014-2021) (2022-aujourd'hui)- Daniel Pelletier, directeur de la vérification et de l'évaluation de programme à la SAAQ (2016-2024)- Vincent Poirier, conseiller en vérification interne SAAQ (2021-2024)- Marie-Line Lalonde, conseillère en vérification interne SAAQ (juin 2018-avril 2024)- Nadia Brière, conseillère en vérification interne SAAQ (janvier 2020 - ce jour) |
| Membres de la direction de la SAAQ (PDG et VP) <ul style="list-style-type: none">- Denis Marsolais, PDG de la SAAQ (janvier 2022-avril 2023)- Nathalie Tremblay, présidente et chef de direction (PCD) de la SAAQ (2010-2022)- Éric Ducharme, Secrétaire du Conseil du trésor (2018-2023) PDG de la SAAQ (avril 2023-juillet 2025)- Karl Malenfant, VP Technologies de l'information (2013-2020), VP Ressources humaines, matérielles et services numériques (2020-2022), VP Expérience numérique (2022-2024) SAAQ |
| Auditeur externe <ul style="list-style-type: none">- Alain Fortin, Vérificateur général par intérim |

Pièces

| Numéro d'identification | Nom de la pièce |
|-------------------------|---|
| 1 P-1 | Rapport du vérificateur général du Québec à l'Assemblée nationale pour l'année 2024-2025 (Février 2025) |
| 26 P-68 | Politique de vérification interne de la SAAQ du 10 juin 2008 (non signée) |
| 26 P-69 | Politique de vérification interne de la SAAQ du 20 juin 2017 (non signée) |
| 26 P-70 | Politique d'audit interne de la SAAQ du 2 décembre 2021 (non signée) |
| 26 P-71 | Mandat d'audit de la DVIEP de la SAAQ no. 2013-13 – Plan de pérennité (non signé) |
| 26 P-72 | Mandat d'audit de la DVIEP de la SAAQ no. 2017-04 – CASA (non signé) |
| 26 P-73 | Projet de mandat d'audit de la DVIEP de la SAAQ – Vision 2023-2024 (non numéroté et non signé) |
| 26 P-74 | Notes et présentations de la DVIEP au CTI-CVP et CTI-CAVP de 2014 à 2022, en liasse |
| 26 P-75 | Projets de notes et présentations de la DVIEP au CTI-CVP et CTI-CAVP de 2014 à 2022, en liasse |
| 26 P-76 | Deux notes de la DVIEP au CAVP et au CAPRA en 2019 et 2025 en lien avec la Solution de gestion de projets d'entreprise (SGPE), en liasse |
| 26 P-77 | Revue de qualité 1 à 7 de EY, en liasse |
| 26 P-78 | Plans d'action de la SAAQ en réponse aux revues de qualité 1 à 5 de EY, en liasse |
| 26 P-79 | Rapport de PwC en lien avec la L2 du projet CASA/SAAQclic de juillet 2022 |
| 26 P-80 | Ligne du temps transmise par la DVIEP à Jude Martineau, président du CAVP, en lien avec la gestion des contrats du projet CASA-SAAQclic de l'été 2020 |
| 26 P-81 | Tableau transmis par la DVIEP à Jude Martineau, président du CAVP, en lien avec l'augmentation des coûts du projet CASA-SAAQclic de l'été 2020 |