

Comment le contrôle interne dans une entreprise d'audit peut-il contribuer à améliorer sa performance globale ?

Auteur : Muller, Zoé

Promoteur(s) : Chanteux, Anne

Faculté : HEC-Ecole de gestion de l'Université de Liège

Diplôme : Master en sciences de gestion, à finalité spécialisée en Financial Analysis and Audit

Année académique : 2024-2025

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/22862>

Avertissement à l'attention des usagers :

Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.

Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.

COMMENT LE CONTRÔLE INTERNE DANS UNE ENTREPRISE D'AUDIT PEUT-IL CONTRIBUER À AMÉLIORER SA PERFORMANCE GLOBALE ?

Jury :
Promoteur :
Anne CHANTEUX
Lecteur(s) :
Guisepina CAPODICI

Mémoire présenté par
Zoé MULLER
En vue de l'obtention du diplôme de
MASTER EN SCIENCES DE GESTION
à finalité spécialisée en
Financial Analysis and Audit
Année académique 2024/2025

Remerciements

Je souhaite tout d'abord remercier Madame Anne Chanteux, promotrice de ce mémoire, pour son accompagnement tout au long de cette année. Sa disponibilité, sa bienveillance et la clarté de ses conseils ont joué un rôle essentiel dans l'avancement de ce travail.

Je tiens également à adresser mes remerciements à Madame Capodici, membre du jury, pour le temps qu'elle a consacré à la lecture et à l'évaluation de ce mémoire.

Je souhaite aussi exprimer toute ma gratitude envers les personnes qui ont accepté de participer à mes entretiens. Leur témoignage, leur honnêteté et leur investissement ont enrichi cette recherche de manière concrète et précieuse. Leur contribution m'a permis de mieux comprendre les réalités du terrain et de donner une dimension plus vivante à ce travail.

Je remercie également celles et ceux qui m'ont aidée à entrer en contact avec ces participants.

Enfin, je remercie du fond du cœur mes proches pour leur soutien constant, leur patience et leurs encouragements tout au long de la réalisation de ce mémoire, ainsi que durant l'ensemble de mon parcours universitaire.

Table des matières

Introduction	1
1. Objectifs principaux du mémoire	1
2. Justification du mémoire	2
3. Structure du mémoire	3
Revue de la littérature	5
1. Le contrôle interne	5
Définition.....	5
Évolution historique du contrôle interne	5
Objectifs du contrôle interne	6
Les composantes du contrôle interne.....	7
Les facteurs de contingence	9
Facteurs de contingence interne	9
Facteurs de contingence externe	10
Synthèse de la revue de littérature sur le contrôle interne.....	10
2. Le contrôle interne dans les entreprises d'audit.....	11
Comparaison des Mécanismes de Contrôle : Audit Interne, Audit Externe et Contrôle Interne...11	
Audit interne	11
Audit externe.....	11
Entreprise d'audit	11
Tableau de comparaison des mécanismes de contrôle.....	12
Norme ISQM 1.....	13
Introduction et Objectifs de la norme ISQM 1	13
Composants du système de gestion de la qualité	13
L'évaluation des risques dans le système de qualité.....	14
La gestion des compétences et des évaluations	15
Contrôle et évaluation du système de qualité	15
Conclusion	17
3. Performance globale	18
Définition.....	18
La performance	18
1. La performance selon Capron et Quairel (2006).....	18
2. Le triangle de performance de Gibert	18
3. La performance selon Lorino	19
4. La performance selon Bourguignon (2000)	19
5. Conclusion	20
La performance globale	20
1. Introduction	20

2.	Définition de la performance globale	21
3.	Conclusion	23
4.	Mesurer la performance globale : outils et méthodes	24
	Introduction	24
	Le Balanced Scorecard (BSC)	25
	Le Sustainability Balanced Scorecard (SBSC)	26
1.	L'intégration des indicateurs ESG dans la chaîne de causalité du BSC traditionnel	26
2.	L'ajout d'une perspective sociétale	26
3.	Le développement d'un SBSC distinct pour la stratégie RSE	27
4.	Conclusion	27
	Le Triple Bottom Line (TBL)	28
	Le Global Reporting Initiative (GRI)	28
	Tableau de comparaison des modèles de mesure de la performance globale	29
	Conclusion	30
5.	Impact du contrôle interne sur la performance globale	31
	Contrôle interne et efficience opérationnelle	31
	Le contrôle interne dans une approche intégrée du pilotage organisationnel	32
	Impact du contrôle interne sur la réputation et les attentes sociétales	32
	Conclusion	33
6.	Synthèse de la revue de la littérature	34
	Partie empirique	37
1.	Fondements et périmètre de l'analyse	37
2.	Présentation des cabinets choisis pour l'analyse	38
	Présentation contextuelle des cabinets d'audit	38
3.	Approche méthodologique adoptée	40
4.	Détermination et sélection des participants	41
5.	Préparation et déroulement des interviews	41
6.	Risques	42
1.	Le contrôle interne	43
	Définition et finalité du contrôle interne	43
	Composantes du contrôle interne	44
	Facteurs de contingence	46
	Formalisation croissante et documentation structurée	48
	Évaluation et suivi : entre régularité et réactivité	48
	Résistances et facteurs d'adhésion	49
	Contrôle interne comme outil d'amélioration continue	50
	Conclusion	50
2.	ISQM 1	51

Les étapes de mise en place de l'ISQM 1	51
Diagnostic initial et évaluation des risques	52
Désignation des responsabilités et formalisation	52
Outils numériques utilisés	52
Une mise en œuvre par étapes.....	52
Les formations liées à la norme ISQM 1	53
Contrôles externes liés à la norme ISQM 1	53
Limites et inconvénients perçus de la norme ISQM 1	54
Application de la norme ISQM 1 dans les cabinets d'audit : aperçu issu des rapports de transparence	55
Conclusion	56
3. Performance globale	56
Une conception spontanée centrée sur la performance économique et la qualité métier	56
Une reconnaissance progressive des trois dimensions de la performance.....	57
Mise en œuvre concrète et indicateurs de suivi	57
Conclusion	58
Discussion.....	59
Quelles sont les composantes clés du contrôle interne et comment le définir ?.....	59
Quels sont les facteurs de contingence (internes et externes) qui influencent le contrôle interne ?.....	60
Quelles sont les caractéristiques spécifiques du contrôle interne dans une entreprise d'audit ?	61
Qu'est-ce que la performance globale et comment la définir ?	63
Comment mesurer la performance globale ?	64
Quel impact le contrôle interne a-t-il sur l'amélioration de la performance globale ?	65
Recommandations pratiques.....	67
Conclusion	69
Synthèse des apports empiriques et théoriques	69
Implications managériales et théoriques.....	70
Limites de la recherche.....	70
Pistes pour des recherches futures.....	71
Annexes	73
Bibliographie	195
EXECUTIVE SUMMARY	202

Liste des abréviations

Abréviation	Signification
AMF	Autorité des Marchés Financiers
BDO	Binder Dijker Otte
BNB	Banque Nationale de Belgique
BSC	Balanced Scorecard
CERES	Coalition for Environmentally Responsible Economies
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CSR	Collège de Supervision des Réviseurs
CSRD	Corporate Sustainability Reporting Directive
CSSF	Commission de Surveillance du Secteur Financier
EIP	Entité d'Intérêt Public
ESG	Environnemental, Social, Gouvernance
ETI	Entreprise de Taille Intermédiaire
ETP	Équivalent Temps Plein
EY	Ernst & Young
FSMA	Financial Services and Markets Authority
GRI	Global Reporting Initiative
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
ICFR	Internal Control over Financial Reporting
IRE	Institut des Réviseurs d'Entreprises
ISA 220	International Standard on Auditing 220
ISQC 1	International Standard on Quality Control 1
ISQM 1	International Standard on Quality Management 1
ISQM 2	International Standard on Quality Management 2
IT	Information technologies
KPI	Key Performance Indicator
ODD	Objectifs de Développement Durable
ONU	Organisation des Nations Unies
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
PME	Petites et Moyennes Entreprises
PwC	PricewaterhouseCoopers
RH	Ressources Humaines
RSE	Responsabilité Sociétale des Entreprises
SBSC	Sustainability Balanced Scorecard
SG&A	Selling, General & Administrative expenses
SoQM	System of Quality Management
TBL	Triple Bottom Line
TBSC	Total Balanced Scorecard
TIC	Technologies de l'Information et de la Communication
UNEP	United Nations Environment Programme

Listes des figures

<i>Figure 1 : Objectifs du contrôle interne et procédures à mettre en place (AMF, 2007)</i>	<i>7</i>
<i>Figure 2 : Les composantes du contrôle interne (Chegri & El Bakkouchi, 2022)</i>	<i>8</i>
<i>Figure 3 : Le triangle de performance de Gibert (1980)</i>	<i>19</i>
<i>Figure 4 : La performance globale Reynaud (2003)</i>	<i>22</i>
<i>Figure 5 : Modèle de performance globale à 5 dimensions (Aras et al., 2018)</i>	<i>23</i>
<i>Figure 6 : Les quatre dimensions du BSC selon Kaplan & Norton (1992)</i>	<i>25</i>
<i>Figure 7 : Sustainability Balanced Scorecard avec un axe sociétal (Bieker, 2002)</i>	<i>27</i>
<i>Figure 8 : Normes universelles, sectorielles et sur les sujets (Global Reporting Initiative (GRI), 2021) ..</i>	<i>29</i>
<i>Figure 9 : Synthèse de la revue de littérature</i>	<i>35</i>

Liste des tableaux

<i>Tableau 1 : Comparaison des mécanismes de contrôle</i>	<i>12</i>
<i>Tableau 2 : Comparaison des modèles de mesure de la performance globale</i>	<i>30</i>
<i>Tableau 3 : Présentation des cabinets d'audit</i>	<i>39</i>
<i>Tableau 4 : Définition et objectif du contrôle interne</i>	<i>44</i>
<i>Tableau 5 : Composantes du contrôle interne</i>	<i>45</i>
<i>Tableau 6 : Facteurs de contingence du contrôle interne</i>	<i>47</i>
<i>Tableau 7 : Formalisation du contrôle interne</i>	<i>48</i>
<i>Tableau 8 : Évaluation du contrôle interne</i>	<i>48</i>
<i>Tableau 9 : Résistances et facteurs d'adhésion</i>	<i>49</i>
<i>Tableau 10 : Contrôle interne comme outil d'amélioration continue</i>	<i>50</i>
<i>Tableau 11 : Indicateurs/outils liés à la performance globale selon les trois dimensions.</i>	<i>58</i>

Introduction

Cette introduction sera organisée en trois parties. Elle débutera par l'énonciation des objectifs principaux du mémoire, soulignant la question de recherche principale : « *Comment le contrôle interne dans une entreprise d'audit peut-il contribuer à améliorer sa performance globale ?* », ainsi que les axes d'analyse qui guideront cette étude. Ensuite, elle exposera les justifications managériales et académiques ayant motivé le choix de ce sujet. Enfin, cette introduction visera à exposer la structure générale du mémoire, ainsi que la méthodologie employée, en précisant les démarches suivies pour collecter et analyser les données.

1. Objectifs principaux du mémoire

L'objectif de cette recherche est d'analyser le rôle et l'importance du contrôle interne dans une entreprise d'audit et d'évaluer son impact sur la performance globale. Chaque terme de la question de recherche a son importance, car il contribue à façonner le sens global de la question et guide la recherche.

Le contrôle interne désigne l'ensemble des processus, des politiques et des procédures mis en place par une organisation pour garantir l'efficacité de ses opérations, la fiabilité de ses rapports financiers et le respect des lois et réglementations en vigueur. Le cadre de *l'entreprise d'audit* précise le contexte dans lequel le contrôle interne est étudié. La formulation « *peut-il contribuer* » invite à évaluer son rôle potentiel dans l'amélioration de la *performance globale*, qui englobe les dimensions économique, sociale et environnementale d'une organisation.

Afin d'approfondir cette analyse, la question principale sera déclinée en plusieurs sous-questions complémentaires :

- Quelles sont les composantes clés du contrôle interne et comment le définir ?
- Quels sont les facteurs de contingence (internes et externes) qui influencent le contrôle interne ?
- Quelles sont les caractéristiques spécifiques du contrôle interne dans une entreprise d'audit ?
- Qu'est-ce que la performance globale et comment la définir ?
- Comment mesurer la performance globale ?
- Quel impact le contrôle interne a-t-il sur l'amélioration de la performance globale ?

L'exploration de ces questions à travers une revue de littérature permettra de clarifier les concepts fondamentaux et de mettre en avant les principales théories relatives au contrôle interne et à son influence sur la performance globale des entreprises d'audit. Cette analyse théorique soulignera les leviers d'amélioration ainsi que les défis liés à sa mise en œuvre. Ces enseignements serviront ensuite de base à l'étude empirique, qui examinera, à travers une approche qualitative, l'impact concret du contrôle interne sur la performance globale des cabinets d'audit.

2. Justification du mémoire

Le contrôle interne dans une entreprise occupe une place centrale dans la gestion et l'optimisation de la performance globale. En effet, le contrôle interne peut être défini comme un dispositif structuré qui vise à garantir la sécurité, la fiabilité et l'intégrité des informations comptables et financières au sein d'une organisation. Celui-ci est établi en respectant un ensemble de procédures afin d'assurer la conformité aux exigences réglementaires, par exemple, le cadre *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) qui est le référentiel international. En somme, ce dispositif fait partie d'une stratégie visant à gérer les risques, en réduisant les imprévus financiers et opérationnels, tout en respectant les obligations légales (Chauvey, J.-N., & Naro, G., 2023).

Le contrôle interne repose sur cinq composantes fondamentales : l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, les activités de contrôle, l'information et la communication, ainsi que la surveillance. Ces éléments interconnectés permettent d'établir un cadre rigoureux pour la gestion des risques et la conformité aux objectifs stratégiques de l'entreprise. Chacun de ces composants joue un rôle clé dans l'amélioration continue des processus internes, en assurant que les actions entreprises sont alignées avec les priorités organisationnelles et en réduisant les risques d'anomalies ou d'erreurs (Chegri, S., El Bakkouchi, M., 2022).

L'entreprise ne se définit plus uniquement par sa capacité à générer du profit, mais par son rôle dans un développement durable intégrant des enjeux économiques, sociaux et environnementaux. Cette évolution traduit une approche plus globale de la performance, où la rentabilité s'accompagne d'une responsabilité sociétale visant à favoriser un progrès durable pour l'ensemble de la société (Crutzen, N., & Van Caillie, D., 2010).

Dans le contexte actuel des affaires, les entreprises, et en particulier celles du secteur de l'audit, font face à une pression croissante pour renforcer leur transparence, leur conformité et leur efficacité. Le contrôle interne joue un rôle central dans l'amélioration de leur performance et de leur crédibilité. Pour les cabinets d'audit, la fiabilité des rapports financiers repose sur des systèmes rigoureux, garantissant non seulement la conformité aux réglementations, mais aussi la préservation de leur réputation, un élément clé pour assurer leur succès à long terme.

L'intérêt académique de ce mémoire réside dans l'analyse du lien entre le contrôle interne et la performance globale des entreprises d'audit. Bien que le contrôle interne ait fait l'objet de nombreuses études, son impact sur la pérennité et la compétitivité des cabinets d'audit reste encore peu exploré. Ce travail vise ainsi à combler ce manque en proposant une analyse approfondie de son rôle dans un environnement où les exigences de transparence et de fiabilité des informations financières sont de plus en plus strictes.

Sur le plan managérial, l'efficacité des mécanismes de contrôle interne est cruciale pour répondre aux attentes croissantes des parties prenantes, qu'il s'agisse des clients, des régulateurs ou des actionnaires. Dans un contexte concurrentiel, son optimisation garantit non seulement la fiabilité des services, mais aussi le renforcement de la réputation de l'entreprise. Les responsables du contrôle interne doivent veiller à l'application rigoureuse des procédures afin de limiter les risques d'erreurs ou de fraudes et d'assurer la conformité aux normes internationales.

Ainsi, cette recherche présente un double intérêt : d'une part, pour les professionnels du management confrontés à ces enjeux, et d'autre part, pour la communauté scientifique, en contribuant à une meilleure compréhension de l'impact du contrôle interne dans le secteur de l'audit.

3. Structure du mémoire

Le mémoire sera divisé en plusieurs sections : une partie consacrée à la revue de la littérature scientifique, suivie d'une analyse empirique. Une section de discussion permettra de mettre en relation les concepts théoriques avec les données récoltées et proposera des recommandations pratiques. Enfin, une conclusion viendra synthétiser les principaux enseignements de l'étude.

La revue de littérature s'appuie sur une diversité de sources documentaires, principalement des articles scientifiques, consultés via des bases de données telles que ULiège Library, Google Scholar, Cairn, Science Direct, ainsi que d'autres plateformes pertinentes. Par ailleurs, la consultation d'ouvrages en bibliothèque a été déterminante pour croiser différentes perspectives et enrichir les données collectées, en complément des articles scientifiques et de la littérature grise.

L'objectif principal de la revue de la littérature est de définir les concepts clés relatifs au contrôle interne dans les entreprises d'audit et d'identifier les évolutions récentes dans ce domaine. À partir de ces connaissances théoriques, un guide d'entretien sera élaboré pour explorer les pratiques de contrôle interne au sein des entreprises d'audit. Ce questionnaire sera ensuite distribué tant aux grandes entreprises qu'aux petites et moyennes entreprises (PME), afin de comparer les pratiques entre ces types d'organisations. Les critères de distinction entre grandes entreprises et PME seront précisés dans la section méthodologie. Le guide d'entretien a été adressé à des personnes occupant des fonctions à responsabilité au sein des cabinets, généralement situées à des niveaux élevés de la hiérarchie, ce qui a permis de recueillir des données concrètes, précises et stratégiques sur les pratiques de contrôle interne. Les réponses obtenues enrichiront l'analyse du sujet. Les résultats des différents entretiens seront présentés de manière structurée et détaillée, et les données recueillies seront disponibles en annexe du travail.

Dans la section empirique du mémoire, la méthodologie adoptée pour cette étude sera d'abord détaillée et justifiée, suivie de la présentation structurée des résultats. Ceux-ci seront ensuite analysés avec précision, et la discussion les mettra en perspective avec les éléments théoriques de la revue de littérature, permettant ainsi de valider ou nuancer les concepts théoriques. Les recommandations pratiques issues de cette analyse seront formulées à la fin de la discussion. Enfin, la conclusion générale résumera les contributions académiques de cette recherche, soulignera les limites et défis rencontrés, et ouvrira la voie à des pistes de recherche futures sur l'impact du contrôle interne sur la performance globale dans ce secteur.

Revue de la littérature

Cette revue de littérature examine l'impact du contrôle interne sur la performance globale d'une entreprise d'audit. Elle débute par une définition du contrôle interne et de ses composantes essentielles, avant d'analyser les facteurs internes et externes qui en influencent l'efficacité. Elle s'intéresse ensuite aux spécificités du contrôle interne dans le secteur de l'audit, en soulignant ses caractéristiques propres. La notion de performance globale est ensuite définie, ainsi que les différentes méthodes permettant de la mesurer. Enfin, la revue explore les mécanismes par lesquels le contrôle interne peut influencer cette performance, tant sur le plan opérationnel, stratégique que sociétal. Une synthèse viendra conclure cette revue, en résumant les principaux points abordés.

1. Le contrôle interne

Le contrôle interne occupe une place croissante dans la gestion des entreprises, notamment en raison des scandales financiers et de la complexité accrue des environnements réglementaires. Il fait l'objet d'une attention particulière dans les pratiques de gouvernance et de pilotage des organisations. Cette première partie du mémoire a pour objectif d'explorer les fondements du contrôle interne à travers sa définition, ses principales composantes, ainsi que les facteurs de contingence qui influencent sa mise en œuvre.

Définition

Le contrôle interne ne se réduit pas à une fonction isolée, mais correspond à un système intégré de dispositifs visant à maîtriser les processus organisationnels. Il joue un rôle déterminant dans la protection des actifs, la fiabilité de l'information financière et le respect du cadre réglementaire. Afin de définir le contrôle interne, il est utile d'en retracer brièvement l'évolution historique et d'identifier les principaux objectifs qui lui sont associés. (Renard, 2007)

Évolution historique du contrôle interne

La notion de contrôle interne a considérablement évolué au fil du temps, tant dans la pratique que dans la littérature académique. Initialement envisagé comme un dispositif purement comptable et administratif, il s'est progressivement affirmé comme un outil stratégique de gouvernance et de performance organisationnelle. L'analyse de cette évolution permet de mieux comprendre ses fondements actuels.

1. Une approche administrative et financière (années 1970–1980)

La Commission Treadway (1987) aux États-Unis définit le contrôle interne comme « l'ensemble des processus établis pour fournir une assurance raisonnable quant à la fiabilité des rapports financiers et à la conformité avec les lois et règlements applicables. » Cette définition, bien que pertinente pour l'époque, reflète une conception centrée sur la conformité réglementaire et les aspects financiers. Elle illustre les premières approches modernes du contrôle interne, essentiellement conçu comme un système de prévention des erreurs, des irrégularités et des fraudes, principalement dans les domaines de la comptabilité et de la finance. Le contrôle interne est alors associé à un ensemble de procédures visant à garantir l'exactitude des enregistrements comptables et la protection des actifs de l'entreprise, sans encore intégrer une vision managériale plus globale.

La structuration normative avec le COSO (1992-2004)

Un tournant majeur s'opère avec la publication du référentiel COSO en 1992, révisé en 2004. Ce cadre de référence, largement adopté à l'échelle internationale, définit le contrôle interne comme : « un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, la direction et le personnel de l'organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants : efficacité et efficience des opérations, fiabilité de l'information financière, conformité aux lois et règlements applicables ». Cette définition représente une approche intégrée, fondée sur cinq composantes interdépendantes : l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, les activités de contrôle, l'information et la communication, ainsi que la supervision. Chacune de ces composantes est essentielle pour assurer une mise en œuvre efficace du contrôle interne, et sera approfondie dans une section ultérieure de ce mémoire. Ainsi, le contrôle interne devient un levier stratégique pour maîtriser globalement les activités de l'organisation, en contribuant à la gestion des risques, à la démarche qualité et à la performance opérationnelle.

2. Une approche élargie et stratégique (années 2000 – aujourd'hui)

Depuis les années 2000, de nombreux travaux académiques et professionnels insistent sur la dimension stratégique et organisationnelle du contrôle interne. Il ne s'agit plus uniquement de limiter les erreurs ou de respecter la réglementation, mais de favoriser l'atteinte des objectifs de l'organisation, de contribuer à l'amélioration de sa performance globale et de renforcer la gouvernance. Nimi (2021) souligne que : « le contrôle interne est un levier stratégique permettant de maîtriser les risques, d'optimiser les processus et d'améliorer les performances de l'entreprise. » Dans la même optique, Khalil et al. (2022) précisent que le contrôle interne doit être pensé comme un système managérial transversal, qui s'appuie sur la responsabilisation des acteurs, l'apprentissage organisationnel et l'adaptation aux contextes changeants. Il devient ainsi un outil d'aide à la décision et un moteur de création de valeur.

En somme, l'évolution des définitions du contrôle interne met en évidence une transformation progressive de sa finalité : d'un dispositif centré sur la conformité et la sécurité, il est devenu un instrument central de pilotage et de performance. Cette vision élargie, intégrant la maîtrise des risques, la gouvernance et l'optimisation des processus, constitue désormais une approche intégrée dans de nombreuses organisations.

Objectifs du contrôle interne

Trois objectifs majeurs sont généralement assignés au contrôle interne, selon l'Autorité des Marchés Financiers (AMF, 2007) :

1. Assurer l'exécution des décisions.

Le contrôle interne veille à ce que les choix stratégiques et opérationnels soient correctement appliqués sur le terrain. Dans une organisation, l'ajustement entre l'offre et la demande ne repose pas sur un mécanisme de prix comme dans un marché, mais sur des procédures encadrées qui garantissent la cohérence interne.

2. Garantir un niveau minimal de qualité.

Le contrôle interne contribue à maintenir la qualité des prestations ou des produits, grâce à la mise en place de standards clairs et de procédures permettant d'assurer une conformité continue aux exigences internes.

3. Détecter les anomalies de fonctionnement.

Le contrôle interne permet d'identifier les écarts, erreurs ou dysfonctionnements susceptibles de nuire à la performance ou à la sécurité de l'organisation.

Ces objectifs sont associés à des coûts spécifiques (coûts de décision ou d'exécution) et impliquent la mise en œuvre de procédures de contrôle interne telles que la supervision, la formalisation du déroulement des tâches, la séparation des fonctions et la conservation des actifs. Ils traduisent l'articulation concrète entre pilotage opérationnel et gouvernance.

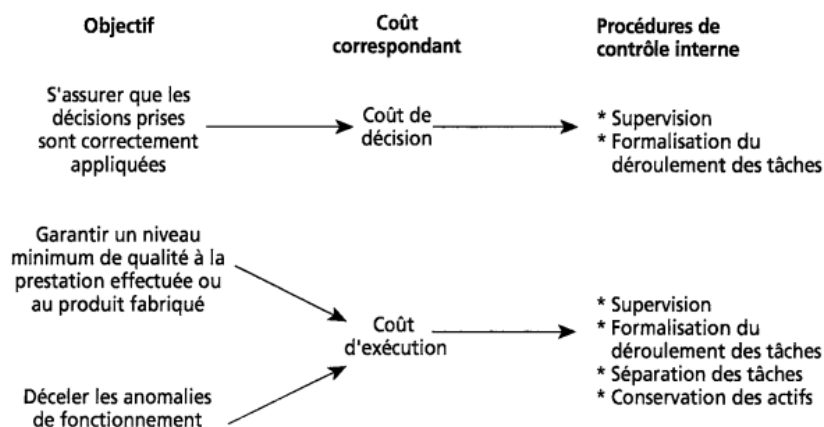


Figure 1 : Objectifs du contrôle interne et procédures à mettre en place (AMF, 2007)

Ces objectifs rappellent que le contrôle interne ne repose pas uniquement sur des intentions de conformité, mais bien sur des mécanismes concrets qui structurent le fonctionnement interne de l'organisation.

Les composantes du contrôle interne

Selon le COSO (2013) et Chegri et El Bakkouchi (2022), le contrôle interne repose sur cinq composantes fondamentales, interconnectées, qui forment un cadre cohérent et structuré pour assurer la maîtrise des opérations et la performance de l'organisation.

1. L'environnement de contrôle

L'environnement de contrôle constitue le fondement essentiel du système de contrôle interne. Il reflète les valeurs éthiques, les compétences du personnel, le style de management ainsi que la structure organisationnelle. Cet environnement influence la culture d'entreprise et la perception qu'ont les collaborateurs de l'importance du contrôle interne. Il traduit l'engagement de la direction envers l'intégrité, la transparence et la responsabilité.

2. L'évaluation des risques

Toute organisation doit être en mesure d'identifier, d'analyser et d'évaluer les risques susceptibles d'affecter l'atteinte de ses objectifs stratégiques, opérationnels, financiers ou de conformité. Cette évaluation porte tant sur les menaces internes qu'externes, et doit être continuellement actualisée pour tenir compte des évolutions de l'environnement économique, technologique et réglementaire. Une gestion proactive des risques permet d'anticiper les dérives et d'adapter les dispositifs de contrôle en conséquence.

3. Les activités de contrôle

Les activités de contrôle correspondent aux politiques, procédures et mécanismes mis en place pour s'assurer que les directives de la direction sont correctement appliquées et que les risques identifiés sont maîtrisés. Cela inclut notamment :

- la séparation des tâches afin de limiter les risques d'erreur ou de fraude,
- la formalisation des processus pour améliorer la coordination entre les fonctions,
- la supervision hiérarchique des activités,
- la sécurisation des actifs de l'entreprise.

Ces dispositifs visent à garantir la fiabilité des opérations et la conformité aux objectifs organisationnels.

4. L'information et la communication

Un système de contrôle interne efficace repose sur une communication fluide et pertinente, tant en interne qu'en externe. L'organisation doit veiller à ce que les informations essentielles soient identifiées, collectées, traitées et diffusées de manière à soutenir les décisions stratégiques et opérationnelles.

Cela implique une circulation verticale et horizontale des données entre les différents niveaux hiérarchiques, ainsi qu'une transmission claire et régulière des informations vers les parties prenantes externes.

5. Le pilotage et la surveillance

La supervision du système de contrôle interne est indispensable pour en garantir la pertinence et l'efficacité dans le temps. Elle s'appuie à la fois sur des mécanismes de suivi continu intégrés aux processus, et sur des évaluations périodiques réalisées par l'audit interne. Le rôle des auditeurs externes est également essentiel pour attester de la fiabilité de l'information financière. Cette surveillance permet d'identifier les éventuelles failles du dispositif et de mettre en œuvre les actions correctives nécessaires.

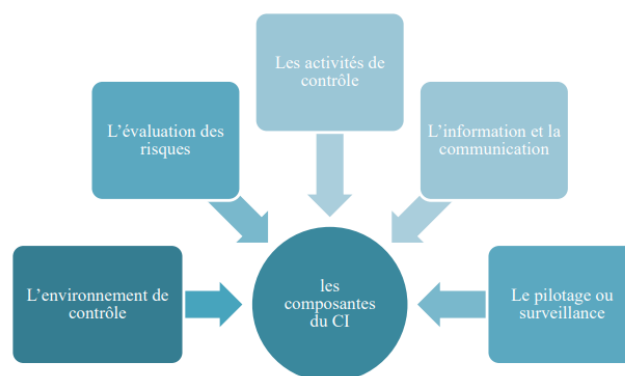


Figure 2 : Les composantes du contrôle interne (Chegri & El Bakkouchi, 2022)

En résumé, les cinq composantes du contrôle interne définies par le COSO (2013) constituent un socle structuré permettant à l'organisation de sécuriser ses opérations, de maîtriser ses risques et de soutenir sa performance. Leur mise en œuvre cohérente et intégrée conditionne l'efficacité globale du système et reflète la capacité de l'entreprise à s'adapter aux exigences d'un environnement complexe et évolutif.

Les facteurs de contingence

Dans cette section, nous allons analyser les différents aspects pouvant influencer la mise en place et l'efficacité du contrôle interne. Nous aborderons tout d'abord les facteurs de contingence internes, qui sont propres à l'organisation elle-même, puis nous examinerons les facteurs externes, qui découlent de l'environnement extérieur de l'entreprise. Cette distinction permettra de mieux comprendre comment ces éléments influencent la structure et le fonctionnement du contrôle interne au sein des entreprises.

Facteurs de contingence interne

Avancées technologiques et impact sur le contrôle interne :

Les avancées dans les technologies de l'information et de la communication (TIC) ont profondément transformé les systèmes de contrôle interne. Elles permettent une gestion des données plus rapide, centralisée et automatisée. Toutefois, elles introduisent également de nouveaux risques, notamment liés à la cybersécurité, à la dépendance aux systèmes informatisés et à la difficulté de maintenir une séparation efficace des tâches (Monino & Sedkaoui, 2012). Selon une étude de Amghar et Gana (2021), l'automatisation peut affaiblir certains contrôles traditionnels si elle n'est pas accompagnée de dispositifs de supervision adaptés. Il devient ainsi essentiel d'intégrer des contrôles informatisés et des audits des systèmes pour garantir la fiabilité et la sécurité des informations traitées.

Structure et organisation interne :

Un système d'information intégré permet, selon Moulay Idrissi (2021), d'assurer la traçabilité des opérations et une surveillance continue, deux éléments cruciaux pour une gouvernance efficace. Par ailleurs, la structure organisationnelle influence fortement l'efficacité du contrôle interne. Les grandes entreprises, en raison de leur complexité, formalisent davantage leurs processus de contrôle pour assurer une gestion rigoureuse des risques et une conformité aux normes.

Évolution des compétences et des qualifications :

L'évolution des modes de travail et la montée en polyvalence des collaborateurs incitent les entreprises à adapter leurs mécanismes de contrôle. Comme l'illustre Gardes (2023), la remise en cause des divisions traditionnelles du travail oblige à repenser les systèmes de contrôle interne, qui doivent désormais être plus souples et capables de s'ajuster à des rôles professionnels moins figés. Cela implique un recentrage sur la responsabilisation individuelle et le suivi dynamique des activités, remplaçant progressivement les approches standardisées devenues inadéquates.

Facteurs de contingence externe

Environnement réglementaire et contrôle interne :

D'après Outseki et Obad (2020), les entreprises doivent adapter leurs dispositifs pour se conformer aux lois et règlements en vigueur. Ce cadre impose une formalisation plus poussée du contrôle, en réponse aux exigences croissantes de transparence et de gestion des risques. Ainsi, plus l'environnement légal est contraignant, plus les entreprises tendent à renforcer leur système de contrôle interne afin de répondre aux obligations externes. Plus le contexte légal est exigeant, plus le contrôle interne devra être robuste, documenté et structuré.

Influence des marchés et des investisseurs :

Selon Ben Lakhdar et Fridhi (2021), un système de contrôle interne efficace contribue à renforcer la confiance des investisseurs, notamment en démontrant l'engagement de l'entreprise envers la transparence et la maîtrise des risques. La pression des marchés financiers et les attentes des investisseurs jouent un rôle déterminant dans l'évolution des dispositifs de contrôle interne. La succession de scandales financiers a mis en lumière l'importance de mécanismes de contrôle rigoureux pour garantir la fiabilité de l'information financière.

Dans l'ensemble, l'analyse des facteurs de contingence met en évidence que le contrôle interne ne peut être conçu comme un système rigide et universel, mais qu'il doit au contraire s'adapter aux spécificités internes et externes de chaque organisation. En interne, des éléments tels que l'évolution technologique, la structure organisationnelle ou encore la transformation des compétences professionnelles imposent des ajustements constants pour garantir l'efficacité des mécanismes de contrôle. En externe, les cadres réglementaires, les attentes des parties prenantes et les dynamiques des marchés financiers exercent une pression continue sur les entreprises, les incitant à renforcer la transparence, la réactivité et la rigueur de leurs dispositifs de contrôle. Ces éléments, en constante interaction, soulignent l'importance d'un contrôle interne à la fois flexible, évolutif et adapté aux enjeux contemporains.

Synthèse de la revue de littérature sur le contrôle interne

À travers les différentes approches théoriques et évolutions historiques étudiées, la littérature permet de mieux cerner ce qu'est le contrôle interne et la place qu'il occupe aujourd'hui dans les organisations. Initialement centré sur des enjeux de conformité comptable et de prévention des fraudes, il est désormais perçu comme un système intégré, structuré et transversal.

Appuyé par des référentiels comme COSO, le contrôle interne repose sur cinq composantes interdépendantes et vise des objectifs variés : fiabilité de l'information, sécurité des opérations, conformité réglementaire, mais aussi amélioration de la performance et soutien à la gouvernance. Sa mise en œuvre est influencée par de nombreux facteurs de contingence internes et externes, ce qui impose une adaptation constante aux spécificités de chaque organisation.

En définitive, le contrôle interne peut être défini comme un ensemble de dispositifs organisés, évolutifs et contextualisés, contribuant à la maîtrise des activités, à la gestion des risques et à la création de valeur dans une perspective de long terme au sein des entreprises.

2. Le contrôle interne dans les entreprises d'audit

Le contrôle interne joue un rôle fondamental dans les entreprises d'audit, en garantissant la qualité des missions et en limitant les risques liés aux engagements professionnels. Cette section explore d'abord la distinction entre contrôle interne, audit interne et audit externe, en précisant leurs objectifs respectifs et leurs complémentarités. Ensuite, nous analyserons la norme *International Standard on Quality Management 1* (ISQM 1), en mettant en évidence son impact sur la gestion de la qualité au sein des cabinets d'audit.

Comparaison des Mécanismes de Contrôle : Audit Interne, Audit Externe et Contrôle Interne

Le contrôle interne, l'audit interne et l'audit externe sont des mécanismes essentiels pour assurer la performance, la fiabilité et la conformité des entreprises. Bien qu'ils partagent l'objectif de renforcer la gouvernance, chacun a un rôle spécifique : l'audit interne évalue les processus internes et les risques, l'audit externe certifie la conformité des états financiers, et le contrôle interne met en place des procédures pour garantir l'efficacité des opérations et minimiser les risques. Cette section présente ces concepts et les compare à travers un tableau pour mieux comprendre leurs différences et complémentarités.

Audit interne

Selon Thiéry et al. (2023), l'audit interne désigne une fonction indépendante, intégrée à l'organisation, dont le rôle est d'évaluer l'efficacité des processus de contrôle interne, de gestion des risques et de gouvernance. Cette activité se distingue de l'audit externe par sa position au sein de l'entreprise et par l'étendue de son périmètre, qui ne se limite pas aux états financiers mais concerne l'ensemble des processus. L'audit interne fournit des analyses, des conseils et des recommandations afin d'améliorer le fonctionnement global de l'organisation. Sa qualité dépend de plusieurs facteurs : une gouvernance adéquate (notamment un rattachement clair au comité d'audit), un capital humain compétent (formation, expérience, intégrité) et des compétences en communication permettant de transmettre efficacement les résultats aux parties concernées.

Audit externe

Dans l'étude d'Alsmady (2022), l'audit externe est décrit comme un mécanisme de gouvernance dont l'objectif est d'améliorer la qualité de l'information financière et de réduire l'asymétrie d'information entre les managers et les parties prenantes. L'auteur montre que l'implication d'un auditeur externe indépendant contribue à garantir la crédibilité des états financiers. L'étude révèle également que la qualité de l'audit externe est positivement associée à la performance financière des entreprises auditées.

Entreprise d'audit

Les entreprises d'audit sont des entités spécialisées dans la certification des comptes, un mécanisme essentiel visant à fiabiliser l'information financière et à réduire l'asymétrie d'information entre les dirigeants et les parties prenantes (Pigé, 2003).

Sirois, Marmousez et Simunic (2016) soulignent que le marché de l'audit présente une structure duale dominée par les Big Four¹, qui offrent des prestations de haute qualité grâce à des investissements

¹ L'expression Big Four désigne les quatre plus importants cabinets d'audit et de conseil, à savoir Deloitte, EY, KPMG et PwC, qui ont une position de leader au niveau international mais également dans l'ensemble des principaux pays où ils sont implantés. (Guillot-Soulez & Chastenet, 2021, p.51)

significatifs en technologie d'audit. Toutefois, ils rappellent que cette domination n'exclut pas la présence d'un grand nombre de cabinets de plus petite taille (non-Big Four), qui « subsistent en répondant à la demande des clients ne pouvant ou ne voulant recourir aux Big Four ».

Ces cabinets plus modestes jouent un rôle important dans l'écosystème, notamment auprès des PME et dans les marchés locaux où la présence des grands groupes est plus limitée. Les auteurs insistent également sur la différence de stratégie entre les deux catégories d'auditeurs : les Big Four investissent massivement dans des technologies et des dispositifs de standardisation pour maintenir une qualité perçue et réelle élevée, tandis que les non-Big Four répondent à des besoins différents en adaptant leurs prestations à une clientèle aux attentes et aux contraintes budgétaires spécifiques.

Tableau de comparaison des mécanismes de contrôle

Critères	Audit Interne (Thiéry et al. 2023)	Audit Externe (Alsmady, 2022)	Contrôle interne (COSO, 2013)
Objectif Principal	Évaluer les dispositifs de gestion des risques, de contrôle interne et de gouvernance au sein de l'organisation.	Améliorer la qualité de l'information financière et réduire l'asymétrie d'information.	Garantir l'efficacité des opérations, la fiabilité de l'information financière et la conformité aux lois.
Indépendance	Fonction intégrée à l'entreprise, mais indépendante des activités opérationnelles.	Réalisé par un auditeur extérieur, totalement indépendant de l'organisation audité.	Exécuté en interne, sans exigence formelle d'indépendance.
Rôle dans la gouvernance	Soutenir la gouvernance par la surveillance des risques et des processus internes.	Fournir une opinion indépendante sur la fiabilité des états financiers à destination des parties prenantes externes.	Encadrer les processus pour assurer la conformité et une gestion efficace au quotidien.
Approche méthodologique	Basée sur des missions planifiées, une évaluation des risques, des recommandations et des rapports.	Audit des états financiers basés sur les normes comptables externes et une approche indépendante.	Se base sur des politiques et procédures internes de l'entreprise pour garantir les objectifs opérationnels.
Responsabilité	Responsabilité directe auprès de la direction et du comité d'audit.	Responsabilité envers les actionnaires et autres parties prenantes externes.	Responsabilité interne dans l'organisation pour la mise en place et l'efficacité des contrôles.
Impact sur la performance	Fournit des recommandations pour améliorer les processus internes et limiter les risques.	Renforce la crédibilité des états financiers, ce qui favorise la confiance des investisseurs et la performance financière.	Aide à atteindre les objectifs de l'entreprise en surveillant la conformité et l'efficacité des opérations.
Relation avec la fraude	Surveille les processus internes pour détecter ou prévenir les irrégularités.	Peut révéler des fraudes lors de l'analyse des états financiers.	Met en place des mécanismes de prévention et de détection du risque de fraude.

Tableau 1 : Comparaison des mécanismes de contrôle

Norme ISQM 1

Introduction et Objectifs de la norme ISQM 1

La norme ISQM 1, introduite par l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), vise à renforcer le contrôle de la qualité dans les cabinets fournissant des services d'audit ou de certification. Elle remplace l'ancienne norme *International Standard on Quality Control 1* (ISQC 1) en instaurant une approche plus globale, systémique et axée sur la gestion proactive des risques susceptibles d'affecter la qualité des missions.

Ce changement s'inscrit dans un contexte de complexité croissante des environnements réglementaires, technologiques et économiques. Alors que l'ISQC 1 reposait principalement sur la mise en place de politiques et procédures standardisées, l'ISQM 1 adopte une démarche dynamique, centrée sur l'identification et l'évaluation des risques en amont. Elle vise à améliorer la capacité des cabinets à anticiper et gérer les évolutions du secteur, les attentes des parties prenantes, et les exigences légales toujours plus exigeantes.

L'un des principes majeurs de cette nouvelle norme est l'implication active du leadership² dans la gestion de la qualité, la responsabilisation à tous les niveaux de l'organisation, et l'intégration d'un processus d'amélioration continue. Elle exige également la conception d'un système de qualité propre à chaque cabinet, adapté à ses spécificités.

L'objectif fondamental de l'ISQM 1 est de garantir que les missions sont réalisées conformément aux normes professionnelles et aux exigences réglementaires, afin d'assurer la qualité des rapports délivrés et de préserver la confiance des parties prenantes. Pour y parvenir, la norme met l'accent sur la gestion des risques, le développement des compétences et l'adaptation permanente des pratiques.

Enfin, la norme définit huit composantes interdépendantes du système de gestion de la qualité :

1. Le processus d'évaluation des risques ;
2. La gouvernance et l'équipe dirigeante ;
3. Les règles d'éthique pertinentes ;
4. L'acceptation et le maintien des relations clients et missions ;
5. La réalisation des missions ;
6. Les ressources ;
7. Les informations et communications ;
8. Le suivi et les mesures correctives.

Composants du système de gestion de la qualité

1. Leadership et gouvernance

ISQM 1 insiste sur le rôle déterminant du leadership dans l'instauration d'une culture de qualité. La direction du cabinet doit s'impliquer activement dans la conception, la mise en œuvre et le pilotage du système de qualité. Elle doit également veiller à la cohérence des décisions stratégiques avec les objectifs de qualité.

² Le leadership est défini comme « un processus où le leader inspire, dirige, coordonne, motive et guide un groupe d'individus » (Saint-Michel, 2023, p. 3).

Cela implique un engagement visible et constant, des politiques clairement définies, des ressources allouées de manière suffisante et une chaîne de responsabilités bien structurée. La qualité ne doit pas être perçue comme une simple exigence de conformité, mais comme une valeur partagée, incarnée au quotidien.

Même lorsqu'un cabinet appartient à un réseau ou utilise des services fournis par celui-ci, il demeure pleinement responsable de son propre système de gestion de la qualité. Il doit veiller à ce que les ressources externes utilisées ne soient pas en contradiction avec les exigences de la norme ISQM 1.

2. Gestion des ressources

La qualité des missions dépend largement des ressources mobilisées. Cela concerne tant les ressources humaines que technologiques ou intellectuelles.

- Les auditeurs doivent être compétents, expérimentés et régulièrement formés. Un programme de formation continue est indispensable pour garantir leur adaptation aux évolutions normatives et techniques.
- Les outils technologiques doivent être fiables, à jour et pertinents pour les besoins du cabinet.
- Lorsque des ressources proviennent de prestataires externes, le cabinet doit s'assurer de leur compétence, de leur pertinence et de leur conformité avec les exigences professionnelles.

3. Procédures de gestion des risques

Au cœur de la norme, la gestion des risques impose aux cabinets d'identifier, d'évaluer et de répondre aux risques pouvant affecter la qualité. Trois grandes catégories sont à considérer :

- Les risques organisationnels (exemple : manque de formation, inadéquation des outils) ;
- Les risques spécifiques aux missions (exemple : secteur du client, complexité de l'environnement) ;
- Les risques externes (exemple : évolution de la législation, instabilité économique).

Une démarche proactive est attendue : les risques doivent être analysés avant qu'ils n'aient un impact sur la qualité des missions.

L'évaluation des risques dans le système de qualité

1. Évaluation des risques organisationnels

Les risques organisationnels concernent la structure même du cabinet : gestion interne, processus de ressources humaines (RH), capacité d'adaptation, système d'information. La norme impose une identification formalisée de ces risques afin de permettre une réponse efficace en amont.

2. Évaluation des risques des missions spécifiques

Chaque mission d'audit présente des risques uniques en fonction du client, du secteur et de l'environnement réglementaire. L'ISQM 1 exige que ces risques soient évalués et gérés efficacement. Par exemple, un audit dans une entreprise fortement endettée ou dans un secteur en difficulté économique présente des risques plus élevés.

3. Évaluation des risques externes

Les cabinets d'audit doivent également prendre en compte les risques externes qui peuvent influencer la qualité de leurs services. Cela comprend les changements dans la réglementation, l'évolution des normes comptables, ou des risques économiques mondiaux.

La gestion des compétences et des évaluations

La norme ISQM 1 souligne la nécessité de maintenir des niveaux élevés de compétences au sein des équipes d'audit. Cela inclut la gestion des compétences des auditeurs, la formation continue, ainsi que des évaluations rigoureuses des performances.

1. Formation continue et développement professionnel

Les cabinets doivent fournir à leurs employés une formation continue pour les tenir à jour avec les évolutions législatives, les nouvelles normes comptables et les meilleures pratiques. Elle constitue un pilier fondamental du maintien de la compétence des auditeurs et garantit que les missions sont effectuées conformément aux normes les plus élevées.

2. Évaluation des performances

Les cabinets doivent également mettre en place un système d'évaluation des performances des auditeurs, permettant d'identifier les points forts et les domaines nécessitant des améliorations. Cette évaluation permet d'adapter les plans de formation et de développement aux besoins spécifiques des collaborateurs.

Contrôle et évaluation du système de qualité

1. Contrôle interne et suivi de la qualité

La norme ISQM 1 vise à renforcer le contrôle interne du système de gestion de la qualité au sein des cabinets d'audit. Son objectif principal est de garantir l'application rigoureuse des politiques et procédures, tout en veillant à ce que les risques identifiés soient correctement traités. En cas de non-conformité, des mesures correctives doivent être prises pour préserver un niveau élevé de performance et de conformité.

Pour y parvenir, elle impose un processus de surveillance continue fondé sur plusieurs éléments clés. Des audits internes réguliers permettent d'évaluer la mise en œuvre des dispositifs qualité et d'identifier d'éventuelles lacunes. En parallèle, des revues de missions, menées de façon aléatoire ou ciblée, visent à vérifier leur conformité aux exigences professionnelles. Un mécanisme d'alerte doit également être en place pour assurer le suivi des incidents et la détection rapide des écarts.

La communication interne joue un rôle central dans ce dispositif. Les responsables qualité doivent s'assurer que les constats et les actions entreprises sont bien compris et relayés auprès des équipes. Lorsqu'une déficience est constatée, une analyse approfondie de ses causes est nécessaire afin de déterminer si elle est isolée ou systémique. Des actions correctives adaptées doivent alors être mises en œuvre : ajustements des procédures, formations ciblées ou réorganisation des responsabilités.

Enfin, la norme prévoit une évaluation formelle annuelle du système de gestion de la qualité, conduite par les personnes chargées de sa supervision. Celle-ci doit aboutir à une conclusion sur son efficacité (totale, partielle ou insuffisante). En fonction des résultats, des mesures correctrices doivent être décidées sans délai et dûment documentées afin de garantir une réponse rapide et adéquate aux faiblesses constatées.

2. Évaluation indépendante

En complément du contrôle interne, la norme ISQM 1 prévoit la réalisation d'une évaluation indépendante du système de gestion de la qualité. Celle-ci a pour but de vérifier l'objectivité et l'efficacité des mécanismes en place, tout en identifiant des axes d'amélioration en comparant les pratiques du cabinet aux standards du secteur. Elle renforce ainsi la crédibilité du cabinet auprès des parties prenantes.

La fréquence et la portée de cette évaluation doivent être adaptées à la taille et à la complexité du cabinet. Sans fixer de périodicité stricte, la norme exige qu'elle soit effectuée régulièrement. Elle peut être confiée à un organisme de régulation, à un autre cabinet dans le cadre d'une évaluation par les pairs, ou à un expert indépendant spécialisé en gestion de la qualité.

L'analyse doit couvrir l'ensemble du système, en portant une attention particulière à l'efficacité des processus de contrôle interne, à la gestion des risques et au suivi des missions. En cas de faiblesses identifiées, le cabinet doit en analyser les causes et évaluer leur impact, puis mettre en œuvre un plan d'action approprié : ajustement des processus, formations ciblées ou autres mesures correctrices.

Les résultats de l'évaluation doivent être communiqués aux instances de gouvernance et faire l'objet d'une documentation complète. La norme insiste sur la nécessité d'un suivi rigoureux pour garantir l'application effective des recommandations et en mesurer les effets dans le temps.

3. Informations et communications

Le système d'information interne doit permettre une collecte, un traitement et une diffusion efficace des données liées au système de gestion de la qualité. Il s'agit notamment d'assurer que :

- Les équipes comprennent leurs responsabilités et sont informées en temps utile ;
- Les écarts et constats sont communiqués à toutes les parties concernées ;
- Les échanges avec les parties externes (réseau, régulateurs) sont assurés de manière conforme.

4. Amélioration continue

La norme ISQM 1 repose sur un principe fondamental d'amélioration continue, visant à adapter en permanence le système de gestion de la qualité aux retours d'expérience, aux évolutions réglementaires et aux attentes des parties prenantes.

Les cabinets doivent veiller à ce que leur dispositif qualité reste pertinent face aux nouvelles exigences légales, aux avancées technologiques et aux transformations du marché. Cela implique de pouvoir corriger efficacement les insuffisances détectées lors des contrôles, qu'ils soient internes ou externes.

Dans cette perspective, un mécanisme de veille est essentiel pour anticiper les changements réglementaires et professionnels. Il comprend la mise à jour des normes applicables, l'intégration des obligations des autorités de supervision et la prise en compte des innovations influençant la gestion des risques et la pratique de l'audit.

La formation et la sensibilisation du personnel constituent également un levier clé. L'ISQM 1 recommande la tenue de formations régulières sur les évolutions normatives et les bonnes pratiques. Le partage d'expériences et l'analyse de cas concrets permettent d'identifier les axes d'amélioration et de diffuser les ajustements apportés au système qualité.

Le recueil structuré des retours, internes comme externes, est un outil puissant d'optimisation. En interne, il prend la forme d'échanges d'équipe, de débriefings post-mission ou d'auto-évaluations. À l'externe, il s'appuie sur les retours clients, les recommandations des régulateurs et les conclusions des évaluations indépendantes. Ces informations nourrissent les révisions méthodologiques, les décisions liées à la qualité et les innovations organisationnelles.

Enfin, toutes les actions d'amélioration doivent être rigoureusement documentées pour en assurer la traçabilité. Un suivi structuré, associé à une évaluation périodique de leur impact, garantit une adaptation durable du système de gestion de la qualité et le maintien d'un haut niveau de conformité et de performance.

Conclusion

La norme ISQM 1 est un cadre essentiel pour garantir la qualité des services d'audit. En mettant l'accent sur la gestion des risques, la compétence des auditeurs et l'amélioration continue, elle aide les cabinets à maintenir des normes élevées et à renforcer la confiance des parties prenantes. Le système de gestion de la qualité doit être flexible et capable de s'adapter aux défis futurs, afin de maintenir l'intégrité et l'efficacité des audits à long terme.

3. Performance globale

La deuxième partie de cette revue de la littérature est consacrée à la notion de performance globale. Elle débute par une définition générale de la performance, suivie d'une précision du concept de performance globale, avant de présenter les différentes méthodes permettant de l'évaluer.

Définition

La performance

1. La performance selon Capron et Quairel (2006)

Il est essentiel de clarifier la notion de performance lorsqu'elle s'applique à la gestion des organisations. À l'origine, ce terme désignait les résultats d'un cheval de course et a été emprunté à l'anglais il y a environ 150 ans avant d'être associé aux notions de succès et d'exploit.

Son utilisation en gestion repose sur une analogie avec le sport, impliquant une logique de compétition. D'ailleurs, l'adjectif « performant » est aujourd'hui synonyme de « compétitif ». La performance nécessite toujours une évaluation, soit par comparaison avec un concurrent, comme dans le benchmarking³, soit en s'appuyant sur un référentiel reconnu garantissant une mesure objective.

Cependant, cette approche comparative ne suffit pas à elle seule à structurer une analyse complète de la performance. C'est pourquoi Gibert (1980) propose un modèle plus formalisé, mettant en évidence trois dimensions essentielles à l'optimisation des résultats.

2. Le triangle de performance de Gibert

Le modèle de performance de Gibert (1980) repose sur un schéma triangulaire intégrant trois éléments fondamentaux : les objectifs, les ressources/moyens et les résultats. Ces éléments sont reliés par des principes qui, ensemble, définissent la performance.

Sa mesure s'appuie sur trois dimensions :

- **L'efficacité**, qui évalue l'écart entre les objectifs fixés et les résultats obtenus.
- **L'efficience**, qui analyse le rapport entre les résultats atteints et les ressources mobilisées.
- **La pertinence**, qui examine l'adéquation entre les ressources acquises et les objectifs poursuivis.

Pour optimiser la performance, il faut améliorer ces trois axes : ajuster les objectifs aux résultats de manière réaliste (efficacité), rationaliser l'utilisation des ressources pour maximiser les résultats (efficience) et veiller à ce que les ressources répondent réellement aux besoins (pertinence). En somme, Gibert définit la performance comme une combinaison d'efficience, d'efficacité et de pertinence, ces trois dimensions étant essentielles pour atteindre les objectifs de manière optimale.

³ Le benchmarking désigne un exercice comparatif structuré visant à identifier les meilleures pratiques au sein d'organisations similaires, dans une logique d'amélioration continue (López, Córdoba & Rubiano, 2024).

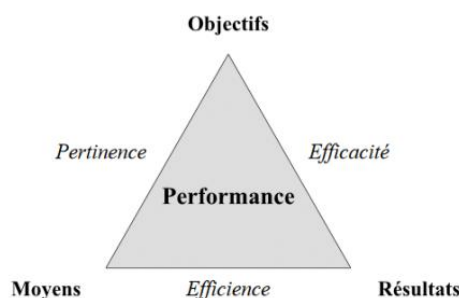


Figure 3 : Le triangle de performance de Gibert (1980)

3. La performance selon Lorino

Lorino (2003) propose deux définitions de la performance dans la troisième édition de « *Méthodes et pratiques de la performance* ». La première repose sur le couple valeur-coût : est considéré comme performant tout ce qui améliore simultanément la création de valeur et l'optimisation des coûts. Il ne suffit pas de réduire les coûts ou d'augmenter la valeur isolément si cela ne renforce pas le rapport entre les deux. Il définit la valeur comme le montant qu'un client ou un groupe cible est prêt à sacrifier pour un service, soulignant ainsi son caractère subjectif. Toutefois, cette approche présente une limite, car le couple valeur-coût intervient trop tard pour orienter efficacement la gestion de l'entreprise.

Pour pallier cette limite, Lorino (2003) propose une seconde définition plus opérationnelle : la performance correspond à tout ce qui contribue à l'atteinte des objectifs stratégiques. Dans cette perspective, l'accent est mis non plus sur le contrôle des ressources, mais sur l'amélioration des processus et des activités afin d'optimiser les modes d'action.

4. La performance selon Bourguignon (2000)

Depuis une dizaine d'années, le contrôle de gestion a évolué vers une approche axée sur la "gestion de la performance", plutôt que sur le contrôle strict des résultats. Cette transformation s'accompagne d'une généralisation du mot "performance" dans le langage comptable et managérial, sans qu'une définition précise ne soit établie. Ce changement de signification reflète une évolution des méthodes de gestion, mais pose également la question de la nature réelle du concept.

Le terme "performance" est utilisé dans plusieurs sens, qui peuvent être regroupés en trois catégories :

- **La performance comme succès** : elle dépend des représentations de la réussite, variables selon les entreprises et les acteurs.
- **La performance comme résultat d'une action** : ici, aucune connotation positive ou négative n'est attachée au terme ; il s'agit simplement de mesurer des résultats ex post.
- **La performance comme action** : dans ce cas, la performance désigne un processus en cours et non un résultat final.

Dans la majorité des usages, la performance combine au moins deux de ces sens, ce qui contribue à entretenir une certaine ambiguïté. Cette ambiguïté est renforcée par l'influence de métaphores issues d'autres domaines. La métaphore mécaniste, par exemple, fait de la performance un indicateur d'efficacité mesurable, similaire à la puissance d'une machine en ingénierie.

La métaphore sportive, quant à elle, associe la performance à la compétition, au dépassement de soi et à l'amélioration continue. Ces métaphores influencent profondément la perception du concept dans le monde du management, et façonnent ainsi les attentes des organisations vis-à-vis de leurs employés.

L'ambiguïté du terme "performance" joue également plusieurs rôles sociaux et idéologiques. D'abord, elle remplit une fonction d'embellissement, en offrant un langage valorisant et positif qui donne une image flatteuse des pratiques de gestion. Elle exerce aussi une fonction idéologique en véhiculant des valeurs telles que l'effort, le progrès et la réussite, imposant ainsi un cadre implicite aux employés. Par ailleurs, elle remplit une fonction de rassemblement, en renforçant le sentiment d'appartenance à une organisation, chacun pouvant interpréter le concept selon ses propres valeurs.

Enfin, elle sert une fonction de légitimation, permettant de justifier certaines pratiques managériales en les présentant comme des nécessités naturelles plutôt que comme des choix stratégiques.

5. Conclusion

En conclusion, la performance se définit comme la capacité d'une organisation à atteindre ses objectifs de manière optimale, en équilibrant efficacité, efficience et pertinence. Elle repose sur une gestion judicieuse des ressources pour produire des résultats mesurables, tout en tenant compte des attentes des acteurs impliqués.

Toutefois, les différentes approches théoriques révèlent la complexité de ce concept. Capron et Quairel (2006) insistent sur son ancrage historique et sa dimension comparative. Gibert (1980) propose une vision structurée à travers son triangle de performance, intégrant efficacité, efficience et pertinence. Lorino (2003) adopte une approche plus stratégique, liant performance à la création de valeur et à l'optimisation des coûts, tandis que Bourguignon (2000) met en avant sa pluralité de significations et son rôle idéologique dans le management.

Ainsi, la performance ne se limite ni à une mesure des résultats, ni à l'optimisation des ressources. Elle recouvre des dimensions stratégiques, organisationnelles et sociales, dont l'interaction conditionne les résultats. Cette richesse conceptuelle constitue une base nécessaire pour comprendre les approches contemporaines de la performance globale, dont certaines iront au-delà des critères financiers pour intégrer d'autres enjeux clés, qui seront développés dans le point suivant.

La performance globale

Après avoir clarifié le concept général de performance, il est désormais nécessaire d'élargir la réflexion à la performance globale, qui reflète les nouvelles responsabilités sociétales des entreprises (RSE).

1. Introduction

Longtemps centrée sur la rentabilité financière (Maurel & Tensaout, 2014), la notion de performance a progressivement évolué sous l'influence des attentes croissantes des citoyens, des consommateurs, des investisseurs et des autorités publiques, qui réclament davantage de transparence et de responsabilité sociale et environnementale (Crutzen & van Caillie, 2010).

Cette transformation a conduit à une conception élargie de la performance, intégrant des dimensions économique, sociale et environnementale (Reynaud, 2003 ; Maurel & Tensaout, 2014). La performance globale s'inscrit ainsi dans une logique de RSE, invitant l'organisation à répondre non seulement aux attentes de ses actionnaires (Avkiran & Morita, 2010), mais aussi à celles de l'ensemble de ses parties prenantes (Freeman, 1984).

Plus concrètement, la performance sociale renvoie à l'impact de l'entreprise sur ses collaborateurs et la société, tandis que la performance environnementale repose sur ses engagements en faveur du développement durable (Maurel & Tensaout, 2014).

Cette évolution marque une rupture avec la vision néoclassique défendue par Friedman⁴ (1970), qui limitait la finalité de l'entreprise à la maximisation de la valeur actionnariale. Elle est progressivement remplacée par l'approche de la « *stakeholder theory* » (Freeman, 2010), qui reconnaît la diversité des attentes à satisfaire⁵ (clients, salariés, fournisseurs, collectivités).

Cette nouvelle vision est résumée par Capron et Quairel (2006), pour qui « l'évaluation de la performance globale se pose dès que l'entreprise n'est pas uniquement soumise à des impératifs financiers, mais doit également satisfaire des exigences sociétales et environnementales auprès d'une multitude de parties prenantes ». La notion de durabilité conduit ainsi à une approche plus intégrée de la performance, dans laquelle l'équilibre entre les différentes dimensions devient central (Baret, 2006 ; Boumahdi & Hamliri, 2022).

Enfin, plusieurs auteurs insistent sur l'importance de la dimension temporelle. Selon Cappelletti (2005), la performance globale repose sur une combinaison équilibrée des performances économique, sociale et environnementale, assurant la pérennité de l'organisation. Lozano & Huisingh (2011) soutiennent également que la véritable performance ne peut être considérée que dans une perspective de long terme.

2. Définition de la performance globale

Une vision tridimensionnelle de la performance :

Le concept de performance globale va au-delà des résultats financiers pour inclure des dimensions sociales et environnementales. Cette approche est largement ancrée dans les principes du développement durable et de la RSE.

Selon Reynaud (2003), la performance repose sur trois piliers fondamentaux :

- **La performance économique**, mesurée par la capacité de l'entreprise à générer des profits, croître et créer de la valeur pour ses actionnaires.
- **La performance sociale**, qui englobe les intérêts des employés, leur bien-être, les conditions de travail et le respect des droits sociaux.
- **La performance environnementale**, évaluée par l'empreinte écologique de l'entreprise et son engagement dans des pratiques responsables.

⁴ La théorie classique est développée par Milton Friedman dans son ouvrage « Capitalism and Freedom » publié en 1962.

⁵ Les parties prenantes sont définies par Freeman (1984) comme regroupant tout « individu ou entité qui peut affecter ou être affecté par la réalisation des objectifs d'une organisation ».

Cette approche souligne l'importance d'un équilibre entre les objectifs économiques et les responsabilités sociétales et environnementales, dans une logique de pérennité à long terme.

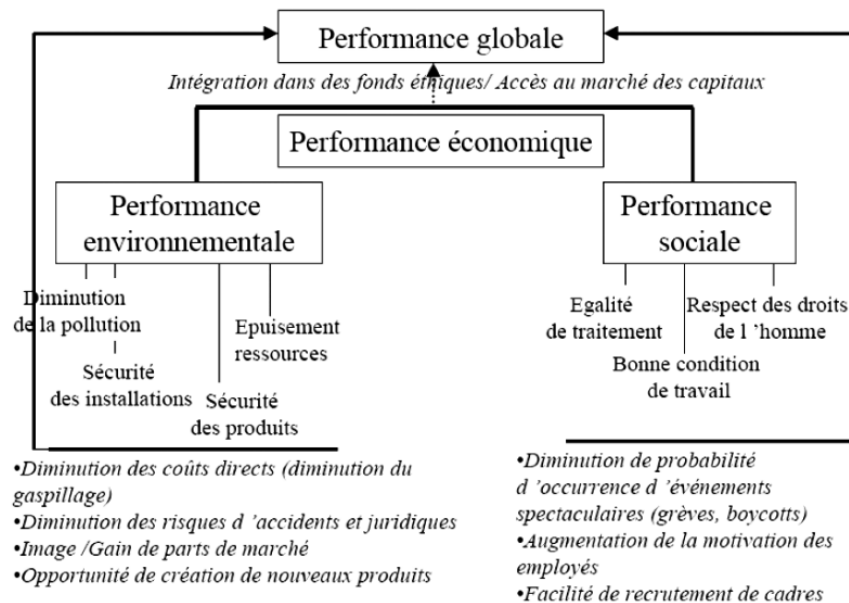


Figure 4 : La performance globale Reynaud (2003)

L'élargissement international : les Objectifs de Développement Durable (ODD)

Depuis l'adoption, en 2015, de l'Agenda 2030 pour le développement durable, les entreprises sont appelées à aligner leurs stratégies sur les dix-sept ODD fixés par l'Organisation des Nations Unies (ONU)⁶. Ces objectifs offrent une feuille de route universelle visant à répondre aux défis globaux contemporains, tels que la lutte contre le changement climatique, la réduction des inégalités, l'accès à une éducation de qualité ou encore la consommation responsable.

Les ODD ont renforcé la nécessité d'une approche globale de la performance, en incitant les entreprises à mesurer et à rendre compte de leur contribution au développement durable. Ils traduisent une vision intégrée du progrès, dans laquelle les organisations doivent créer de la valeur pour toutes les parties prenantes, tout en respectant les limites écologiques de la planète.

Une approche élargie de la performance globale :

Dans le prolongement de cette dynamique internationale, certains auteurs proposent un approfondissement conceptuel de la performance globale. Face à l'évolution des attentes sociétales et des exigences croissantes en matière de gouvernance, Aras et al. (2018) suggèrent d'élargir le modèle classique en y ajoutant deux dimensions complémentaires :

- **La gouvernance**, en tant que système de pilotage éthique et transparent des décisions ;
- **La dimension financière**, qui relie les performances économiques aux impératifs de rentabilité durable et de gestion des risques.

⁶ Les dix-sept Objectifs de Développement Durable définis par l'Organisation des Nations Unies sont repris en annexe (cf. Annexe 2).

Cette lecture à cinq dimensions permet une évaluation plus complète de la performance d'une organisation, en articulant les enjeux internes et externes de façon cohérente. Elle enrichit ainsi la compréhension de la performance globale dans une perspective de long terme.



Figure 5 : Modèle de performance globale à 5 dimensions (Aras et al., 2018)

Une approche mobilisatrice et stratégique :

Selon Capron et Quairel (2006), la performance globale est souvent perçue comme « *une utopie mobilisatrice* » visant à sensibiliser les entreprises aux enjeux du développement durable. Bien que l'idée d'une intégration équilibrée des différentes dimensions soit largement soutenue, sa mise en œuvre demeure complexe. En effet, les entreprises se heurtent à un manque d'outils de mesure adaptés et à la difficulté de concilier des objectifs parfois contradictoires.

En pratique, la performance globale repose sur une stratégie visant à créer une valeur durable pour toutes les parties prenantes (clients, salariés, investisseurs, société civile, etc.). Cela se traduit par des engagements concrets en matière de gouvernance, de transparence et de développement durable.

3. Conclusion

La performance n'est plus uniquement une question de rentabilité, mais un concept multidimensionnel intégrant des enjeux économiques, sociaux et environnementaux. Cette évolution vers une approche plus globale reflète la prise de conscience des responsabilités élargies des entreprises. Dans cette optique, la véritable performance réside dans la capacité des organisations à créer de la valeur durable à long terme, tout en répondant aux attentes variées de leurs parties prenantes.

Ces éléments conceptuels posent les bases d'une compréhension élargie de la performance. Il convient à présent d'examiner comment cette performance globale peut être mesurée de manière opérationnelle.

4. Mesurer la performance globale : outils et méthodes

Introduction

La mesure de la performance globale est complexe pour deux raisons majeures. D'une part, il n'existe pas de mesure universelle : en l'absence de consensus sur les indicateurs ESG (Environnementaux, Sociaux et de Gouvernance), chaque organisation définit librement sa propre méthodologie (Neisig, 2023). D'autre part, ce concept est multidimensionnel, avec des aspects hétérogènes (Carroll, 1979). L'évaluation de la performance peut se faire à l'aide de critères quantitatifs et qualitatifs. Toutefois, l'importance croissante des critères ESG remet en question l'approche quantitative dominante, qui est progressivement remplacée par une approche plus qualitative (Sogbossi Bocco, 2010).

Trois approches principales de la mesure de la performance organisationnelle sont identifiées dans les sciences de gestion (Murphy et al., 1996) :

1. **L'approche basée sur les objectifs** : L'évaluation repose sur l'atteinte des objectifs fixés par l'organisation.
2. **L'approche systémique** : Elle considère la performance sous différents aspects, en prenant en compte plusieurs dimensions simultanément
3. **L'approche des constituants multiples** : Elle prend en compte l'évaluation de la performance par différentes parties prenantes, chacune ayant une perception différente de la performance de l'organisation.

Toutefois, ces approches présentent des limites. Par exemple, l'approche systémique reste centrée sur une logique interne et peine à intégrer les divergences d'attentes entre parties prenantes (Murphy et al., 1996). Or, comme le rappellent Avkiran et Morita (2010), les mêmes indicateurs peuvent être interprétés différemment selon les acteurs concernés.

Dès lors, il devient essentiel d'élaborer un système d'évaluation fondé sur des critères de qualité, de cohérence et de comparabilité des données (Capron & Quairel, 2006), tout en tenant compte des spécificités contextuelles et des attentes des différentes parties prenantes. Dans cette perspective, la théorie des ressources (Brulhart et al., 2010) offre un éclairage complémentaire, en soulignant que la performance organisationnelle repose également sur la capacité à mobiliser et à valoriser efficacement les ressources internes, telles que les compétences humaines, les flux d'information ou les processus opérationnels, afin d'améliorer durablement la performance globale de l'organisation.

Parmi les démarches identifiées dans la littérature, certains auteurs ont cherché à rendre la performance globale mesurable en lien direct avec les ODD. C'est notamment le cas de Khaled, Ali et Mohamed (2021), qui proposent une cartographie structurée entre les pratiques ESG et les cibles des dix-sept ODD définis par l'ONU. Leur cadre analytique offre aux entreprises une grille d'évaluation concrète de leur contribution au développement durable, en tenant compte à la fois de la performance interne et de l'impact global.

Cette contribution souligne la valeur opérationnelle des scores ESG, utilisés comme indicateurs quantifiables de durabilité. Ils permettent aux organisations de rendre compte de leurs engagements RSE auprès des parties prenantes, tout en renforçant la comparabilité et la transparence de leur performance extra-financière. En articulant les logiques stratégiques et sociétales, cette approche aide à objectiver la performance globale dans une perspective durable.

Afin d'apporter une réponse à cette complexité, plusieurs outils d'évaluation de la performance globale sont mobilisés dans la littérature, tels que le *Balanced Scorecard*, le *Sustainability Balanced Scorecard*, le *Triple Bottom Line* et le *Global Reporting Initiative*.

Le Balanced Scorecard (BSC)

Le BSC, ou tableau de bord prospectif, développé par Kaplan et Norton en 1992, est l'un des outils les plus utilisés pour mesurer la performance et piloter la stratégie des organisations. Il se distingue par son approche multi-dimensionnelle, en intégrant quatre axes d'analyse :

- **Finance** : mesure de la rentabilité, du rendement des investissements et des autres indicateurs financiers clés.
- **Clients** : évaluation de la satisfaction client, de la fidélité et de la part de marché.
- **Processus interne** : analyse de l'efficacité des processus internes de l'organisation, ainsi que de l'amélioration de l'efficacité opérationnelle.
- **Apprentissage organisationnel** : mesure des capacités d'innovation, d'apprentissage et d'amélioration continue au sein de l'entreprise.

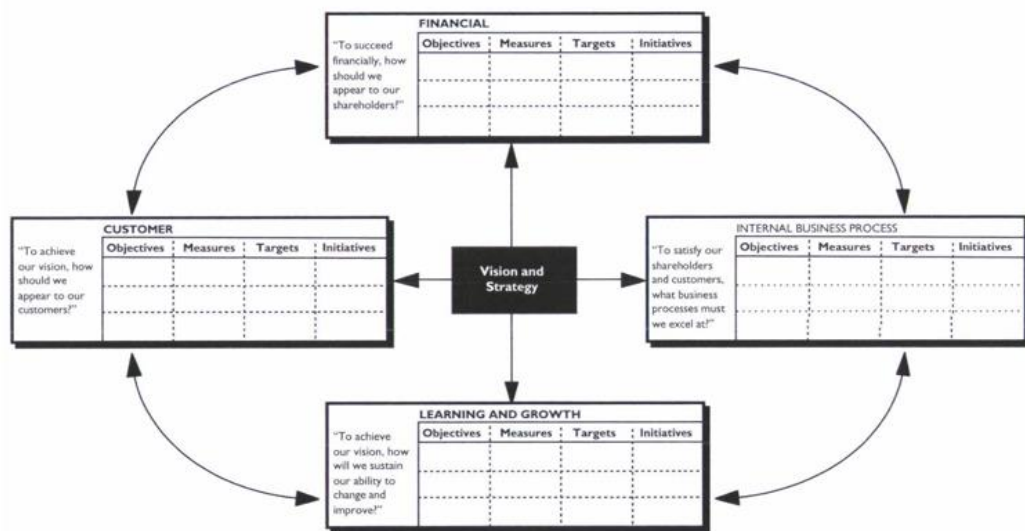


Figure 6 : Les quatre dimensions du BSC selon Kaplan & Norton (1992)

Cette approche permet de lier la stratégie de l'entreprise à des objectifs mesurables et de suivre leur atteinte. Ce modèle est dit « équilibré » car il combine des indicateurs financiers et non financiers, à la fois à court et à long terme, et couvre des dimensions internes comme externes, permettant de donner une vue complète de la performance de l'entreprise. Chaque dimension du BSC est décomposée en sous-catégories spécifiques qui varient en fonction de l'organisation et de son secteur d'activité.

Kaplan et Norton (1992) ajoutent que les indicateurs peuvent être classés en deux catégories : indicateurs de résultats (mesurant les objectifs atteints) et indicateurs de moyens (montrant les actions nécessaires pour atteindre les objectifs). L'adoption du BSC permet aux managers de mieux choisir les indicateurs de performance clés (KPI), qui sont définis par Parmenter (2019) comme un ensemble de mesures se focalisant sur les aspects les plus critiques de la performance organisationnelle, tant pour le succès actuel que futur de l'entreprise.

Le choix des KPI présente plusieurs avantages : ils fournissent des informations fiables sur la performance actuelle, aident à ajuster les stratégies en cas d'inefficacité, et contribuent à améliorer l'efficacité opérationnelle, la productivité et la rentabilité (Domínguez et al., 2019).

Le Sustainability Balanced Scorecard (SBSC)

Le SBSC, ou tableau de bord prospectif durable, désigne l'adaptation du BSC traditionnel aux enjeux ESG. Capron et Quairel (2006) distinguent trois grandes logiques d'intégration :

1. L'ajout d'indicateurs ESG dans les axes existants,
2. L'introduction d'une cinquième perspective sociétale,
3. La création d'un SBSC autonome dédié à la stratégie RSE.

Ces approches ont été ensuite enrichies par plusieurs auteurs, qui ont proposé des déclinaisons ou des modèles complémentaires (Bieker, 2002 ; Hockerts, 2001 ; Kaplan et al., 2001 ; Kaplan & McMillan, 2021).

1. L'intégration des indicateurs ESG dans la chaîne de causalité du BSC traditionnel

La première approche consiste à intégrer les enjeux ESG directement dans les quatre perspectives traditionnelles du BSC, sans en modifier la structure. Il s'agit d'un enrichissement du modèle initial par l'ajout d'indicateurs de durabilité dans la logique de la chaîne de causalité stratégique.

Hockerts (2001) et Kaplan et Norton (2001) soutiennent cette méthode, considérant que les enjeux sociaux et environnementaux peuvent renforcer les leviers économiques existants. Kaplan et McMillan (2021) ont récemment approfondi cette approche en proposant une révision du BSC afin de mieux aligner la stratégie d'entreprise avec les attentes des parties prenantes.

Ils conservent les quatre axes classiques, mais élargissent leur portée :

- La perspective **financière** inclut désormais l'impact sociétal et environnemental des décisions économiques.
- La perspective **client** est élargie à toutes les parties prenantes (employés, actionnaires, fournisseurs, communautés).
- La perspective **apprentissage et développement** intègre les ressources humaines et sociales nécessaires à la mise en œuvre des objectifs ESG.

Cette mise à jour permet une approche intégrée et équilibrée entre performance économique et responsabilité sociétale.

2. L'ajout d'une perspective sociétale

La deuxième approche consiste à modifier la structure du BSC en y ajoutant une cinquième perspective dédiée explicitement aux enjeux sociétaux. Bieker (2002) est le principal promoteur de ce modèle, qui intègre dans la chaîne de causalité une dimension supplémentaire consacrée aux impacts environnementaux, sociaux et éthiques.

Ce cinquième axe permet de suivre des objectifs spécifiques liés à la RSE, comme la réduction de l'empreinte carbone, la diversité, ou l'engagement communautaire. Il encourage ainsi une meilleure articulation entre les dimensions économiques et extra-financières dans le pilotage stratégique.

Hockerts (2001), bien qu'ayant principalement soutenu l'intégration des indicateurs dans les axes existants, suggère également la nécessité d'une approche plus systémique, compatible avec l'élargissement structurel du BSC.

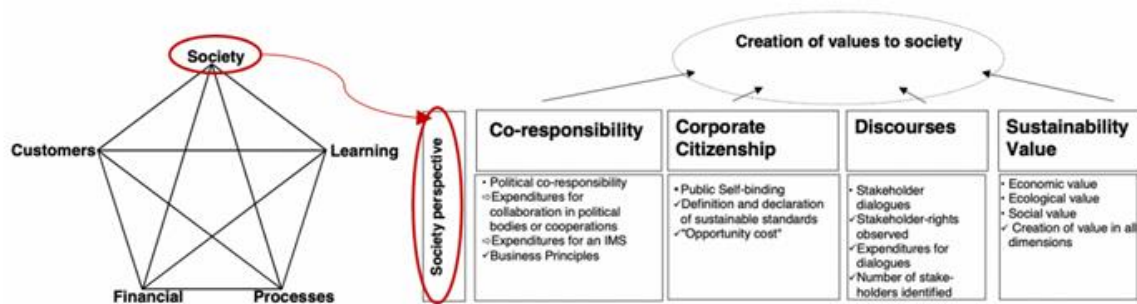


Figure 7 : Sustainability Balanced Scorecard avec un axe sociétal (Bieker, 2002)

3. Le développement d'un SBSC distinct pour la stratégie RSE

La troisième approche repose sur la création d'un SBSC indépendant, spécifiquement dédié au suivi de la stratégie RSE. Il s'agit ici de construire un outil complémentaire au BSC traditionnel, dans lequel les enjeux ESG sont suivis séparément.

Capron et Quairel (2006) soulignent que cette dissociation présente un risque : en isolant les objectifs de durabilité, on peut réduire leur impact stratégique réel et en faire des éléments de communication plutôt que de gestion. Pour éviter cela, il est essentiel d'assurer une cohérence entre la stratégie RSE et la stratégie globale.

Dans cette logique, Supizet (2002) a proposé le *Total Balanced Scorecard* (TBSC), un modèle plus large intégrant sept parties prenantes : les actionnaires, les clients, les usagers, l'entreprise elle-même, les partenaires, le personnel et la collectivité. Il repose sur six relations causales entre ces acteurs et permet une gouvernance étendue de la performance globale.

4. Conclusion

Le SBSC offre plusieurs voies d'intégration des critères ESG dans le pilotage stratégique des organisations. Qu'il s'agisse d'enrichir les axes existants, d'ajouter une dimension sociétale ou de développer un modèle parallèle, toutes ces approches visent à articuler performance économique et responsabilité durable. Ces adaptations témoignent d'une évolution des outils de contrôle de gestion vers des modèles plus inclusifs, capables de répondre aux attentes croissantes des parties prenantes et de soutenir une performance véritablement globale.

Le Triple Bottom Line (TBL)

Le TBL ou triple bilan, introduit par Elkington (1997), constitue une approche de mesure de la performance qui dépasse les seuls résultats financiers pour intégrer des enjeux sociaux et environnementaux.

Il repose sur trois piliers fondamentaux :

1. **Profit (économique)** : la performance économique de l'entreprise, c'est-à-dire sa rentabilité, sa capacité à générer des bénéfices et sa viabilité financière.
2. **People (social)** : la performance sociale, qui renvoie aux conditions de travail, au bien-être des employés, aux relations avec les parties prenantes, ainsi qu'à l'impact sur les communautés locales.
3. **Planet (environnemental)** : la performance environnementale, mesurée par l'empreinte écologique de l'entreprise, sa gestion des ressources naturelles et ses efforts en matière de durabilité.

L'objectif du TBL est d'encourager les entreprises à équilibrer ces trois dimensions afin d'atteindre une performance réellement durable. Une entreprise ne peut être considérée comme performante si elle est rentable mais nuit à l'environnement ou compromet les droits sociaux. Ce cadre pousse donc à adopter une vision plus holistique du rôle de l'entreprise dans la société.

Le TBL est également utilisé comme socle théorique dans plusieurs outils de pilotage, tels que le SBSC, présenté précédemment, ou le Global Reporting Initiative (GRI), qui sera abordé dans la section suivante. Ces outils permettent de rendre compte de manière structurée de la performance globale dans ses composantes économiques, sociales et environnementales.

En pratique, les entreprises traduisent ces trois dimensions à l'aide de KPI. Ces derniers, qu'ils soient quantitatifs ou qualitatifs, permettent de suivre les progrès réalisés et de soutenir la prise de décision stratégique (Lorino, 2003). Voici quelques exemples d'indicateurs couramment utilisés selon chaque dimension :

- **Économique** : chiffre d'affaires, bénéfice net, rentabilité financière, coûts de production, dividendes.
- **Sociale** : diversité des effectifs, taux d'absentéisme, conditions de travail, satisfaction des employés et des clients.
- **Environnementale** : consommation de ressources, émissions de gaz à effet de serre, gestion des déchets, certifications écologiques.

Le Global Reporting Initiative (GRI)

Le GRI, ou Initiative mondiale de reporting, constitue l'un des cadres les plus utilisés pour structurer la mesure de la performance globale des organisations. Créé en 1997 par la Coalition for Environmentally Responsible Economies (CERES) avec le soutien du Programme des Nations Unies pour l'environnement (UNEP), le GRI est devenu un référentiel international de référence pour intégrer les dimensions économiques, sociales et environnementales dans les pratiques de gestion.

Les normes du GRI, révisées notamment dans la version G4 (2013), s'appuient sur trois séries :

- des **normes universelles** (applicables à toutes les organisations),
- des **normes sectorielles** (adaptées à certains secteurs),
- et des **normes thématiques** (liées à des enjeux spécifiques de durabilité).

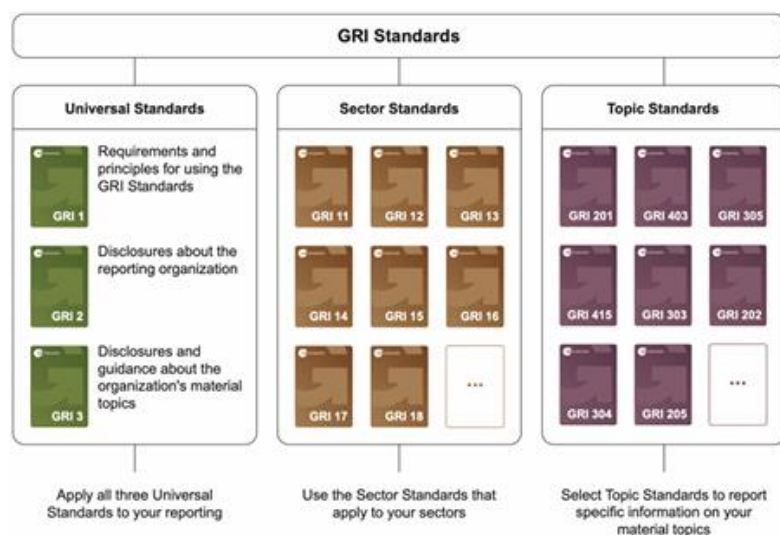


Figure 8 : Normes universelles, sectorielles et sur les sujets (Global Reporting Initiative (GRI), 2021)

L'intérêt du GRI ne réside pas seulement dans la transparence externe, mais aussi dans sa capacité à structurer les systèmes de mesure internes de la performance globale. Il propose des indicateurs systémiques, qui évaluent l'impact global de l'entreprise, et des indicateurs croisés, qui relient par exemple performance économique et impact environnemental (comme l'éco-efficience).

Cependant, plusieurs limites ont été soulevées : la complexité de certaines interactions entre dimensions sociales et environnementales, ou encore le caractère parfois trop macroéconomique des indicateurs, qui peut nuire à leur applicabilité concrète dans certaines organisations.

En dépit de ces critiques, le GRI constitue un cadre structurant pour développer une approche intégrée de la performance globale, en fournissant des outils comparables, cohérents et adaptables aux spécificités de chaque entreprise.

Tableau de comparaison des modèles de mesure de la performance globale

Pour mieux comprendre les spécificités et les apports respectifs des outils de mesure de la performance globale, il est utile de comparer leurs principales caractéristiques. Le tableau ci-dessous présente une synthèse des quatre modèles les plus couramment mobilisés dans la littérature : le BSC, le SBSC, le TBL et le GRI.

Cette comparaison permet de visualiser leurs objectifs, leurs composantes, les indicateurs utilisés, ainsi que leur degré d'intégration des enjeux de durabilité.

Modèle	Objectif Principal	Dimensions/ composantes	Indicateurs clés	Approche de la Durabilité
BSC	Suivi de la stratégie globale de l'entreprise en intégrant plusieurs perspectives de performance.	1.Finances 2.Clients 3.Processus internes 4.Apprentissage et développement	- Rentabilité - Satisfaction des clients - Efficacité des processus internes - Compétences et formation des employés	Intégration possible de critères ESG à travers des objectifs spécifiques (environnement, social, gouvernance)
SBSC	Intégration des enjeux de durabilité (environnement, social) dans le cadre de la performance stratégique.	1.Finances 2.Clients 3.Processus internes 4.Apprentissage et développement 5.Environnement 6. Responsabilité sociale	- Performances financières - Indicateurs sociaux et environnementaux - Impact RSE	Inclus explicitement des critères environnementaux et sociaux dans chaque dimension.
TBL	Évaluer la performance d'une organisation sur trois axes : économique, social et environnemental	1.Profit (économique) 2.People (social) 3.Planet (environnemental)	- Rentabilité - Impact social - Impact environnemental	Prise en compte explicite des trois dimensions (économie, social et environnement).
GRI	Fournir un cadre normé pour la publication des performances en matière de durabilité (économique, social, environnemental)	1.Gouvernance 2.Pratiques sociales 3.Environnement 4.Économie 5. RSE	- Indicateurs de durabilité qualitatifs et quantitatifs selon des standards spécifiques (normes GRI) - Performance RSE	Norme internationalement reconnue pour la communication des impacts sociaux, environnementaux et économiques.

Tableau 2 : Comparaison des modèles de mesure de la performance globale

Conclusion

En somme, la mesure de la performance globale ne peut plus se limiter à des indicateurs financiers isolés. L'intégration d'outils combinant enjeux économiques, sociaux, environnementaux et de gouvernance permet une évaluation plus complète, cohérente et stratégique de la performance.

Ces dispositifs offrent aux entreprises une voie structurée pour répondre aux nouvelles exigences du marché, aux impératifs de transparence et aux attentes croissantes en matière de responsabilité sociétale. Ils traduisent également une évolution des outils de gestion vers des modèles plus durables, capables d'aligner performance économique et engagement global.

5. Impact du contrôle interne sur la performance globale

Le contrôle interne, historiquement conçu comme un dispositif destiné à prévenir les erreurs et les fraudes dans les états financiers, a vu sa portée considérablement s'élargir dans les travaux contemporains. De plus en plus, il est perçu comme un vecteur stratégique susceptible d'influencer la performance globale des entreprises. Cette dernière ne se limite plus à la seule conformité réglementaire ou à la rentabilité économique à court terme, mais s'inscrit dans une approche élargie, intégrant la durabilité, la gouvernance et l'alignement stratégique. À travers l'analyse de plusieurs études scientifiques, cette section examine les mécanismes par lesquels le contrôle interne peut contribuer à l'amélioration de cette performance globale, en lien avec les outils de pilotage, les processus de gestion et l'environnement de contrôle.

Contrôle interne et efficacité opérationnelle

Plusieurs recherches ont démontré que le contrôle interne a un impact direct sur la capacité d'une entreprise à fonctionner de manière efficiente. Cette efficacité ne se limite pas à la seule conformité financière, mais concerne l'ensemble des processus opérationnels qui participent à la performance globale de l'organisation.

L'étude de Cheng, Goh et Kim (2018) montre clairement qu'il existe un lien direct entre la qualité du contrôle interne sur le reporting financier (ICFR, *Internal Control over Financial Reporting*) et le niveau d'efficacité opérationnelle des entreprises. Le reporting financier désigne ici la communication structurée des informations comptables et financières à des fins de pilotage et de transparence.

Les auteurs constatent que les entreprises présentant des faiblesses importantes dans leur système de contrôle interne sont généralement moins efficaces que celles disposant de mécanismes solides. En effet, ces faiblesses nuisent à la fiabilité des informations internes utilisées pour la prise de décision, ce qui peut entraîner des erreurs dans la planification des activités, la fixation des prix ou encore le suivi des coûts.

À l'inverse, les entreprises qui parviennent à corriger ces faiblesses voient leur efficacité s'améliorer de manière significative. Cela confirme que le contrôle interne joue un rôle central dans la bonne organisation des processus de gestion. Plus concrètement, un système de contrôle efficace aide à éviter les coûts inutiles liés, par exemple, à une mauvaise estimation de contrat ou à une mauvaise répartition RH. Il permet donc d'optimiser le fonctionnement global de l'entreprise, en assurant une meilleure utilisation des moyens disponibles pour atteindre les objectifs fixés.

Cette dynamique est renforcée lorsque le contrôle interne fait l'objet d'un audit formel. L'étude d'Imdieke, Li et Zhou (2022) apporte un éclairage complémentaire en s'intéressant aux effets de la présence d'un audit externe du contrôle interne, dans le cadre d'un ICFR audit. Leurs résultats, basés sur des petites entreprises américaines, révèlent que celles qui sont soumises à un audit de leur système de contrôle interne présentent une performance opérationnelle significativement supérieure à celles ne disposant que d'un rapport interne établi par la direction.

Deux mécanismes principaux permettent d'expliquer ces résultats. D'une part, l'audit favorise la détection de faiblesses internes que la direction seule aurait pu négliger. D'autre part, les auditeurs transmettent souvent aux entreprises des recommandations inspirées des meilleures pratiques observées chez d'autres clients. Cette diffusion de connaissances contribue à renforcer les processus internes, notamment dans des domaines clés comme la gestion des stocks, l'identification de brevets prometteurs, ou l'optimisation des parts de marché.

Les auteurs notent toutefois que cette amélioration de l'efficacité peut s'accompagner d'une augmentation des coûts administratifs et commerciaux (Selling, General & Administrative expenses-SG&A), liée à la mobilisation de ressources supplémentaires pour se conformer aux exigences de l'audit. Néanmoins, ces coûts sont largement compensés par les gains d'efficacité obtenus, en particulier dans les entreprises dont les processus internes étaient initialement moins matures.

Ainsi, qu'il s'agisse de prévenir les faiblesses internes ou de les détecter via un audit formel, ces deux approches convergent vers un même constat : un système de contrôle interne robuste, qu'il soit renforcé en interne ou validé par un audit, constitue un levier majeur d'efficacité pour l'entreprise.

Le contrôle interne dans une approche intégrée du pilotage organisationnel

Pour comprendre pleinement l'impact du contrôle interne sur la performance globale, il est nécessaire de l'inscrire dans un cadre plus large, en lien avec les autres dispositifs de pilotage utilisés par l'organisation. En effet, comme le proposent Malmi et Brown (2008), le contrôle interne ne doit pas être considéré comme un mécanisme isolé, mais bien comme une composante parmi d'autres au sein d'un système de contrôle intégré, qualifié de « *management control system as a package* » (système de contrôle de gestion intégré).

Selon ces auteurs, un système de contrôle complet repose sur cinq catégories principales de mécanismes :

- **Le contrôle par la planification**, qui fixe des objectifs stratégiques en intégrant des critères environnementaux
- **Le contrôle cybernétique**, basé sur des indicateurs de performance permettant d'ajuster les écarts entre objectifs et résultats
- **Le contrôle par la récompense**, qui relie la performance à des incitations, telles que des primes
- **Le contrôle administratif**, qui encadre les comportements via la structure organisationnelle et les procédures
- **Le contrôle culturel**, qui repose sur des valeurs partagées et des outils tels que les chartes d'engagement ou les codes éthiques.

Le contrôle interne, dans cette perspective, traverse chacune de ces dimensions. Il contribue à la fiabilité de l'information utilisée dans la planification, soutient les systèmes de mesure de la performance, garantit l'intégrité des critères de récompense, renforce les processus administratifs, et diffuse une culture de la conformité et de la responsabilité.

Impact du contrôle interne sur la réputation et les attentes sociétales

Les travaux de Crutzen et Van Caillie (2010) montrent que le concept de performance ne se limite plus à sa dimension économique, mais inclut également des critères sociaux et environnementaux. Le contrôle interne joue alors un rôle clé dans la structuration des indicateurs extra-financiers, dans la gestion des risques ESG, et dans l'alignement des pratiques internes avec les attentes des parties prenantes.

Huang, Jiao et Li (2022) examinent le lien entre la qualité du contrôle interne et la production d'informations non financières, notamment dans les rapports de responsabilité sociétale. Leurs résultats suggèrent qu'un système de contrôle interne efficace contribue à renforcer la fiabilité et la diversité des informations diffusées à l'attention des parties prenantes. Cette observation, bien que fondée sur un contexte spécifique, met en lumière un rôle potentiel du contrôle interne dans le soutien à la transparence extra-financière, au-delà de ses fonctions strictement financières.

Par ailleurs, Koeswayo et al. (2024) analysent les effets conjoints de la gouvernance, du contrôle interne et du style de leadership sur la réputation organisationnelle et l'engagement des employés. Les résultats indiquent qu'un contrôle interne bien structuré peut renforcer la réputation perçue de l'entreprise, ce qui influe positivement sur l'image que s'en font les parties prenantes, notamment les clients et les collaborateurs. Le contrôle interne apparaît ainsi comme un facteur de crédibilité organisationnelle et un levier indirect de valorisation externe.

Ces travaux étendent la compréhension des effets du contrôle interne à des dimensions plus qualitatives de la performance globale, en montrant comment il peut contribuer à renforcer la confiance, la légitimité et la responsabilité perçue de l'entreprise dans son environnement économique et sociétal.

Conclusion

Les recherches mobilisées dans cette section montrent différents mécanismes par lesquels le contrôle interne peut contribuer à la performance globale des organisations. D'un point de vue opérationnel, plusieurs études établissent une association entre la qualité du contrôle interne et l'efficacité des processus internes, ainsi qu'une prise de décision plus fiable. D'autres travaux soulignent que cet effet est renforcé lorsqu'un audit externe permet de détecter des faiblesses internes et de diffuser des pratiques de gestion plus efficaces.

Par ailleurs, le contrôle interne s'inscrit, selon certaines approches, dans un ensemble plus large de dispositifs de contrôle et de pilotage organisationnel. Il interagit avec d'autres leviers tels que la planification, les systèmes d'incitation ou les mécanismes culturels, et contribue ainsi à la cohérence et à la performance globale du système de gestion.

Enfin, plusieurs contributions récentes élargissent le champ d'analyse en examinant le rôle du contrôle interne dans la production d'informations extra-financières, la gestion des enjeux de durabilité et le renforcement de la réputation organisationnelle. Ces perspectives suggèrent que le contrôle interne peut également soutenir la transparence, la légitimité perçue et la confiance des parties prenantes, au-delà de ses fonctions techniques ou réglementaires.

Ainsi, la littérature met en évidence le caractère multidimensionnel du contrôle interne, en tant qu'élément potentiellement structurant pour la performance globale des entreprises, tant sur le plan économique qu'organisationnel et sociétal.

6. Synthèse de la revue de la littérature

Le contrôle interne joue un rôle déterminant dans l'atteinte des objectifs organisationnels, en particulier dans les entreprises d'audit. Il se définit comme un ensemble de processus déployés par la direction et les collaborateurs pour assurer la conformité réglementaire, la fiabilité des informations financières, la maîtrise des risques et l'efficacité des opérations.

Le cadre de référence le plus couramment utilisé est le modèle COSO, qui identifie cinq composantes essentielles : l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, les activités de contrôle, l'information et la communication, et enfin les activités de supervision. Ces composantes doivent être intégrées et adaptées à la réalité de chaque organisation pour assurer l'efficacité du système.

L'efficacité du contrôle interne est cependant fortement influencée par des facteurs de contingence, qu'ils soient technologiques, organisationnels ou externes. Les avancées numériques, la structuration interne, l'évolution des compétences, les exigences réglementaires et les attentes des investisseurs conditionnent la manière dont les dispositifs de contrôle sont conçus, déployés et adaptés.

Dans le secteur de l'audit, le contrôle interne revêt une importance accrue. Il permet non seulement de limiter les risques d'erreurs ou de fraudes, mais aussi de garantir la qualité des missions réalisées. La norme internationale ISQM 1 impose aux cabinets d'audit de mettre en place un système de gestion de la qualité fondé sur une évaluation continue des risques et une approche structurée. Cette norme renforce l'intégration du contrôle interne dans les processus stratégiques des cabinets, en y associant des exigences de documentation, de suivi et de formation.

La performance globale d'une entreprise d'audit ne peut être réduite à ses résultats financiers. Elle englobe également des dimensions non financières, telles que la qualité des services, la satisfaction des clients, ou encore les enjeux de gestion des talents et de réputation professionnelle. Pour appréhender cette performance dans sa globalité, plusieurs outils sont mobilisables : le BSC, le SBSC, le TBL ou encore les référentiels ESG et GRI. Ces outils permettent de mesurer la performance en intégrant les dimensions économique, sociale et environnementale. Cette approche est aujourd'hui renforcée par les ODD, définis par l'ONU, qui encouragent les entreprises à inscrire leurs pratiques dans une logique de responsabilité élargie et de contribution sociétale à long terme.

Dans ce cadre, le contrôle interne joue un rôle transversal dans les systèmes de gestion de la performance. Il soutient l'usage des outils de pilotage en garantissant la qualité des données, la fiabilité des indicateurs et la cohérence des processus. Il peut être mobilisé à la fois de manière diagnostique (suivi des écarts) et interactive (stimulation de l'apprentissage organisationnel), contribuant ainsi à une meilleure prise de décision et à une dynamique d'amélioration continue.

En définitive, le contrôle interne ne doit pas être perçu comme un simple mécanisme de surveillance, mais bien comme un moteur stratégique de performance globale, à condition qu'il soit conçu de manière proactive, aligné sur les objectifs du cabinet, et adapté à ses spécificités. Cette synthèse théorique établit les fondements nécessaires pour analyser de manière approfondie comment le contrôle interne, dans un cabinet d'audit, peut devenir un levier structurant de performance, en conjuguant rigueur, qualité et durabilité.

Dans cette optique, notre question de recherche s'articule autour de la problématique suivante : **« comment le contrôle interne dans une entreprise d'audit peut-il contribuer à améliorer sa performance globale ? »** Comme nous l'avons observé, les études existantes analysent largement l'impact du contrôle interne sur la performance des entreprises en général. En revanche, peu de recherches se concentrent spécifiquement sur son rôle au sein des entreprises d'audit. L'objectif de ce travail est de trouver comment les spécificités structurelles et organisationnelles du secteur de l'audit influent sur la mise en œuvre du contrôle interne et sa contribution à la performance globale.

Comment le contrôle interne d'une entreprise d'audit peut-il contribuer à améliorer sa performance globale ?

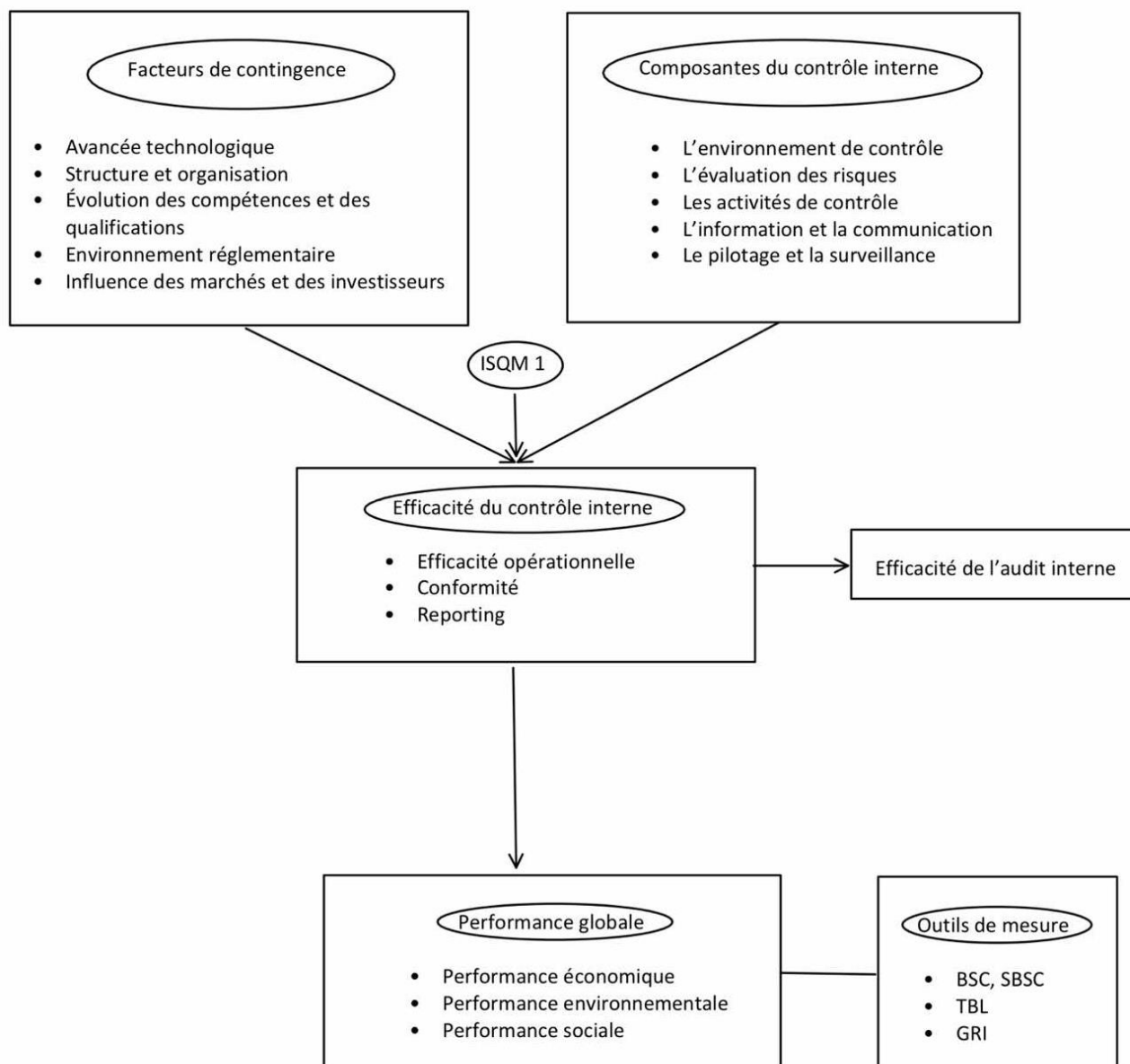


Figure 9: Synthèse de la revue de littérature

Partie empirique

La revue de littérature a souligné l'importance du contrôle interne dans l'amélioration de la performance globale, en particulier dans le contexte des cabinets d'audit. Après avoir examiné les principaux cadres théoriques et les pratiques généralement admises, cette partie vise à examiner comment ces éléments se traduisent concrètement sur le terrain. Pour ce faire, une enquête qualitative a été menée auprès de plusieurs cabinets d'audit situés principalement en Belgique, ainsi qu'au sein d'un cabinet luxembourgeois. Cette démarche a pour objectif de mieux comprendre la manière dont le contrôle interne est mis en œuvre, perçu et mobilisé au service de la performance globale, en tenant compte des spécificités liées à la taille des structures.

1. Fondements et périmètre de l'analyse

Les cabinets d'audit offrent un cadre pertinent pour étudier le lien entre contrôle interne et performance globale, en raison de la nature même de leurs activités et de leur exposition à des exigences normatives strictes. Afin d'apporter un éclairage nuancé, cette recherche adopte une approche comparative entre grandes entreprises et PME. Il est dès lors essentiel de définir ces catégories selon des critères clairs et reconnus.

Pour cette recherche, nous nous appuyons sur les dispositions légales en vigueur. Le 17 octobre 2023, la Commission européenne a adopté la directive 2023/2775, modifiant la directive 2013/34/UE, afin d'adapter les seuils de classification des petites, moyennes et grandes entreprises. Cette directive a été transposée en droit belge par la loi du 27 mars 2024 portant sur la digitalisation de la justice et diverses dispositions.

Selon la directive 2023/2775, les entreprises sont classées comme suit :

- **Petite entreprise** : une entreprise qui, à la date de clôture du bilan, ne dépasse pas au moins deux des trois critères suivants :
 - a) Total du bilan : 5 000 000 EUR
 - b) Chiffre d'affaires net : 10 000 000 EUR
 - c) Nombre moyen de salariés : 50
- **Moyenne entreprise** : une entreprise qui n'est ni une micro-entreprise ni une petite entreprise et qui ne dépasse pas au moins deux des trois critères suivants :
 - a) Total du bilan : 25 000 000 EUR
 - b) Chiffre d'affaires net : 50 000 000 EUR
 - c) Nombre moyen de salariés : 250
- **Grande entreprise** : une entreprise qui dépasse au moins deux des trois critères suivants :
 - a) Total du bilan : 25 000 000 EUR
 - b) Chiffre d'affaires net : 50 000 000 EUR
 - c) Nombre moyen de salariés : 250

Dans le cadre de cette étude, nous nous référerons aux critères établis par la directive 2023/2775 pour distinguer les grandes entreprises des PME.

2. Présentation des cabinets choisis pour l'analyse

Cette section présente les cabinets d'audit retenus pour l'analyse, afin de contextualiser les données recueillies et de mieux situer les pratiques observées. Sans entrer dans une étude approfondie de chaque entité, il s'agit d'offrir une vue d'ensemble des structures interrogées, en mettant en évidence leurs principales caractéristiques organisationnelles et financières. Cette contextualisation permettra de mieux appréhender la diversité des approches en matière de contrôle interne, notamment selon la taille des cabinets.

Présentation contextuelle des cabinets d'audit

Afin d'analyser et de comparer les données financières des cabinets de révision d'entreprises, nous avons constitué un tableau récapitulatif reprenant notamment le chiffre d'affaires, le nombre de collaborateurs exprimé en équivalents temps plein (ETP), ainsi que le total du bilan pour plusieurs entités, incluant les Big Four et d'autres cabinets de taille plus modeste.

Les données de l'année 2023 ont été retenues comme référence afin de garantir une comparabilité homogène entre les cabinets. En effet, bien que certains exercices 2024 aient déjà été clôturés, toutes les entreprises n'avaient pas encore publié leurs comptes annuels au moment de la collecte. En particulier, celles clôturant leur exercice au 31 décembre 2024 ont jusqu'à fin juin 2025 pour les déposer, ce qui explique l'absence de données complètes sur la plateforme de la Banque Nationale de Belgique (BNB). Par souci de rigueur méthodologique, et pour éviter toute disparité liée à des périodes comptables non alignées, il a donc été décidé de se concentrer sur l'exercice 2023, pour lequel les données sont disponibles de manière uniforme.

À noter que l'un des cabinets inclus dans notre analyse, Baker Tilly, fait partie d'un réseau international présent dans de nombreux pays, dont la Belgique et le Luxembourg. Bien que l'entretien ait été mené avec un collaborateur basé au Luxembourg, les données financières utilisées concernent l'entité belge, telles que déposées auprès de la BNB. Ce choix garantit la cohérence des données et leur comparabilité avec les autres cabinets étudiés. Cette spécificité n'affecte en rien la validité de l'analyse, la norme ISQM 1 étant d'application internationale et les pratiques de contrôle interne largement harmonisées au sein des réseaux transnationaux.

Enfin, une grille récapitulative des caractéristiques essentielles des personnes interrogées figure en annexe. Elle précise notamment leur parcours académique, leur expérience professionnelle ainsi que leur fonction au sein du cabinet.

Cabinet	Total Bilan	CA net	Nombre de collaborateurs	Taille	Description
	62.715.793	96.969.103	344,5	Grande	Membre des Big Four, réseau international, spécialisé dans le conseil, l'audit et la gestion des risques.
	62.877.004	123.275.403	622,3	Grande	Membre des Big Four, présent à l'international, spécialisé dans l'audit financier et le conseil stratégique.
	75.498.264	126.550.520	503,1	Grande	Membre des Big Four, axé sur l'audit durable, la transformation digitale et l'innovation.
	48.196.274	88.265.311	480,3	Grande	Membre des Big Four, réseau mondial, spécialisé en cybersécurité et finance durable.
	25.833.898	38.761.190	155,8	Moyenne	Réseau international, focus sur les PME et les entreprises de taille intermédiaire, avec une approche locale et personnalisée.
	585.956	2.136.785	10,2	Petite	Réseau international, axé sur les entreprises de taille intermédiaire, avec un service personnalisé.
	889.337	1.166.704	9,1	Petite	Cabinet indépendant, propose des services d'audit légal et contractuel, ainsi que du conseil aux entreprises et aux ASBL.
	707.748	778.567	15,1	Petite	Cabinet régional indépendant, axé sur des clients locaux et des entreprises de taille modeste.
	274.360	145.993	2	Petite	Cabinet indépendant actif en Belgique et au Luxembourg, proposant audit et comptabilité à une clientèle variée : ASBL, industrie et services.

Tableau 3 : Présentation des cabinets d'audit

3. Approche méthodologique adoptée

Dans le cadre de la composante empirique de cette étude, nous avons opté pour une approche qualitative, en nous appuyant sur la réalisation d'entretiens semi-directifs (Van Campenhout et al., 2017). Cette méthode permet d'explorer en profondeur les perceptions et les expériences des acteurs impliqués dans le contrôle interne au sein des cabinets d'audit. Elle offre ainsi une meilleure compréhension des pratiques et des dynamiques internes, qui ne sont pas toujours saisissables par des méthodes quantitatives.

L'approche qualitative est particulièrement adaptée pour répondre à notre question de recherche, qui s'intéresse à la façon dont le contrôle interne peut améliorer la performance globale des entreprises d'audit. Pour ce faire, nous décomposons cette question en deux volets essentiels :

- **Le « comment » :**
 - Quels sont les mécanismes spécifiques du contrôle interne utilisés par les cabinets d'audit ?
 - Quels sont les facteurs de contingence influençant l'efficacité du contrôle interne ?
- **Le « pourquoi » :**
 - Pourquoi les entreprises d'audit adoptent-elles des systèmes de contrôle interne ?
 - En quoi le contrôle interne contribue-t-il à la performance globale ?

Ainsi, l'adoption d'une approche qualitative se justifie pleinement. Comme le soulignent Strauss et al. (2004), elle englobe « tout type de recherche qui génère des résultats non produits par des procédures statistiques ou d'autres moyens de quantification » (p.17). La démarche empirique suivra une approche déductive (Moscarola, 2018). Autrement dit, nous partirons des concepts et pratiques clés identifiés dans la littérature scientifique sur le contrôle interne pour les confronter à la réalité des cabinets d'audit en Belgique. Cette approche nous permettra soit de confirmer, soit de nuancer les théories existantes en fonction des observations recueillies.

Sur le plan pratique, la collecte des données s'effectuera au moyen d'un questionnaire distribué aux acteurs impliqués dans le contrôle interne des cabinets d'audit. Celui-ci visera à recueillir des informations qualitatives sur leur expérience du contrôle interne, leur perception de son efficacité, ainsi que son impact sur la performance globale des organisations.

En complément de ces entretiens, une analyse documentaire qualitative sera également menée sur les rapports de transparence 2024 publiés par plusieurs cabinets d'audit (BDO⁷, Deloitte, EY⁸, KPMG et PwC⁹). Cette seconde source permettra de confronter les propos des répondants à des documents officiels, notamment en ce qui concerne la mise en œuvre de la norme ISQM 1, les dispositifs de contrôle qualité et les mécanismes de gouvernance. Le choix de ces cabinets¹⁰ repose sur leur statut de commissaires aux comptes d'entités d'intérêt public (EIP), qui les oblige à publier annuellement un rapport de transparence conformément à l'article 13 du règlement (Union Européenne) n° 537/2014. Ce croisement des données contribuera à renforcer la rigueur méthodologique et la crédibilité de l'analyse.

Enfin, en fonction des enseignements tirés de la revue de littérature, il pourrait être pertinent de distinguer les grandes entreprises des PME, afin d'offrir une analyse plus nuancée des pratiques de contrôle interne et de leur influence sur la performance des cabinets d'audit.

⁷ BDO = Binder Dijker Otte

⁸ EY = Ernst & Young

⁹ PwC = PricewaterhouseCoopers

¹⁰ Voir annexe 3 : obligation de publication des rapports de transparence pour les cabinets d'audit d'entités d'intérêt public (règlement UE n° 537/2014, art. 13).

4. Détermination et sélection des participants

La sélection des cabinets d'audit a été réalisée à partir du site de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE), en consultant le Registre public des réviseurs d'entreprises. Pour garantir une diversité, nous avons contacté un grand nombre de cabinets actifs en Belgique et au Luxembourg. Cependant, en raison de contraintes de temps et de disponibilité des répondants, l'échantillon final a été constitué des cabinets ayant accepté de participer à l'étude. Nous avons pris soin d'inclure des cabinets de différentes tailles, en respectant les critères des grandes entreprises et des PME, afin de garantir une représentation équilibrée des pratiques d'audit.

Nous avons privilégié l'interview des réviseurs d'entreprise, principalement des associés occupant des postes élevés dans les cabinets d'audit. Ces participants ont une connaissance étendue de l'organisation et de son fonctionnement, ce qui nous a permis d'obtenir des perspectives globales et approfondies sur les pratiques de contrôle interne. Les entretiens ont visé à obtenir une vision complète des mécanismes, motivations et stratégies mises en place dans chaque cabinet. Ce choix a permis de recueillir des points de vue représentatifs des décisions stratégiques, souvent inaccessibles à des collaborateurs à des niveaux hiérarchiques inférieurs.

Au total, 10 entretiens ont été réalisés, réunissant 11 répondants. Dans un cas, deux collaborateurs du même cabinet ont été interviewés simultanément. Les critères d'ancienneté ou de genre n'ont pas été pris en compte, jugés non pertinents pour cette étude. Les participants ont été contactés directement par e-mail pour organiser les entretiens.

5. Préparation et déroulement des interviews

Dans le cadre de cette étude, un guide d'entretien¹¹ a été conçu à partir des recherches menées lors de la rédaction de la revue de littérature. Les entretiens réalisés ont suivi une approche semi-directive, offrant ainsi un cadre structuré tout en laissant place à la spontanéité des échanges. Bien que le guide ait servi de fil conducteur pour orienter les discussions avec les participants, des ajustements ont été effectués en fonction du déroulement des entretiens. C'est pourquoi nous les qualifions de semi-dirigés (Van Campenhoudt et al., 2017).

Le questionnaire a été transmis à l'ensemble des participants ayant accepté de prendre part à l'étude. L'objectif principal était d'explorer les impacts du contrôle interne sur la performance globale des cabinets d'audit, en abordant une diversité de thématiques. Cette démarche, plus structurée qu'une approche spontanée, a permis à la majorité des répondants de préparer leurs réponses de manière réfléchie, enrichissant ainsi la qualité des informations recueillies.

D'un point de vue logistique, les entretiens ont été menés en ligne via visioconférence, ou en présentiel, selon la préférence des participants. En moyenne, chaque entretien a duré 50 minutes. Afin d'assurer une transcription fidèle et rigoureuse des échanges, les entretiens ont été enregistrés avec l'accord préalable des participants, ce qui a facilité leur retranscription et leur analyse ultérieure.

¹¹ Le guide d'entretien est présenté en annexe 4.

6. Risques

Dans toute analyse qualitative, l'objectif est d'atteindre un point de saturation des données, c'est-à-dire un stade où les nouvelles informations recueillies n'apportent plus d'éléments significatifs supplémentaires (Lejeune, 2014). Toutefois, plusieurs limites pourraient entraver cette démarche, notamment des difficultés liées aux entretiens menés dans le cadre de cette étude.

La première difficulté concerne le biais des réponses. Les participants peuvent être influencés par un biais de désirabilité sociale, c'est-à-dire la tendance à répondre de manière à paraître favorablement aux yeux des autres, en donnant des réponses socialement acceptables plutôt qu'une représentation fidèle de leur opinion ou de leur situation réelle. De même, un biais de confirmation peut survenir si l'analyse des réponses tend inconsciemment à valider certaines hypothèses préétablies. Enfin, un biais d'autorité peut limiter la sincérité des réponses, certains participants pouvant hésiter à exprimer des critiques en raison de la culture de leur cabinet.

L'échantillonnage constitue une autre limite. Bien que composé de hauts responsables du contrôle interne, ce qui garantit une vision stratégique, l'échantillon reste peu diversifié. Intégrer des collaborateurs de différents niveaux hiérarchiques aurait permis d'élargir la perspective sur les pratiques concrètes de terrain.

Les contraintes logistiques et méthodologiques constituent également un défi. Les professionnels de l'audit ont des emplois du temps chargés, particulièrement sollicités durant la période de clôture annuelle des comptes (souvent appelée *busy season*), ce qui peut réduire leur disponibilité et impacter la richesse des échanges. De plus, les entretiens menés en visioconférence sont exposés à d'éventuels problèmes techniques (connexion instable, mauvaise qualité audio), pouvant nuire à la fluidité des discussions et à la précision des données collectées.

L'analyse des résultats représente un enjeu important dans ce type de recherche qualitative. Les entretiens, tout comme les rapports de transparence, fournissent des données riches mais parfois difficiles à généraliser. Leur interprétation repose en partie sur une subjectivité inévitable, ce qui nécessite une rigueur méthodologique dans le traitement et la synthèse des informations. De plus, les rapports de transparence, bien qu'officiels, peuvent adopter un ton institutionnel valorisant, ce qui implique de les lire avec un regard critique afin de préserver une lecture équilibrée et nuancée. Enfin, des risques éthiques et de confidentialité doivent être anticipés. Le contrôle interne étant un sujet sensible, certains participants pourraient être réticents à partager des informations précises par crainte de divulguer des pratiques internes de leur cabinet. Il est donc essentiel de garantir l'anonymat et la confidentialité des réponses afin de favoriser une expression libre et sincère.

Pour atténuer ces différents risques, plusieurs mesures seront mises en place :

- Un guide d'entretien structuré sera élaboré afin de formuler des questions ouvertes et neutres, réduisant ainsi les biais.
- Une transparence totale sera assurée dès le début des entretiens, en précisant aux participants que les données seront traitées de manière confidentielle et que leurs propos ne seront pas associés à leur nom. Seuls les noms des cabinets pourront être mentionnés dans l'analyse, de manière contextualisée.
- Un enregistrement avec consentement des entretiens permettra d'éviter toute déformation des propos lors de leur retranscription.

Ainsi, bien que la réalisation d'entretiens dans le cadre de cette étude comporte certains défis, une préparation rigoureuse et des précautions méthodologiques permettront de maximiser la fiabilité des données collectées. Cela permettra de garantir une analyse rigoureuse et pertinente du rôle joué par le contrôle interne dans l'amélioration de la performance globale des cabinets d'audit.

Présentation des résultats






Cette section présente les résultats issus à la fois des entretiens réalisés avec les professionnels de l'audit et de l'analyse documentaire menée sur plusieurs cabinets, notamment à travers leurs rapports de transparence. Les informations sont organisées principalement sous forme de tableaux comparatifs, afin de mettre en évidence les éléments clés de manière synthétique. Des exemples concrets et des citations illustratives viennent appuyer les tendances, similarités et différences observées.

1. Le contrôle interne

Afin de mieux comprendre la perception du contrôle interne chez les professionnels interrogés, l'analyse a été structurée autour de plusieurs dimensions clés : sa définition, ses composantes, les facteurs internes et externes qui influencent son efficacité, la formalisation des pratiques, les modalités d'évaluation, son rôle en tant qu'outil d'amélioration, et enfin, les résistances potentielles qu'il peut rencontrer.

Définition et finalité du contrôle interne

Pour illustrer la diversité des formulations tout en mettant en évidence leur convergence, le tableau suivant regroupe plusieurs extraits d'entretiens. Il présente les différentes définitions et objectifs du contrôle interne formulés par les répondants issus de divers cabinets.

Définition	Source : extraits des entretiens
	« Le contrôle interne désigne l'ensemble des mesures visant à garantir la cohérence des actions, la qualité des travaux et la responsabilité de chacun. Son objectif est d'assurer que chaque opinion d'audit soit appropriée et alignée avec les circonstances. »
	« Le contrôle interne regroupe les procédures et contrôles assurant la qualité des audits et la conformité aux normes. Son objectif est de garantir des opinions fiables et pertinentes, au service de l'intérêt public. »
	« Le contrôle interne est un dispositif structuré permettant d'identifier les risques liés à l'audit et d'y associer des contrôles adaptés. Son objectif est d'assurer la qualité des missions en garantissant que chaque risque significatif est couvert et maîtrisé. »
	« Le contrôle interne, c'est tout ce qu'on met en place pour comprendre ce qui s'y passe : les politiques, les procédures, et comment les gens y adhèrent vraiment. L'objectif, c'est d'identifier les objectifs à atteindre, les risques associés, et de les couvrir à travers des contrôles, tout en s'assurant que tout ça fonctionne via du monitoring et qu'on corrige ce qui doit l'être. »
	« Le contrôle interne, c'est l'ensemble des mesures mises en place pour s'assurer que les procédures de l'organisation sont bien respectées. L'objectif, à chaque fois, c'est de vérifier que ce qu'on a défini en termes de procédures et de gouvernance est bien appliqué sur le terrain. »





	« Le contrôle interne regroupe les mesures et ressources permettant à une entreprise d'atteindre ses objectifs, notamment en assurant la fiabilité du reporting financier. Son objectif est d'assurer cette fiabilité à travers un système de contrôle, d'évaluation des risques et de suivi continu. »
	« Le contrôle interne correspond aux procédures internes mises en place pour s'assurer que tout se déroule comme prévu. Il vise à garantir le respect des obligations légales, des délais et la satisfaction du client. »
	« Le contrôle interne, c'est s'assurer que tout est balisé et conforme dès l'offre au client jusqu'à la réalisation de la mission, en suivant strictement les procédures et la nomenclature. L'objectif final est de donner une bonne opinion, en respectant toutes les normes de qualité, d'éthique et d'indépendance. »
	« Le contrôle interne, dans ce contexte, consiste à formaliser les procédures pour garantir une qualité uniforme des services, évitant les variations importantes entre prestations similaires. Son objectif est de s'assurer que toutes les actions et normes soient respectées, de manière systématique, pour éviter les erreurs et garantir une conformité continue. »

Tableau 4 : Définition et objectif du contrôle interne

Les définitions recueillies lors des entretiens convergent vers une vision structurée et finalisée du contrôle interne. Celui-ci est généralement perçu comme un dispositif global composé de procédures, de contrôles et de mécanismes de suivi, visant à garantir la qualité des missions d'audit, la conformité aux normes et la maîtrise des risques. Les différentes définitions montrent que le contrôle interne joue à la fois un rôle préventif et structurant, et qu'il est au service de la qualité, de l'éthique et de l'intérêt public.

Composantes du contrôle interne

En mobilisant le cadre théorique du modèle COSO, les réponses ont pu être regroupées selon les cinq composantes fondamentales. Le tableau ci-dessous permet d'identifier les éléments évoqués par les répondants, leur cabinet d'appartenance, la composante COSO associée, ainsi que des extraits ou exemples concrets.

Elément évoqué dans les extraits	Cabinet concernés	Composante COSO associée	Citation ou exemple développé
Définition des procédures claires	BDO, PwC, Baker Tilly, Rewise	Activités de contrôle	« Pour que quelque chose soit contrôlé efficacement, il faut d'abord que ce soit clair à la base. Les procédures doivent être bien définies, valables et comprises de tous. » « Il faut des procédures bien définies et respecter la nomenclature d'audit dès l'offre client. » D'autres ont évoqué la mise en place de checklists, de politiques, ou encore de processus normalisés dans les logiciels internes.

Formation, compétence, culture qualité	Deloitte, Rewise, PwC	Environnement de contrôle	<p>« Il ne suffit pas d'avoir des contrôles, il faut aussi que les personnes qui les exécutent soient bien formées, compétentes et qu'elles agissent dans un esprit de rigueur et de qualité. »</p> <p>« On encadre aussi la formation du personnel pour s'assurer que les normes sont respectées. »</p> <p>Le « tone at the top », c'est-à-dire l'exemplarité de la direction, est vu comme la couche transversale qui imprègne tout le système.</p>
Communication et circulation de l'information	KPMG, EY, BDO, Baker Tilly, Deloitte, Axylium	Information et communication	<p>« La communication est ce qui permet de relier toutes les autres composantes. Si une information importante n'est pas communiquée, un risque ou une erreur peut passer inaperçu. »</p> <p>Plusieurs répondants soulignent l'importance des réunions fréquentes, des mails récapitulatifs, de l'usage de messageries internes, etc.</p>
Suivi, monitoring, remédiation	Deloitte, PwC, Remon&Co	Surveillance et amélioration continue	<p>« Chaque année, on fait une évaluation complète. Tous les points remontés pendant l'année sont repris, et on établit un plan d'action pour traiter les déficiences. »</p> <p>Le monitoring est vu comme un mécanisme permanent, avec des actions correctives et préventives.</p>
Évaluation des risques	Axylium, Baker Tilly, Deloitte, PwC, Rewise, Remon&Co	Évaluation des risques	<p>« C'est la base de tout. Si tu te trompes dans l'évaluation des risques, tu risques de mobiliser des ressources sur de faux problèmes, et de négliger les vrais. »</p> <p>Depuis l'introduction de la norme ISQM 1, cette composante est davantage formalisée et intégrée dans les processus.</p>

Tableau 5 : Composantes du contrôle interne

Tous les répondants s'accordent à dire que ces éléments sont interconnectés. Le contrôle interne est perçu comme un système cohérent et évolutif, reposant sur un processus continu et itératif, dans lequel les composantes se renforcent mutuellement.

Lorsque les cinq composantes du modèle COSO ont été présentées explicitement aux participants, un consensus clair s'est dégagé : ces composantes ne peuvent être dissociées ni hiérarchisées sans affaiblir l'efficacité globale du système de contrôle interne. Tous ont souligné leur interdépendance structurelle, soulignant qu'un déséquilibre ou une faiblesse dans l'une d'elles pouvait compromettre l'ensemble du dispositif.

« Une composante ne peut pas avoir plus d'importance qu'une autre » (extrait de l'entretien avec Baker Tilly)

« Le COSO, c'est un cube. Tu peux en retirer une, mais il s'écroule » (extrait de l'entretien avec Deloitte)

« Chaque couche est connectée. On a la méthodologie, la qualité, le suivi... Et tout cela fonctionne ensemble. Si une partie faillit, tout le système s'affaiblit » **(extrait de l'entretien avec PwC)**

« On a des politiques et des procédures pour chaque composante. C'est conçu comme un cercle vertueux. On ne peut pas en ignorer une » **(extrait de l'entretien avec KPMG)**

Cette approche intégrée est partagée par l'ensemble des participants, qui considèrent qu'un dispositif de contrôle interne performant repose sur l'équilibre et la complémentarité de ses différentes composantes.

Sans vouloir les hiérarchiser, plusieurs cabinets ont spontanément mis l'accent sur certaines composantes jugées plus concrètes ou plus centrales dans leur pratique :

- L'information et la communication sont systématiquement décrites comme le noyau fonctionnel du système, facilitant la diffusion des procédures, le partage des incidents, le suivi des actions correctives et jouent un rôle clé dans la coordination entre les différentes composantes du contrôle interne.
- L'évaluation des risques est considérée comme le point de départ stratégique, particulièrement depuis l'adoption de la norme ISQM 1.

En résumé, tous les cabinets interrogés partagent une vision systémique et intégrée du contrôle interne, alignée avec les principes du modèle COSO. Bien que toutes les composantes soient jugées indispensables, certaines jouent un rôle plus visible ou plus structurant.

Facteurs de contingence

Le fonctionnement du contrôle interne est également influencé par divers facteurs de contingence. Ces facteurs peuvent être internes (formation, outils, gouvernance) ou externes (normes, environnement réglementaire, caractéristiques des clients). Le tableau suivant les synthétise selon leur nature et les cabinets concernés.

Facteurs	Facteurs internes	Facteurs externes	Cabinet concernés
Normes de contrôle interne	La norme ISQM 1 est la base des pratiques internes de contrôle pour assurer la gestion de la qualité au sein des cabinets d'audit.	Les réglementations externes, comme les normes de la FSMA ¹² ou autres législations nationales, influencent le cadre de contrôle interne.	Tous les cabinets
Influence des réseaux internationaux	Alignement des pratiques internes sur les directives du réseau international auquel appartient le cabinet.		BDO, Deloitte, EY, KPMG, PwC, Baker Tilly, Axylium
Régulations externes spécifiques		Les réglementations des clients cotés en bourse imposent des exigences supplémentaires, surtout pour les cabinets internationaux.	BDO, Deloitte, PwC, KPMG, EY

¹² FSMA : Financial Services and Markets Authority. Autorité belge indépendante chargée de la surveillance des marchés financiers et de la protection des investisseurs.

Implications des clients	Sélection des clients selon les critères internes de qualité.	Les exigences des réglementations externes influencent la sélection des clients.	BDO, Axilyum, Baker Tilly, PwC, KPMG, Rewise, Remon&Co
Importance des ressources humaines	Formation continue des collaborateurs pour la gestion des risques internes.		BDO, Axilyum, Ey, Deloitte, KPMG, Rewise, Remon&cO
Outils technologiques	Outils internes pour le contrôle des processus.	Dépendance vis-à-vis des outils externes (Big Data, IA) dans certains secteurs.	BDO, Axilyum, Baker Tilly, Deloitte, KPMG
Adaptabilité du contrôle interne	Système interne flexible, s'adaptant aux changements dans l'entreprise. (approche préventive)	Les réglementations externes dictent parfois des ajustements.	Tous les cabinets
Evaluation des résultats	Évaluation continue des résultats pour ajuster les pratiques internes. (approche réactive)	Les réglementations externes jouent un rôle dans l'évaluation des résultats.	BDO, Axilyum, Baker Tilly, Deloitte, KPMG, Remon&CO
Responsabilité et gouvernance	La gouvernance et la répartition des responsabilités influencent l'efficacité du contrôle interne.	Les exigences externes influencent la gouvernance du contrôle interne.	Deloitte, PwC, KPMG
Caractéristiques organisationnelles du cabinet	La taille, la structure hiérarchique, le niveau de formalisation et les ressources disponibles influencent la mise en œuvre du contrôle interne.		Tous les cabinets
Culture organisationnelle	Les valeurs partagées, le climat éthique et les pratiques internes façonnent l'appropriation et l'efficacité du système de contrôle interne.		Tous les cabinets

Tableau 6 : Facteurs de contingence du contrôle interne

Ce tableau met en évidence la complexité du cadre dans lequel s'inscrit le contrôle interne. Il montre que ce dernier est à la fois façonné par des dynamiques internes propres à chaque cabinet, et contraint par un ensemble d'exigences externes, souvent normatives. Cette dualité renforce la nécessité d'un système adaptable et évolutif.

Formalisation croissante et documentation structurée

La formalisation du contrôle interne varie selon la taille des cabinets, mais tous s'accordent à reconnaître l'impact structurant de la norme ISQM 1. Le tableau suivant illustre cette formalisation selon trois niveaux : grands, moyens et petits cabinets.

	Grands cabinets	Moyens cabinets	Petits cabinets
Niveau de formalisation	Le contrôle interne est décrit comme déjà bien en place depuis plusieurs années, et renforcé avec ISQM 1.	Formalisation présente depuis plusieurs années, renforcée par ISQM 1.	Le contrôle interne est surtout perçu comme formalisé récemment, notamment avec l'arrivée d'ISQM 1.
Citation	« Le contrôle interne est bien formalisé, surtout depuis qu'on a intégré ISQM 1 » (extrait de l'entretien avec PwC)	« Ce qui a changé avec ISQM 1, c'est que c'est mieux documenté. Avant, on faisait déjà les choses, mais ce n'était pas structuré. » (extrait de l'entretien avec BDO)	« On a toujours fait les choses, mais maintenant on doit cocher et formaliser. » (extrait de l'entretien avec Remon&Co)

Tableau 7 : Formalisation du contrôle interne

On constate ainsi que la formalisation est généralement bien établie dans les grands cabinets et s'est consolidée avec l'implémentation d'ISQM 1 dans les structures plus petites. Cette standardisation progressive contribue à la fiabilité et à la traçabilité des processus internes.

Évaluation et suivi : entre régularité et réactivité

Les pratiques d'évaluation et de suivi du contrôle interne diffèrent selon les types de contrôle et la taille du cabinet. Le tableau ci-dessous synthétise les fréquences et modalités d'évaluation évoquées par les répondants.

	Grands cabinets	Moyens cabinets	Petits cabinets
Évaluation annuelle	Oui, clairement identifiée comme un moment structuré de revue globale, distinct du suivi régulier.		
Suivi intermédiaire	Quotidienne à annuelle selon les points de contrôle.	Suivi mensuel, trimestriel, ou bimensuel.	Évaluation formelle une fois par an, mais suivi régulier toutes les deux semaines pour s'assurer du bon déroulement.
Citation	« Certains points sont contrôlés quotidiennement, d'autres une fois l'an. » (extrait de l'entretien avec Deloitte)	« Le suivi des paramètres, c'est chaque mois. » « Le comité d'acceptation se réunit tous les 15 jours. » (extrait de l'entretien avec BDO)	« Le système envoie des alertes toutes les deux semaines » (extrait de l'entretien avec Rewise) « Il y a un rapport annuel en plus du suivi continu. » (extrait de l'entretien avec Baker Tilly)

Tableau 8 : Évaluation du contrôle interne

Ces résultats confirment l'existence d'une dynamique de contrôle continue, alternant évaluations formelles et suivis réguliers. Cette approche permet d'ajuster les pratiques en temps réel et de renforcer la capacité des cabinets à répondre aux imprévus.

Résistances et facteurs d'adhésion

Enfin, l'acceptation du dispositif varie d'un cabinet à l'autre. Certains rencontrent des résistances, souvent au moment de l'implémentation, tandis que d'autres rapportent une intégration fluide. Le tableau ci-dessous en rend compte.

Résistance	Grands cabinets	Moyens cabinets	Petits cabinets
Niveau	Résistance présente à l'implémentation ou chez les jeunes.	Pas de résistance significative.	Bonne acceptation générale, intégration progressive.
Citation	« Certains jeunes trouvent ça pesant. » (extrait de l'entretien avec Pwc) « Au départ, ce n'était pas évident pour tout le monde. » (extrait de l'entretien avec Deloitte)	« C'est intégré dans la culture, il n'y a pas de rejet. » « Tout le monde comprend l'utilité. » (extrait de l'entretien avec BDO)	« On a instauré un climat de confiance, donc pas de blocage. » (extrait de l'entretien avec Baker Tilly) « L'outil s'est mis en place naturellement.. » (extrait de l'entretien avec Rewise)
Facteurs atténuants	Accompagnement, formation, explication du sens.	Leadership, transparence, vision partagée.	Communication claire, outils adaptés, suivi bienveillant.

Tableau 9 : Résistances et facteurs d'adhésion

Il ressort que la réussite de l'intégration du contrôle interne repose souvent sur des facteurs humains : accompagnement, transparence, communication claire et leadership engagé sont cités comme des leviers facilitant l'adhésion.

Dans les propos des répondants, les descriptions relatives à la formalisation, au suivi, à l'évaluation et aux résistances sont souvent liées, explicitement ou implicitement, à la mise en œuvre de la norme ISQM 1. Bien que cette norme soit analysée plus en détail dans une autre section, il est important de noter qu'elle constitue un cadre de référence central ayant fortement influencé les pratiques de contrôle interne dans l'ensemble des cabinets interrogés.

Contrôle interne comme outil d'amélioration continue

Au-delà de sa fonction de surveillance, le contrôle interne est largement perçu comme un levier d'amélioration continue. Le tableau suivant présente les perceptions exprimées à ce sujet, selon la taille des structures.

Outil d'amélioration	Grands cabinets	Moyens cabinets	Petits cabinets
Perception	Utile pour structurer et sécuriser les processus, mais parfois perçu comme rigide ou contraignant selon les profils.	Vécu comme indispensable à la performance globale.	Intégré comme un appui pour progresser.
Citation	« On a toujours utilisé ce cadre comme une aide pour mieux travailler. » (extrait de l'entretien avec EY) « L'objectif, c'est de savoir si on atteint nos buts » (extrait de l'entretien avec Deloitte)	« Ce n'est pas juste remplir des documents, c'est performer. » « C'est un vrai levier d'amélioration. » (extrait de l'entretien avec BDO)	« C'est un système vivant, il évolue avec nos besoins. » (extrait de l'entretien avec Baker Tilly) « Une fois en place, ça nous aide vraiment à nous structurer. » (extrait de l'entretien avec Axilyum) « Grâce à notre contrôle interne, on suit la rentabilité par dossier, collaborateur et type de mission. » (extrait de l'entretien avec Remon&Co)
Utilité reconnue	Clarification des rôles, fiabilisation des processus, aide à la continuité.	Pilotage de la qualité et des performances.	Gestion fluide, suivi opérationnel, montée en compétence.

Tableau 10 : Contrôle interne comme outil d'amélioration continue

Ces éléments soulignent que le contrôle interne est pleinement intégré comme un outil stratégique, facilitant la montée en compétence, la structuration des processus et l'atteinte des objectifs de performance.

Conclusion

En somme, les résultats révèlent une compréhension commune du contrôle interne en tant que système structuré, dynamique et interconnecté, fortement influencé par la norme ISQM 1. Loin de se limiter à un cadre de conformité, il est largement reconnu comme un levier d'amélioration continue, dont l'efficacité repose sur sa capacité à s'adapter aux spécificités internes des cabinets et aux contraintes de leur environnement externe.

2. ISQM 1

L'ensemble des répondants ont été interrogés sur la mise en œuvre de la norme ISQM 1 dans leur cabinet. Cette norme, devenue obligatoire dans les cabinets d'audit depuis décembre 2022, a introduit de nouvelles exigences en matière de contrôle qualité. Les participants ont partagé leur expérience concrète à travers plusieurs aspects clés : les étapes de mise en place, les formations suivies, le contrôle externe appliqué à la norme, ainsi que les limites et défis rencontrés. Les éléments ci-dessous reprennent de manière synthétique leurs témoignages. En complément des entretiens, une analyse des rapports de transparence 2024 de cinq cabinets (BDO, Deloitte, EY, KPMG et PwC) a été réalisée. Ces documents apportent un éclairage officiel et structuré sur la mise en œuvre d'ISQM 1 et viennent enrichir les témoignages recueillis.

Les étapes de mise en place de l'ISQM 1

La mise en œuvre d'ISQM 1 a été décrite par les répondants comme un processus structuré mais progressif, étalé sur plusieurs mois, voire plusieurs années. Des différences ont été observées en fonction de la taille des cabinets.

Les grands cabinets ont généralement anticipé la norme jusqu'à deux ans avant son entrée en vigueur. Ils disposaient déjà de structures internes de contrôle qualité qu'ils ont adaptées aux nouvelles exigences.

« On a commencé à s'y préparer deux ans à l'avance, parce qu'on savait que ça allait être lourd. » (extrait de l'entretien avec Deloitte)

« On a simplement structuré ce qu'on faisait déjà, il n'y avait pas grand-chose à revoir. » (extrait de l'entretien avec EY)

Les cabinets de taille moyenne déclarent avoir entamé le travail de mise en œuvre environ un an avant l'échéance, avec un effort d'adaptation progressif.

*« On a d'abord évalué ce qu'on faisait déjà avec l'ISQC-1, puis on a vu où il fallait renforcer. » ;
« On savait qu'on avait une base, mais il fallait formaliser. » (extrait de l'entretien avec BDO)*

Les petits cabinets, quant à eux, reconnaissent ne pas avoir anticipé la norme ISQM 1. Ils ont commencé à la mettre en place après son entrée en vigueur, sans effectuer de modifications fondamentales à leur fonctionnement. Concrètement, ces cabinets se sont essentiellement contentés d'officialiser par écrit des pratiques qui étaient déjà en vigueur de manière informelle. Comme l'expriment clairement les répondants :

« On a mis à jour nos procédures principales sans toutefois bouleverser notre fonctionnement. » (extrait de l'entretien avec Rewise)

« Nous n'avons pas changé grand-chose, il s'agissait surtout d'officialiser ce que nous faisions déjà. » (extrait de l'entretien avec Baker Tilly)

Diagnostic initial et évaluation des risques

La première étape a consisté en un diagnostic des pratiques existantes, fondées pour la plupart sur la norme précédente ISQC-1, en les comparant aux exigences d'ISQM 1.

« On a comparé ce qu'on faisait déjà avec ce que demande l'ISQM 1, et on a comblé les écarts. » (extrait de l'entretien avec Baker Tilly)

Cette analyse a permis de repérer les risques non couverts et de déterminer les points à renforcer. Les risques identifiés ont été classés selon trois niveaux : faible, moyen et significatif. Tous les répondants indiquent que cette cartographie est essentielle pour adapter le système aux besoins du cabinet.

« L'objectif est de faire en sorte que les risques significatifs deviennent faibles. » (extrait de l'entretien avec BDO)

« On ne peut pas appliquer la norme de façon identique partout, il faut la calibrer en fonction du cabinet. » (extrait de l'entretien avec EY)

Désignation des responsabilités et formalisation

Une fois les risques identifiés, les cabinets ont désigné les rôles et responsabilités liés au système qualité. La plupart ont nommé un responsable qualité ultime, chargé de superviser l'ensemble du dispositif, ainsi qu'un responsable opérationnel en charge du suivi quotidien. Plusieurs cabinets mentionnent également l'existence d'une équipe de vérification indépendante, chargée de vérifier l'application concrète des procédures.

« On a dû nommer un responsable qualité, définir les rôles et formaliser les processus. » (extrait de l'entretien avec PwC)

Outils numériques utilisés

Les cabinets ont ensuite choisi les outils à utiliser pour le suivi et la documentation du contrôle qualité. Deux approches principales ressortent : certains ont développé un logiciel interne, d'autres ont opté pour ISQM Manager, un outil proposé par l'IRE.

« On a utilisé ISQM Manager dès le départ, parce que tout y est centralisé et qu'on gagne du temps sur le suivi. » (extrait de l'entretien avec Axilyum)

« On utilise un outil développé au sein de notre réseau, et on a aussi défini en interne notre propre Control Operating Programme. » (extrait de l'entretien avec KPMG)

Une mise en œuvre par étapes

Tous les répondants décrivent une mise en œuvre étalée sur trois années, avec une évolution progressive :

- **Première année** : mise en place initiale, compréhension de la norme, formations internes, ajustements des processus.
« La première année, c'était vraiment l'installation. Il a fallu assimiler énormément d'informations. » (extrait de l'entretien avec Deloitte)
- **Deuxième année** : corrections et améliorations après retours d'expérience.
« On a modifié pas mal de choses, notamment dans notre manière de documenter certains contrôles. » (extrait de l'entretien avec KPMG)
- **Troisième année** : stabilisation et appropriation du système.
« Maintenant, ça roule. On a notre rythme. » (extrait de l'entretien avec BDO)

Les formations liées à la norme ISQM 1

Tous les répondants indiquent que la mise en œuvre de la norme ISQM 1 a nécessité un effort de formation important, à la fois pour les responsables qualité et pour l'ensemble des collaborateurs. Dans un premier temps, les personnes en charge de la coordination du dispositif ont dû suivre des formations spécifiques afin de comprendre en profondeur les nouvelles exigences de la norme.

« Il a d'abord fallu former les référents, puis on a relancé la communication et formé tous les collaborateurs. » (extrait de l'entretien avec Deloitte)

« Franchement, c'était une difficulté lors de l'implémentation. On devait former nos ressources, me former moi-même. » (extrait de l'entretien avec Axilyum)

Ces responsables ont ensuite organisé des sessions de formation internes pour transmettre les éléments clés à leurs équipes. Ces formations ont pris des formes variées, combinant réunions en présentiel, supports écrits et parfois supports numériques.

« On a eu plusieurs sessions internes pour expliquer la norme et ses implications. » (extrait de l'entretien avec EY)

L'effort de formation ne s'est pas limité à une seule phase. Plusieurs répondants précisent que des rappels réguliers ont été effectués dans le temps, notamment à l'occasion des réunions d'équipe ou de l'actualisation des procédures.

« Ce n'est pas une formation unique, il faut se mettre à jour régulièrement. » (extrait de l'entretien avec KPMG)

La formation a ainsi été perçue comme une condition indispensable à la bonne appropriation de la norme et à son intégration dans la pratique quotidienne.

Contrôles externes liés à la norme ISQM 1

Plusieurs cabinets interrogés ont indiqué avoir été soumis à des contrôles externes, réalisés par les autorités de supervision, dans le cadre de la mise en œuvre de la norme ISQM 1.

Les cabinets du Big Four ont mentionné des inspections réalisées soit par le Collège de Supervision des Réviseurs (CSR) en Belgique, soit par des instances de régulation internationales, comme le Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), organisme américain de supervision des audits de sociétés cotées. Ces informations ont été confirmées dans les rapports de transparence 2024.

À titre d'exemple :

- PwC mentionne un contrôle thématique mené en 2024 par le CSR, dont les conclusions officielles seront communiquées ultérieurement via un rapport sectoriel.
- EY fait état d'une inspection du PCAOB ayant conduit à quelques recommandations d'amélioration concernant l'indépendance et la documentation.
- KPMG rapporte avoir reçu un projet de rapport du CSR, avec des recommandations en matière de politique qualité.

Il convient toutefois de préciser que ces inspections portaient principalement sur des revues qualité, et que des contrôles plus approfondis spécifiquement centrés sur ISQM 1 sont attendus dans une phase ultérieure.

Ces éléments issus de documents officiels sont confirmés par les propos recueillis lors des entretiens :

« Notre régulateur est venu contrôler l'application de la norme ISQM 1. » (extrait de l'entretien avec Deloitte)

« Nous avons eu un contrôle qualité, dont une partie importante concernait ISQM 1. » (extrait de l'entretien avec PwC)

« On a eu un contrôle de l'IRE récemment, avec un focus sur la qualité et sur les éléments d'ISQM 1. » (extrait de l'entretien avec KPMG)

« Le régulateur est venu, c'était dans le cadre des contrôles qualité, et ISQM 1 faisait partie des points regardés. » (extrait de l'entretien avec EY)

Le cabinet Baker Tilly, quant à lui, a été contrôlé par la Commission de Surveillance du Secteur Financier (CSSF) au Luxembourg. Le contrôle portait principalement sur la cohérence entre les objectifs, la matrice des risques, les politiques et les procédures. Il a donné lieu à des recommandations d'ajustement, perçues comme constructives par le cabinet :

« Ils nous ont recommandé d'ajouter des références aux politiques et procédures dans notre matrice des risques, et de clarifier les règles d'indépendance sur certains services non audit. » (extrait de l'entretien avec Baker Tilly)

Enfin, les petits et moyens cabinets belges interrogés n'ont pas encore été contrôlés sur la norme ISQM 1 à la date des entretiens :

« Contrôle à venir, pas encore réalisé au moment de l'entretien. » (extrait de l'entretien avec BDO)

« Non, pas encore. » (extrait des entretiens avec les petits cabinets)

Limites et inconvénients perçus de la norme ISQM 1

Malgré ces efforts de mise en œuvre et les outils mobilisés, plusieurs répondants ont mis en lumière certaines limites dans l'application de la norme ISQM 1 :

- **Lourdeur administrative** : Un des principaux inconvénients identifiés par les répondants, notamment dans les petits et moyens cabinets, est la lourdeur administrative engendrée par la mise en place et la documentation systématique requise par ISQM 1 :
 - « C'est une norme assez lourde au niveau administratif, cela prend beaucoup de temps. » (extrait de l'entretien avec BDO)*
 - « Trop de contrôle tue le contrôle. Si on demande à cocher 52 cases avant d'ouvrir un dossier, les gens ne les lisent plus, ils cochent. » (extrait de l'entretien avec Remon&Co)*
- **Ressources humaines et financières importantes** : Les répondants évoquent l'investissement significatif requis, tant en temps qu'en ressources financières et humaines, pour respecter les exigences détaillées de la norme. Ce coût est perçu comme particulièrement contraignant pour les plus petits cabinets :
 - « Ça prend une certaine énergie, l'adaptation des systèmes IT, l'adaptation des procédures. » (extrait de l'entretien avec BDO)*

- **Rigidité relative pour les petits cabinets (proportionnalité partielle)** : Malgré l'objectif affiché de proportionnalité par la norme ISQM 1, les plus petits cabinets perçoivent encore une certaine rigidité qui limite leur marge de manœuvre opérationnelle, les poussant parfois à adopter des solutions standardisées peu adaptées à leur réalité :
« On n'a pas vraiment anticipé la norme, on adapte ce qui existe déjà sans trop bouleverser notre fonctionnement. » (extrait de l'entretien avec Rewise)
- **Impact limité sur les pratiques réelles pour les petits cabinets** : Le bénéfice perçu de la norme, au-delà de sa dimension documentaire, reste limité pour certains petits cabinets, malgré la proportionnalité revendiquée par l'ISQM 1. La mise en conformité semble se réduire souvent à une simple formalisation sans changement significatif sur la qualité réelle des procédures :
« Nous n'avons pas eu beaucoup de changements concrets, il s'agit surtout d'une officialisation administrative. » (extrait de l'entretien avec Baker Tilly)

Application de la norme ISQM 1 dans les cabinets d'audit : aperçu issu des rapports de transparence

La mise en œuvre de la norme ISQM 1 est clairement visible dans les rapports de transparence publiés en 2024 par les principaux cabinets exerçant en Belgique. Ces documents, en plus d'être obligatoires pour les cabinets auditeurs d'entités EIP, constituent des sources empiriques précieuses pour comprendre comment ISQM 1 est intégré dans les pratiques.

- PwC Belgique décrit un système de gestion de la qualité (System of Quality Management-SoQM) aligné sur ISQM 1, en soulignant qu'il est conçu pour relier les risques identifiés aux réponses apportées dans les processus opérationnels. Ils insistent sur le fait que le système permet d'obtenir une assurance raisonnable de la qualité, et qu'il est étroitement intégré à la gestion des risques et aux fonctions supports comme les technologies de l'information (IT), les critères ESG, ou la cybersécurité.
- Deloitte met en avant une adoption « pleinement intégrée » d'ISQM 1 dans la vie quotidienne de ses collaborateurs. Leur rapport souligne que la culture de la qualité, la formation et l'analyse des inspections internes et externes (comme celle du PCAOB) constituent des leviers d'amélioration continue. Leur stratégie repose sur les piliers : excellence, talents et innovation technologique.
- EY Belgique présente une approche centrée sur l'amélioration continue par l'analyse des causes profondes. Leur système de gestion de la qualité est organisé autour d'un cadre structuré, avec des processus guidés pour l'évaluation des risques. Le rapport insiste également sur la responsabilisation des équipes à travers un cadre interne clairement défini.
- KPMG Belgique met en avant sa plateforme digitale KPMG Clara, pleinement intégrée dans son SoQM. Le rapport de transparence 2024 souligne que cette plateforme soutient la mise en œuvre des exigences d'ISQM 1 en assurant une exécution cohérente, automatisée et conforme des audits. Elle permet également d'intégrer des outils d'analyse de données et d'intelligence artificielle, en lien avec les nouvelles exigences ESG et les obligations issues de la directive européenne sur la publication d'informations en matière de durabilité (Corporate Sustainability Reporting Directive-CSRD).
- BDO consacre un chapitre entier à son système interne de contrôle qualité. Le cabinet explique que la norme ISQM 1 a conduit à une refonte complète de leur processus d'identification et de traitement des risques qualité, en lien avec les exigences de l'IRE.

Ces éléments montrent que la norme ISQM 1 n'est pas seulement appliquée formellement : elle structure désormais en profondeur les pratiques de contrôle interne, la gestion des risques et la culture qualité au sein des cabinets.

Conclusion

En résumé, la mise en œuvre de la norme ISQM 1 a été progressive et adaptée en fonction de la taille des cabinets. Si les grands cabinets ont été plus rapidement opérationnels, les plus petits ont rencontré davantage de contraintes. Tous s'accordent néanmoins sur l'importance d'une formalisation claire et structurée, malgré certaines limites perçues. L'analyse des rapports de transparence vient appuyer ces constats, en montrant comment les grands et moyens cabinets ont intégré ISQM 1 dans une logique de qualité durable et de gestion proactive des risques.

3. Performance globale

Afin de mieux comprendre comment les professionnels perçoivent et définissent la performance globale au sein de leur cabinet, les répondants ont été interrogés de manière ouverte sur cette notion, puis confrontés à la définition plus académique qui intègre les dimensions financière, sociale et environnementale. L'analyse des réponses met en lumière un décalage entre la perception spontanée de la performance et sa définition théorique complète, tout en révélant une adhésion progressive à une vision plus élargie. Trois constats principaux se dégagent de ces entretiens.

Une conception spontanée centrée sur la performance économique et la qualité métier

Lorsque la question est posée de manière ouverte, la majorité des répondants associent la performance globale à des éléments économiques (rentabilité, efficacité) ou à la qualité des missions réalisées. Cette approche reflète une vision technique et opérationnelle de la performance.

« La qualité du travail effectué, le respect des normes et des procédures, le respect des délais et du planning, et aussi la capacité à ne pas dépasser les budgets », « ...d'avoir des gens compétents, bien formés, qui travaillent correctement ». (extrait de l'entretien avec BDO)

« La performance est liée à la qualité des opinions délivrées, à la robustesse des contrôles qualité, et au bon déroulement des missions d'audit. » (extrait de l'entretien avec PwC)

Cette orientation économique et qualité métier est également dominante dans les rapports de transparence, qui valorisent largement la conformité, l'efficacité opérationnelle et la robustesse du contrôle qualité, à travers des systèmes comme l'ISQM 1, ou l'usage de technologies de pointe pour renforcer la rigueur des audits.

Une reconnaissance progressive des trois dimensions de la performance

Lorsque la définition académique de la performance globale, comprenant les dimensions financière, sociale et environnementale, est explicitée lors de l'entretien, la majorité des répondants s'y retrouvent et reconnaissent qu'elle reflète bien la réalité de leur cabinet. Cette reconnaissance montre que, même si la notion n'est pas spontanément formulée de manière complète, les trois dimensions sont bel et bien présentes dans les pratiques.

Par ailleurs, un point revient avec insistance dans l'ensemble des entretiens : l'importance centrale accordée à la dimension sociale, perçue comme essentielle au bon fonctionnement des missions d'audit. Plusieurs répondants insistent sur le fait que « l'humain est l'outil principal » dans un cabinet, ce qui justifie des investissements dans le bien-être, la formation continue, ou encore des pratiques managériales bienveillantes.

« Les trois dimensions sont importantes, même si ce n'est pas toujours structuré de cette façon. On en parle, mais ce n'est pas encore formalisé. » (extrait de l'entretien avec Axilyum)

« La diversité des profils, l'adaptation aux nouvelles technologies, l'engagement sociétal... tout cela fait partie de notre performance, même si on ne le mesure pas encore complètement. » (extrait de l'entretien avec Deloitte)

« On suit évidemment le financier, mais on a aussi mis en place un groupe ESG et on parle beaucoup du bien-être en interne. » (extrait de l'entretien avec Rewise)

« La performance ne se mesure pas que par les résultats. Il y a la satisfaction des clients, du personnel, la qualité du service et la réactivité. Mais l'environnemental, beaucoup moins. » (extrait de l'entretien avec Remon&Co)

Les rapports de transparence confirment cette tendance :

- PwC met en œuvre un reporting intégré et insiste sur la responsabilité sociétale, la diversité et l'inclusion.
- EY développe des actions concrètes en lien avec les ODD (objectifs de développement durable) et s'engage à réduire ses émissions carbone de 40 % d'ici 2025.
- KPMG associe performance et transformation numérique au service des obligations ESG, en intégrant ces dimensions dans son cadre global de qualité.
- Deloitte et BDO reconnaissent l'importance croissante de ces enjeux, même si leur structuration reste en cours.

Mise en œuvre concrète et indicateurs de suivi

Si les trois dimensions de la performance globale sont progressivement reconnues par les professionnels interrogés, leur mise en œuvre reste encore partiellement structurée. Plusieurs répondants soulignent que les actions liées à la performance sont souvent sectorielles (financières, sociales ou environnementales) mais rarement intégrées dans un cadre de pilotage unique.

« On est encore en phase de réflexion pour intégrer tout cela dans une vision globale, mais pour l'instant, chacun le gère un peu dans son coin. » (extrait de l'entretien avec EY)

« Il y a un vrai souci de cohérence, mais on n’a pas encore de cadre formel. On avance avec ce qu’on a. » **(extrait de l’entretien avec Baker Tilly)**

« Il n’y a pas encore d’outil ou de tableau de bord qui agrège tout ça. On y travaille, mais ce n’est pas encore mûr. » **(extrait de l’entretien avec KMPG)**

Le tableau ci-dessous regroupe les indicateurs mentionnés par les répondants selon les trois dimensions de la performance globale, en mettant en évidence les types d’outils utilisés et les répondants concernés.

Dimension	Types d’indicateurs ou d’outils utilisés
Financière	<ul style="list-style-type: none">- Suivi budgétaire, rentabilité par dossier, collaborateur, mission ou entité- Tableaux de bord- Indicateurs qualité liés aux missions / contrôle des dossiers- Objectifs financiers stratégiques (revenus locaux / globaux)
Sociale	<ul style="list-style-type: none">- Suivi RH structuré (formations, baromètres, évaluations, surveys)- Politique de porte ouverte, système de buddy, grille salariale- Bien-être, ambiance, off-sites, cohésion, attention managériale- Communication interne des résultats financiers
Environnementale	<ul style="list-style-type: none">- Objectifs ESG/carbone, politique RSE, suivi ESG- Initiatives ponctuelles ou début de suivi (flotte, conscience CO₂, bâtiments)

Tableau 11 : Indicateurs/outils liés à la performance globale selon les trois dimensions.

Conclusion

L’analyse croisée des entretiens et des rapports de transparence permet de dégager une tendance claire : la définition académique de la performance globale est reconnue, mais encore peu opérationnalisée dans la majorité des cabinets d’audit. Les dimensions financières et qualité métier restent les mieux structurées, tandis que les aspects sociaux et environnementaux, bien que progressivement intégrés, peinent encore à trouver une place dans un pilotage transversal cohérent.

Cependant, les rapports institutionnels témoignent d’une volonté stratégique d’évoluer vers une performance élargie et responsable. Ils renforcent les perceptions des professionnels et montrent que l’avenir de la performance dans l’audit passe par une approche intégrée, durable et fondée sur la confiance, en lien direct avec les nouvelles régulations (CSRD, ESG) et les attentes sociétales.

Discussion

Cette partie a pour objectif de confronter les apports théoriques issus de la revue de la littérature aux résultats empiriques recueillis lors des entretiens menés auprès de professionnels de cabinets d'audit, principalement actifs en Belgique, avec un répondant basé au Luxembourg. Elle vise à répondre à la question centrale : « **Comment le contrôle interne dans une entreprise d'audit peut-il contribuer à améliorer sa performance globale ?** ».

Pour y répondre de façon structurée, cette discussion s'appuie sur les sous-questions de recherche développées précédemment, en confrontant pour chacune les enseignements de la littérature avec les réalités observées sur le terrain. Elle permet ainsi d'évaluer dans quelle mesure les constats empiriques confirment ou nuancent les données théoriques, en mettant en lumière les convergences et divergences observées. Cette confrontation enrichit la compréhension du rôle du contrôle interne dans le pilotage de la performance globale, dans un secteur soumis à de fortes exigences de qualité, de conformité et de durabilité.

Quelles sont les composantes clés du contrôle interne et comment le définir ?

La définition du contrôle interne formulée dans la littérature académique fait consensus sur plusieurs aspects fondamentaux : il s'agit d'un dispositif structuré, destiné à garantir la fiabilité de l'information financière, la conformité aux réglementations et la performance organisationnelle. Ce système, décrit notamment dans le modèle COSO (2013), repose sur cinq composantes interdépendantes : l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, les activités de contrôle, l'information et la communication, ainsi que la supervision et le suivi.

Les résultats empiriques issus des entretiens confirment largement cette approche théorique. L'ensemble des répondants s'accorde à considérer le contrôle interne comme un ensemble de procédures, mécanismes et outils de suivi qui permettent d'atteindre les objectifs d'audit, de garantir la qualité des missions et de maîtriser les risques. Plusieurs répondants insistent également sur la finalité du dispositif, en soulignant son rôle au service de l'intérêt public, de l'éthique et de la rigueur professionnelle, rejoignant ainsi les approches élargies et stratégiques développées dans la littérature (Nimi, 2021 ; Khalil et al., 2022).

Les composantes du cadre COSO sont présentes dans la pratique des cabinets :

- Les activités de contrôle sont largement évoquées à travers la formalisation des procédures, la création de checklists et la structuration des processus dès la phase d'offre client.
- L'environnement de contrôle est renforcé par la culture qualité, la formation continue, et l'implication visible de la direction, qui incarne le « tone at the top ».
- L'information et la communication apparaissent comme la colonne vertébrale du système, permettant la circulation des directives, le suivi des incidents et l'organisation des actions correctives.
- La supervision et la remédiation sont mises en œuvre via des mécanismes de suivi réguliers, des revues annuelles de qualité et des plans d'action formalisés.
- L'évaluation des risques, longtemps sous-estimée selon certains répondants, a gagné en importance depuis l'introduction de la norme ISQM 1, et est désormais intégrée dès la planification des missions.

Tous les cabinets partagent une vision systémique du contrôle interne, considérant que l'équilibre entre les composantes est indispensable. Une faiblesse dans l'un de ces éléments est perçue comme un risque de déséquilibre du dispositif dans son ensemble, ce qui confirme l'approche intégrée portée par la littérature académique.

Quels sont les facteurs de contingence (internes et externes) qui influencent le contrôle interne ?

La littérature souligne que le contrôle interne ne peut être conçu comme un système universel, mais qu'il doit s'adapter aux spécificités de chaque organisation. Les travaux d'Amghar et Gana (2021), ainsi que ceux de Moulay Idrissi (2021), mettent en évidence l'importance de facteurs internes tels que la structure organisationnelle, les ressources humaines et les outils technologiques. D'autres auteurs soulignent également le rôle de facteurs externes, notamment le cadre réglementaire (Outseki & Obad, 2020) ou les attentes des marchés financiers (Ben Lakhdar & Fridhi, 2021).

Les résultats empiriques confirment cette approche, en montrant que les cabinets d'audit, bien qu'ayant des pratiques communes, ajustent leur système de contrôle interne en fonction de leur profil et de leur environnement. Parmi les facteurs internes les plus fréquemment mentionnés figurent la formation continue des collaborateurs, la clarté des responsabilités et l'utilisation d'outils adaptés. Ces éléments influencent directement la qualité du contrôle exercé, sa réactivité, ainsi que sa capacité à prévenir ou corriger les défaillances.

Concernant les facteurs externes, les exigences liées aux normes professionnelles (notamment la norme ISQM 1), les obligations imposées par la FSMA ou par les entités cotées constituent des contraintes structurantes. Ces contraintes ont un impact direct sur la gouvernance des cabinets, les modalités de sélection des clients et le degré de formalisation des procédures. Les cabinets appartenant à des réseaux internationaux ou travaillant sur des dossiers sensibles (sociétés cotées, structures complexes, secteurs réglementés) sont souvent confrontés à un niveau de risque plus élevé, ce qui les oblige à mettre en place un contrôle interne plus formalisé et plus robuste.

Les données montrent également que la taille du cabinet agit comme un facteur de contingence central : plus la structure est grande, plus les risques organisationnels, opérationnels et réputationnels sont élevés, ce qui rend indispensable un système de contrôle interne renforcé. Cette complexité accrue impose une structuration plus poussée des responsabilités, une plus grande spécialisation des outils, et une formalisation rigoureuse des procédures.

Enfin, les interactions entre ces facteurs internes et externes nécessitent une certaine agilité organisationnelle. L'efficacité du contrôle interne repose ainsi sur la capacité des cabinets à adapter en continu leur dispositif, en conciliant les impératifs de conformité avec des outils internes flexibles et évolutifs. Le contrôle interne apparaît alors comme un système dynamique, en perpétuelle adaptation aux mutations réglementaires, technologiques et organisationnelles.

En somme, les cabinets interrogés partagent une vision contextualisée du contrôle interne : il ne s'agit pas seulement d'appliquer des règles standards, mais de les ajuster en fonction de la taille, des ressources, des missions traitées et des contraintes externes. Cela confirme les conclusions de la littérature, selon lesquelles l'efficacité du dispositif repose sur sa capacité d'adaptation face aux contingences structurelles, humaines et réglementaires.

Quelles sont les caractéristiques spécifiques du contrôle interne dans une entreprise d'audit ?

Dans les entreprises d'audit, le contrôle interne joue un rôle central, non seulement pour assurer la qualité des missions, mais aussi pour répondre aux exigences accrues des régulateurs et des parties prenantes. Contrairement à d'autres secteurs, il s'intègre dans un cadre normatif très structuré, notamment depuis l'entrée en vigueur de la norme ISQM 1, qui impose aux cabinets une approche systémique et évolutive de la gestion de la qualité.

Les résultats des entretiens et l'analyse des rapports de transparence révèlent que la mise en œuvre d'ISQM 1 a profondément marqué le fonctionnement des cabinets, mais de manière contrastée selon leur taille et leur structure organisationnelle.

Les grands et moyens cabinets, déjà familiarisés avec des dispositifs normatifs complexes, ont anticipé la norme et l'ont intégrée dans des processus existants. Pour eux, ISQM 1 a représenté un prolongement logique de leurs pratiques, avec peu de bouleversements majeurs. En revanche, les petits cabinets ont dû faire face à des défis plus importants, tant sur le plan organisationnel que financier. Pour ces structures, la norme a surtout été perçue comme une exigence de formalisation de pratiques auparavant informelles, souvent vécue comme une surcharge administrative.

Les répondants issus de ces cabinets pointent ainsi plusieurs limites :

- Une proportionnalité parfois inadaptée, dans la mesure où certaines exigences restent difficilement applicables aux réalités des petits cabinets malgré le principe annoncé d'adaptation ;
- Des ressources humaines limitées, qui obligent souvent les mêmes collaborateurs à assumer à la fois l'implémentation d'ISQM 1 et leurs missions opérationnelles, ce qui accroît leur charge de travail ;
- Une formalisation perçue comme chronophage et parfois éloignée des réalités du terrain, notamment lorsqu'elle conduit à une multiplication de documents sans amélioration tangible des pratiques.

Ensuite, les cabinets ont progressivement mis en place une organisation fondée sur :

- Une cartographie des risques qualité, différenciée selon les typologies de missions et de clients,
- La désignation formelle de responsables qualité, avec des rôles et responsabilités clairement définis,
- L'usage d'outils numériques spécialisés (ISQM Manager, solutions internes de réseau),
- Un système de suivi dynamique, articulé entre évaluations formelles annuelles et contrôles intermédiaires (mensuels, bimensuels ou automatisés),
- Une approche par étapes d'implémentation, structurée sur plusieurs années pour favoriser l'appropriation progressive des exigences.

La spécificité du contrôle interne en cabinet d'audit réside également dans l'exigence de conformité normative, notamment à l'égard des régulateurs, qui mènent des contrôles ciblés sur la qualité des missions. À cet égard, les grands cabinets se distinguent par une expérience déjà consolidée en matière de contrôles externes, tandis que les petits et moyens cabinets attendent encore leurs premières évaluations formelles. À cela s'ajoute l'exigence d'indépendance professionnelle, inhérente à la mission d'audit, qui impose la mise en place de contrôles supplémentaires visant à prévenir les conflits d'intérêts et à garantir l'objectivité des interventions.

Par ailleurs, bien que la norme ISQM 1 soit d'application internationale, son évaluation concrète peut varier selon les régimes de supervision nationaux. En Belgique, les contrôles sont assurés par le CSR, tandis qu'au Luxembourg, ils relèvent de la CSSF.

Les entretiens montrent que si les principes de fond sont alignés, les régulateurs peuvent insister sur des aspects différents : le CSR adopte une approche thématique structurée autour des piliers de la norme, alors que la CSSF met l'accent sur la cohérence documentaire, la traçabilité des risques et les règles d'indépendance. Cette diversité illustre une mise en œuvre contextualisée de la norme, sans remise en cause de son cadre global.

Les rapports de transparence, quant à eux, offrent un éclairage institutionnel précieux sur la manière dont les cabinets présentent la mise en œuvre d'ISQM 1. Ils confirment une appropriation structurée de la norme dans les cabinets, avec une attention portée à la gestion des risques, à la responsabilité des équipes et à la qualité du pilotage interne. Ces documents soulignent également l'inscription de la norme dans une dynamique plus large d'amélioration continue et de conformité réglementaire. Ils complètent ainsi les perceptions recueillies lors des entretiens, en apportant une perspective plus normative et stratégique.

Par ailleurs, la mise en place du contrôle interne repose fortement sur des facteurs humains : l'adhésion des équipes, la compréhension du sens de la norme, la qualité des formations et l'implication du leadership sont des éléments décisifs. Plusieurs répondants soulignent qu'en l'absence de communication claire ou d'accompagnement adapté, le dispositif peut susciter des résistances. En particulier chez les collaborateurs les plus jeunes ou, à l'inverse, chez ceux issus de générations plus anciennes, parfois moins familiers avec la culture du contrôle. Cette hétérogénéité intergénérationnelle souligne l'importance d'une approche pédagogique adaptée aux profils et aux parcours de chacun.

Malgré ces difficultés, tous les cabinets reconnaissent qu'ISQM 1 a eu le mérite de structurer davantage le pilotage de la qualité, de clarifier les responsabilités, et d'introduire une dynamique de suivi régulier à travers des évaluations continues et des outils numériques dédiés. Néanmoins, la valeur ajoutée réelle de la norme reste parfois floue pour les plus petites structures, qui peinent à mesurer son impact concret sur la qualité des missions.

Par ailleurs, on peut observer une certaine analogie entre la norme ISQM 1 et le cadre de référence COSO. Tous deux reposent sur une approche fondée sur les risques, une culture de la qualité, la responsabilisation des acteurs, ainsi qu'un processus d'amélioration continue. Cette convergence souligne l'importance d'un pilotage structuré et intégré du contrôle interne dans la promotion de la performance organisationnelle et de la fiabilité des informations financières.

Si ISQM 1 constitue aujourd'hui un référentiel structurant du contrôle interne dans les cabinets d'audit, les témoignages recueillis montrent qu'il ne s'y résume pas. Le contrôle interne reste une réalité plus large, vivante, façonnée par la culture, la taille, les ressources et les dynamiques internes de chaque organisation.

Certains répondants soulignent d'ailleurs une fracture générationnelle : les collaborateurs les plus jeunes s'approprient plus facilement la norme, tandis que les associés plus expérimentés expriment parfois des réticences, en la percevant comme une contrainte nouvelle. Dans ce contexte, plusieurs interlocuteurs insistent sur l'idée que l'ISQM 1 ne doit pas être vécue comme une révolution, mais comme une évolution naturelle du pilotage de la qualité. Pour qu'elle prenne pleinement sens, il est essentiel de l'intégrer dans les pratiques quotidiennes, et non de la traiter comme un exercice ponctuel de conformité.

Enfin, si la norme ne génère pas directement de valeur perçue pour le client final, certains cabinets estiment qu'elle peut inspirer des améliorations au-delà de la fonction d'audit, par exemple dans les départements de conseil ou dans les pratiques managériales internes. Cela ouvre la voie à une lecture plus stratégique de la norme, comme source d'apprentissage organisationnel.

Qu'est-ce que la performance globale et comment la définir ?

La littérature académique propose une vision multidimensionnelle de la performance, intégrant les dimensions économique, sociale et environnementale (Reynaud, 2003 ; Maurel & Tensaout, 2014). Ce concept de performance globale s'éloigne de la seule recherche de rentabilité, pour s'inscrire dans une logique de durabilité et de création de valeur à long terme, en réponse aux attentes de l'ensemble des parties prenantes (Freeman, 1984). Il implique de concilier efficacité, efficience et pertinence (Gibert, 1980), tout en tenant compte des enjeux sociétaux et environnementaux (Capron & Quairel, 2006 ; Lozano & Huisinigh, 2011).

Depuis l'adoption de l'Agenda 2030, les entreprises sont également encouragées à aligner leurs stratégies sur les 17 Objectifs de Développement Durable (ODD) des Nations Unies, qui renforcent cette vision intégrée en y ajoutant des objectifs liés à la réduction des inégalités, à l'accès à une éducation de qualité ou encore à la lutte contre le changement climatique.

Les résultats des entretiens révèlent que la performance globale est perçue de manière progressive et différenciée selon les professionnels. Dans un premier temps, lorsqu'ils sont interrogés de manière ouverte, les répondants associent principalement cette notion à des éléments économiques et techniques : rentabilité, efficacité, qualité des missions, respect des délais. Cette approche correspond à la conception plus classique de la performance telle que décrite par Lorino (2003) ou Gibert (1980), axée sur les résultats et l'atteinte des objectifs à partir des ressources disponibles. Elle correspond à ce que Murphy et al. (1996) identifient comme une approche par les objectifs, même si certains éléments observés dans les pratiques, notamment la prise en compte simultanée de plusieurs dimensions, laissent entrevoir une tendance vers une approche plus systémique.

Cependant, lorsque la définition académique de la performance globale, incluant les dimensions financière, sociale et environnementale, est présentée, la plupart des participants s'y reconnaissent. Ils reconnaissent que ces dimensions sont présentes dans les pratiques, même si elles ne sont pas toujours formalisées en tant qu'indicateurs de gestion. Cela traduit une certaine ouverture à une vision plus intégrée et multidimensionnelle de la performance, rejoignant les évolutions théoriques vers une performance durable.

La dimension sociale, notamment, est bien représentée à travers la prise en compte du bien-être au travail, la diversité, ou encore la formation continue. Certains cabinets évoquent des outils de suivi spécifiques ou des comités internes dédiés à ces enjeux. Ce focus s'explique aussi par le fait que l'humain constitue l'outil de travail principal dans les cabinets d'audit : la gestion des talents, la réduction du taux de rotation ou encore l'engagement des collaborateurs apparaissent comme des leviers déterminants de la performance.

La dimension environnementale, quant à elle, reste beaucoup plus variable selon la taille du cabinet. Dans les grands et moyens cabinets, des initiatives concrètes sont mises en œuvre : électrification des flottes de véhicules, rénovation énergétique des bâtiments, groupes de travail ESG. Ces actions témoignent d'une volonté d'intégration de l'environnement dans la stratégie globale. En revanche, dans les petits cabinets, cette dimension est moins présente. Les répondants évoquent des contraintes de ressources (financières, humaines) et un manque d'outils concrets pour la mettre en œuvre efficacement.

Certains répondants évoquent toutefois que la prise en compte des enjeux environnementaux, même symbolique, peut constituer un atout dans la relation client, notamment dans les appels d'offres où les critères RSE prennent une place croissante.

Cette inégale intégration de l'environnement peut également s'expliquer par le cadre normatif lui-même. La norme ISQM 1, pourtant centrale dans le dispositif de contrôle interne des cabinets, met principalement l'accent sur les dimensions financière et sociale : qualité des missions, gestion des risques, compétences des collaborateurs, évaluation continue. L'environnement y est peu abordé, ce qui peut contribuer à sa faible prise en compte dans les pratiques courantes, notamment dans les structures de taille plus modeste. Toutefois, les rapports de transparence constituent un levier complémentaire, en mettant en lumière certaines initiatives extra-financières, notamment dans les domaines social, environnemental et de gouvernance, et en donnant une visibilité accrue aux engagements pris par les cabinets au-delà des exigences normatives.

Enfin, plusieurs éléments observés dans les cabinets rejoignent la lecture à cinq dimensions proposée par Aras et al. (2018), incluant la gouvernance comme pilier à part entière de la performance globale. Les pratiques de responsabilisation, de suivi qualité, ou encore la structuration des lignes hiérarchiques témoignent d'un pilotage de plus en plus transparent et encadré.

En résumé, la performance globale est progressivement intégrée dans les représentations des professionnels de l'audit, mais selon une dynamique différenciée. Si la dimension économique est bien ancrée, et la dimension sociale en cours de formalisation, la dimension environnementale reste encore marginale dans certaines structures. Le contrôle interne, notamment via les exigences de la norme ISQM 1, pourrait jouer un rôle plus structurant à l'avenir pour intégrer pleinement ces trois dimensions dans une logique de performance durable et équilibrée. Une meilleure formalisation de cette performance, combinée à une prise en compte plus explicite des ODD et à une structuration de la gouvernance, pourrait favoriser une transition vers des pratiques plus cohérentes avec les attentes contemporaines des parties prenantes.

Comment mesurer la performance globale ?

Dans le prolongement de la définition multidimensionnelle de la performance globale, la littérature souligne la complexité de sa mesure, qui doit prendre en compte simultanément des critères économiques, sociaux et environnementaux, souvent hétérogènes et difficilement comparables (Murphy et al., 1996 ; Reynaud, 2003 ; Capron & Quairel, 2006). Pour y parvenir, plusieurs outils ont été proposés, tels que le BSC, le TBL ou encore les normes du GRI. Ces approches ont été complétées par des modèles élargis, comme le SBSC (Bieker, 2002), ou par l'alignement avec les ODD, qui offrent une lecture transversale de la performance dans une logique de durabilité.

Cependant, l'analyse des entretiens révèle un écart important entre cette approche théorique intégrée et la réalité des pratiques observées dans les cabinets d'audit.

Dans la majorité des cas, les dimensions de la performance sont bien prises en compte, mais de manière sectorielle et cloisonnée. Les indicateurs financiers sont les plus développés, souvent intégrés à des tableaux de bord stratégiques ou opérationnels (rentabilité par mission, suivi budgétaire, taux de productivité). Les dimensions sociale et environnementale, quant à elles, sont suivies de manière plus qualitative ou ponctuelle. Cela rejoint les constats de Neisig (2023) sur l'absence d'un cadre normatif universel en matière d'indicateurs ESG.

Plusieurs répondants reconnaissent l'absence d'un cadre unifié pour agréger ces trois dimensions au sein d'un même outil de pilotage. Les outils actuellement utilisés restent essentiellement financiers ou RH, et peu de cabinets disposent de tableaux de bord intégrés croisant indicateurs sociaux, économiques et environnementaux. Cette fragmentation empêche une lecture réellement systémique de la performance, comme le propose la littérature (Murphy et al., 1996).

La dimension sociale semble relativement bien suivie à travers des outils de baromètres RH, de suivi des formations, ou encore de dispositifs favorisant la qualité de vie au travail (buddy system, politique d'intégration, communication des résultats). Ces pratiques montrent une certaine prise en compte des parties prenantes internes, en cohérence avec la « *stakeholder theory* » (Freeman, 1984).

En revanche, la dimension environnementale reste encore peu formalisée, en dehors d'initiatives ponctuelles (bâtiments, véhicules, sensibilisation CO₂). Elle est davantage présente dans les cabinets disposant de ressources spécifiques ou d'une stratégie RSE plus avancée, mais peine à se traduire en indicateurs de performance suivis régulièrement. Ce constat rejoint certaines limites identifiées dans la norme ISQM 1, qui, bien qu'elle encadre rigoureusement la qualité, accorde peu de place explicite aux enjeux environnementaux.

Cela étant dit, certains entretiens révèlent que même dans des structures plus modestes, des efforts sont entrepris en matière de durabilité. En parallèle, l'analyse des rapports de transparence publiés par les cabinets soumis à cette obligation laisse entrevoir une évolution vers une meilleure prise en compte des critères ESG. Bien que ceux-ci ne soient pas encore systématiquement intégrés à des outils de pilotage complets, ils sont progressivement articulés aux dispositifs de gestion de la qualité, en lien notamment avec la directive CSRD.

Ainsi, la mesure de la performance globale dans les cabinets d'audit apparaît encore fragmentée. Si la prise de conscience est réelle, la formalisation d'un système intégré, avec des KPI transversaux mobilisant les trois dimensions, est en cours de construction.

Le véritable défi réside désormais dans la capacité à articuler ces dimensions dans un pilotage stratégique cohérent, en intégrant pleinement les attentes sociétales, les référentiels de gouvernance et les exigences de durabilité dans les pratiques quotidiennes des cabinets.

Quel impact le contrôle interne a-t-il sur l'amélioration de la performance globale ?

Le contrôle interne, tel qu'il est conceptualisé dans la littérature, ne se limite plus à une fonction de conformité. Il s'inscrit progressivement dans une logique plus large de pilotage stratégique, en interaction avec les différentes dimensions de la performance globale. À travers plusieurs études, on observe un glissement : du contrôle interne comme rempart contre les défaillances, vers un rôle de soutien actif à l'efficacité, à la transparence et à la création de valeur.

Sur le plan opérationnel, les recherches de Cheng, Goh et Kim (2018) soulignent l'influence directe de la qualité du contrôle interne sur l'efficacité des processus. Ce lien s'explique par la capacité de ces dispositifs à fiabiliser les données internes, à structurer les procédures et à éviter des erreurs coûteuses dans la planification et l'allocation des ressources. Dans les cabinets d'audit, cette fonction structurante apparaît dans l'organisation des missions, l'automatisation de certains contrôles et l'harmonisation des pratiques. Certains répondants mettent en avant les bénéfices en termes de coordination et de maîtrise des risques, notamment dans des environnements complexes ou très régulés.

Cette dynamique est également abordée dans une perspective systémique par Malmi et Brown (2008), qui proposent une lecture intégrée du contrôle interne au sein des systèmes de pilotage organisationnel. Dans ce cadre, le contrôle n'agit pas seul, mais en combinaison avec d'autres leviers tels que la planification stratégique, les indicateurs de performance, les mécanismes de récompense et la culture organisationnelle.

Plusieurs pratiques observées sur le terrain illustrent cette approche : outils numériques, processus d'évaluation continue, et diffusion de valeurs communes à travers des formations ou des chartes. Ces dispositifs traduisent une volonté d'articuler rigueur et engagement, dans une logique de gouvernance cohérente.

La littérature récente explore aussi le rôle du contrôle interne dans la structuration de la performance extra-financière. Crutzen et Van Caillie (2010) insistent sur son potentiel en matière de gestion des risques ESG et de fiabilisation des indicateurs non financiers. Huang, Jiao et Li (2022) confirment cette fonction dans le cadre du reporting sociétal : un système de contrôle robuste faciliterait la production d'informations transparentes, attendues par les parties prenantes. Ces apports sont particulièrement pertinents dans le contexte des nouvelles obligations de durabilité (CSRD), où les cabinets d'audit doivent eux-mêmes se positionner comme acteurs responsables. Les rapports de transparence analysés laissent entrevoir un début de structuration en ce sens, même si la formalisation reste hétérogène selon les structures.

Enfin, la contribution du contrôle interne à la réputation et à la légitimité organisationnelle est soulignée par Koeswayo et al. (2024), qui montrent l'effet conjugué du contrôle, de la gouvernance et du leadership sur l'image externe de l'entreprise. Dans les entretiens, certains professionnels relèvent que la robustesse des dispositifs peut constituer un atout distinctif, notamment dans les appels d'offres ou auprès de clients exigeants. D'autres, plus réservés, perçoivent le contrôle interne comme un outil surtout tourné vers l'interne, dont l'impact externe serait plus indirect. Cette diversité d'opinions reflète des usages et des finalités encore variables selon la culture du cabinet, son degré de formalisation, et ses priorités stratégiques.

Ainsi, à travers les données empiriques et les travaux mobilisés, se dessinent plusieurs pistes de réflexion sur les liens entre contrôle interne et performance globale. Ces liens ne semblent ni univoques, ni systématiques : ils varient en fonction des ressources disponibles, du positionnement du cabinet, de la maturité des dispositifs, et du degré d'intégration dans les pratiques quotidiennes. Le contrôle interne, dès lors, apparaît non comme une réponse unique, mais comme un cadre potentiellement structurant, dont les effets dépendent largement de la manière dont il est approprié, vécu et piloté.

Recommandations pratiques

En conclusion de cette discussion, et sur la base des entretiens menés avec des professionnels du secteur, au cours desquels certaines pistes ont été explorées et discutées, plusieurs recommandations pratiques peuvent être formulées pour renforcer l'efficacité du contrôle interne dans les cabinets d'audit et améliorer son impact sur la performance globale :

1. Développer une approche de contrôle combinant court terme et anticipation stratégique

Articuler des contrôles réactifs à court terme et des mécanismes d'anticipation à moyen et long terme renforce la résilience du cabinet et soutient une performance durable.

2. Harmoniser les pratiques au sein des réseaux et optimiser l'efficacité de la gestion normative

L'uniformisation des pratiques entre cabinets membres d'un même réseau, associée à une gestion rationalisée d'ISQM 1, permet de gagner en efficacité tout en respectant les exigences normatives.

3. Développer des indicateurs intégrés pour mieux mesurer la performance globale

Pour traduire concrètement l'impact du contrôle interne, les cabinets gagneraient à structurer des tableaux de bord intégrant des indicateurs économiques, sociaux et environnementaux, alignés si possible avec les Objectifs de Développement Durable (ODD). Cela permettrait de mieux piloter les stratégies et de répondre aux attentes croissantes des parties prenantes.

4. Utiliser la digitalisation, notamment l'intelligence artificielle, pour réduire la charge administrative

Le développement en interne d'outils intelligents d'aide à la documentation (par exemple via l'automatisation des contrôles, l'analyse de risques ou la génération de synthèses) permettrait de limiter les redondances et de fluidifier les tâches, telles que la validation des timesheets ou les revues de conformité. Une telle approche garantirait la confidentialité des données et le respect du secret professionnel, tout en renforçant l'efficacité opérationnelle.

5. Renforcer la rigueur dans la documentation continue des contrôles

Veiller à ce que les contrôles soient systématiquement documentés, même en contexte de charge élevée, est essentiel pour garantir leur traçabilité et leur valeur probante.

6. Garder en ligne de mire la finalité des contrôles : le sens avant la conformité

Recentrer les efforts sur la valeur ajoutée réelle des contrôles en évaluant régulièrement leur pertinence évite une approche bureaucratique et renforce la qualité.

7. Impliquer les collaborateurs et renforcer une culture de communication et de responsabilisation

Sensibiliser les équipes à la norme, organiser des brainstormings, encourager la formation continue et responsabiliser les collaborateurs dans la mise en œuvre du contrôle interne favorise une dynamique collective d'amélioration durable.

8. Encourager l'accompagnement pédagogique et le partage inter-cabinets

Des formations plus concrètes, accompagnées d'exemples pratiques et de partages d'expérience entre cabinets, peuvent renforcer la diffusion des bonnes pratiques, notamment grâce à un appui renforcé des régulateurs.

9. Renforcer le soutien institutionnel aux petits cabinets via un outil unifié et un accompagnement ciblé

Offrir un appui technique ou financier, ainsi que la mise à disposition d'un outil numérique centralisé porté par les instances professionnelles, faciliterait une mise en œuvre plus équitable et améliorerait la qualité globale du secteur.

10. Envisager, à terme, un audit externe du système ISQM 1, réalisé par d'autres cabinets

Bien que des contrôles externes existent déjà (CSR, CSSF), une revue croisée volontaire menée par un autre cabinet pourrait renforcer la crédibilité du système ISQM 1, favoriser l'apprentissage mutuel et contribuer à l'amélioration continue de la profession.

Conclusion

Dans un environnement en constante mutation, marqué par des exigences croissantes en matière de qualité, de conformité réglementaire et de responsabilité sociétale, le secteur de l'audit est confronté à des enjeux majeurs d'adaptation et de structuration. Ce mémoire s'inscrit dans cette dynamique et, à travers une approche qualitative mêlant revue de littérature, entretiens semi-directifs et analyse documentaire, a exploré comment le contrôle interne, en particulier via la norme ISQM 1, peut constituer un levier de performance globale dans les cabinets d'audit.

Synthèse des apports empiriques et théoriques

Cette synthèse présente les principaux résultats de la recherche, issus du croisement entre les apports théoriques et les données empiriques. L'objectif du mémoire était d'analyser dans quelle mesure le contrôle interne, et en particulier la mise en œuvre de la norme ISQM 1, peut contribuer à améliorer la performance globale des cabinets d'audit. Les résultats obtenus montrent que le contrôle interne constitue bien plus qu'un simple outil de conformité : il devient un levier stratégique de gouvernance, de pilotage et de création de valeur durable.

Premièrement, il contribue à structurer les processus internes autour de la qualité, de la rigueur et de la transparence. En assurant la fiabilité de l'information, la maîtrise des risques et la formalisation des responsabilités, il renforce l'efficacité opérationnelle, limite les erreurs et permet une meilleure allocation des ressources. Ces éléments ont un impact direct sur la performance économique, mais aussi sur la stabilité organisationnelle.

Deuxièmement, le contrôle interne joue un rôle central dans la dynamique sociale du cabinet. Il soutient la montée en compétence des équipes, la clarté des rôles et la cohérence des pratiques. En ce sens, il participe à la fidélisation des talents et à la réduction du taux de rotation, des enjeux critiques dans un secteur fortement dépendant du capital humain. La norme ISQM 1, à travers ses exigences de formation, d'évaluation et de supervision continue, structure cette dimension sociale de manière formelle et proactive.

Troisièmement, même si la dimension environnementale reste marginalement intégrée dans la norme ISQM 1, elle émerge progressivement dans les pratiques, notamment au sein des grands cabinets. Le contrôle interne, en facilitant la documentation, la traçabilité et le suivi des engagements extra-financiers, peut progressivement intégrer les critères ESG et favoriser une performance durable plus cohérente avec les attentes sociétales actuelles.

Enfin, le contrôle interne contribue à renforcer la gouvernance, en diffusant une culture de la responsabilité, du suivi et de l'amélioration continue. Les cabinets qui intègrent l'ISQM 1 dans leurs pratiques quotidiennes développent une gouvernance plus structurée, mieux alignée avec les attentes des parties prenantes et avec les orientations de long terme. En ce sens, le contrôle interne favorise aussi la réputation du cabinet, en apportant des garanties aux clients sur la qualité, l'indépendance et la transparence de leurs missions.

Ainsi, le contrôle interne, lorsqu'il est bien intégré dans la stratégie du cabinet, améliore la performance globale à travers cinq dimensions : économique, sociale, environnementale, de gouvernance et stratégique. Son efficacité repose toutefois sur une mise en œuvre contextualisée, proportionnée aux ressources disponibles, et portée par une culture interne de qualité et d'engagement.

Implications managériales et théoriques

Les résultats obtenus apportent plusieurs contributions à la fois pratiques et académiques.

Sur le plan managérial, ils soulignent l'importance d'une mise en œuvre proportionnée et adaptée du contrôle interne, tenant compte des spécificités structurelles, des ressources disponibles et des attentes croissantes en matière de qualité et de conformité. La norme ISQM 1 s'impose comme un cadre structurant qui, bien appliqué, peut devenir un véritable levier de performance. Cela implique pour les gestionnaires une capacité à articuler rigueur normative et flexibilité opérationnelle, afin d'éviter une surcharge qui nuirait au bien-être des équipes ou à l'efficacité du système.

La réussite de cette mise en œuvre repose notamment sur l'implication du leadership, la clarté des responsabilités, la mobilisation des équipes et l'intégration d'outils numériques adaptés. À plus long terme, ces compétences deviennent stratégiques pour piloter une performance globale équilibrée, intégrant la gestion des risques, la qualité des missions et les enjeux de durabilité. La digitalisation, et notamment l'usage ciblé de l'intelligence artificielle, pourrait à l'avenir faciliter la compréhension de la norme, l'automatisation de certaines tâches de documentation, ou encore la simplification du suivi des objectifs et des timesheets, limitant ainsi les redondances administratives.

Sur le plan théorique, cette recherche conforte l'approche du contrôle interne comme un « package » de gouvernance (Malmi et Brown, 2008), combinant dispositifs formels, culture organisationnelle, indicateurs et pilotage stratégique. Elle met aussi en évidence que l'appropriation d'ISQM 1 varie fortement selon les contextes organisationnels, ce qui renforce la pertinence d'une lecture contingente. Enfin, l'étude invite à dépasser une vision purement économique de la performance, en intégrant davantage les dimensions sociale et environnementale, encore peu structurées dans les cabinets d'audit, mais appelées à se développer face aux exigences de responsabilité sociétale.

Limites de la recherche

Ce travail présente plusieurs limites, liées à la fois au cadre méthodologique adopté et aux contraintes propres à la réalisation académique. D'une part, le nombre restreint d'entretiens, bien qu'il ait permis d'atteindre une forme de saturation thématique, limite la possibilité de généraliser les résultats. L'échantillon est composé principalement de professionnels exerçant en Belgique, avec un seul répondant basé au Luxembourg. Tous les entretiens ont été menés avec des personnes occupant des fonctions à responsabilités élevées, ce qui permet d'obtenir une vision stratégique du sujet, mais limite la diversité des profils hiérarchiques représentés. De plus, bien que plusieurs tentatives de contact aient été faites auprès de cabinets de taille moyenne, seule une réponse a pu être obtenue dans les délais impartis. La participation de ce cabinet intermédiaire constitue un premier éclairage, mais reste insuffisante pour refléter pleinement cette catégorie.

D'autre part, la collecte de données qualitatives repose sur des perceptions subjectives. Celles-ci enrichissent l'analyse en apportant des points de vue nuancés et contextualisés, mais impliquent également une certaine variabilité dans l'analyse, notamment en ce qui concerne l'évaluation de l'impact du contrôle interne sur la performance globale.

Enfin, le respect du cadre académique imposé, notamment la limitation du nombre de mots, a restreint l'étendue de l'analyse. Il a fallu faire des choix thématiques, écartant certains axes pourtant pertinents, comme l'analyse de la norme *International Standard on Quality Management 2* (ISQM 2), relative à la nomination et à la performance des équipes, ou de la norme *International Standard on Auditing 220* (ISA 220), portant sur la gestion de la qualité au niveau de la mission d'audit. Une étude plus approfondie de la gouvernance environnementale a également dû être écartée.

Pistes pour des recherches futures

Plusieurs prolongements peuvent être envisagés. D'abord, une étude comparative entre plusieurs pays européens permettrait de mieux comprendre les effets de contextes institutionnels différents sur la mise en œuvre d'ISQM 1, notamment en matière de supervision, d'appropriation des normes et d'impact sur la gouvernance.

Ensuite, une analyse plus approfondie des outils de pilotage environnemental dans les cabinets d'audit permettrait d'enrichir la réflexion sur la performance durable. Cette dimension gagnerait à être explorée à travers des études de cas ou des indicateurs spécifiques intégrant la logique ESG.

Un axe de recherche complémentaire pourrait porter sur les effets concrets de la norme sur la performance à travers des analyses longitudinales combinant indicateurs qualitatifs et quantitatifs. Il serait également pertinent d'interroger d'autres parties prenantes telles que les clients des cabinets d'audit, les organismes de régulation ou les collaborateurs de niveau intermédiaire afin d'élargir la compréhension des effets du contrôle interne au-delà de la seule perception des dirigeants.

Ainsi, ce travail contribue à une meilleure compréhension des enjeux de qualité et de performance dans les cabinets d'audit, à la lumière de la norme ISQM 1 et des attentes croissantes en matière de gouvernance responsable. Il souligne la nécessité d'une approche équilibrée, contextualisée et orientée vers l'amélioration continue, afin que le contrôle interne puisse pleinement jouer son rôle dans une performance globale durable.

Annexes

Annexe 1 : Liste des mots clés utilisés pour la revue de la littérature

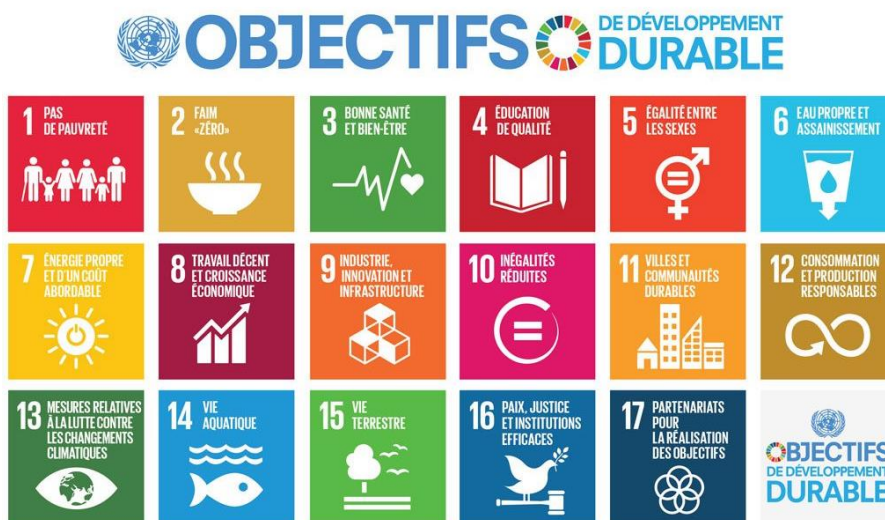
Mots-clés en français :

1. Contrôle interne
2. Performance globale
3. Audit interne
4. ISQM 1
5. Système de contrôle interne
6. Évaluation du contrôle interne
7. Amélioration de la performance
8. Gouvernance et contrôle
9. Impact du contrôle interne sur la productivité
10. Résistance au contrôle interne
11. Mesure de la performance dans les cabinets d'audit

Mots-clés en anglais :

1. Internal control
2. Global performance
3. Internal audit
4. ISQM 1 standard
5. Internal control system
6. Control evaluation
7. Performance improvement
8. Governance and internal control
9. Impact of internal control on productivity
10. Resistance to internal control
11. Measuring performance in audit firms

Annexe 2 : Les 17 Objectifs de Développement Durable (ONU, 2015)



Annexe 3 : Obligation de publication des rapports de transparence (règlement UE n° 537/2014, art. 13)

Conformément à l'article 13 du règlement (UE) n° 537/2014, les cabinets d'audit qui réalisent des missions auprès d'entités d'intérêt public (EIP) sont tenus de publier chaque année un rapport de transparence. C'est sur cette base que les rapports de BDO, Deloitte, EY, KPMG et PwC ont été sélectionnés pour cette étude.

RÈGLEMENT (UE) N° 537/2014 DU PARLEMENT EUROPÉEN ET DU CONSEIL
du 16 avril 2014
relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public et abrogeant la décision 2005/909/CE de la Commission
(Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE)

Article 13

Rapport de transparence

1. Le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit qui effectue le ou les contrôles légaux des comptes d'entités d'intérêt public publie un rapport de transparence au plus tard quatre mois après la fin de chaque exercice. Ce rapport de transparence est publié sur le site web du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit et peut y être consulté pendant au moins cinq ans à compter du jour de sa publication sur le site web. Si le contrôleur légal des comptes est employé par un cabinet d'audit, c'est au cabinet d'audit qu'incombent les obligations au titre du présent article.

Le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit est autorisé à mettre à jour les rapports annuels de transparence qu'il a publiés. Dans ce cas, il indique qu'il s'agit d'une version actualisée du rapport, et la première version du rapport reste disponible sur le site web.

Les contrôleurs légaux des comptes et les cabinets d'audit informent les autorités compétentes de la publication du rapport de transparence sur leur site internet ou, le cas échéant, de sa mise à jour.

2. Le rapport annuel de transparence contient au moins les éléments suivants:

a) une description de la structure juridique et de la structure du capital du cabinet d'audit;

b) lorsque le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit est membre d'un réseau:

i) une description de ce réseau et de son organisation juridique et structurelle;

ii) le nom de chaque contrôleur légal des comptes intervenant à titre individuel ou du cabinet d'audit qui est membre du réseau;

iii) les pays dans lesquels chaque contrôleur légal des comptes intervenant à titre individuel ou le cabinet d'audit qui est membre du réseau a le statut de contrôleur légal des comptes, ou les pays dans lesquels se situe son siège social, son administration centrale ou son siège d'exploitation principal;

iv) le chiffre d'affaires total réalisé par les contrôleurs légaux des comptes intervenant à titre individuel et les cabinets d'audit qui sont membres du réseau provenant du contrôle légal d'états financiers annuels et consolidés;

c) une description de la structure de gouvernance du cabinet d'audit;

d) une description du système interne de contrôle qualité du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit et une déclaration de l'organe d'administration ou de direction concernant l'efficacité de son fonctionnement;

e) la date du dernier examen d'assurance qualité visé à l'article 26;

f) la liste des entités d'intérêt public pour lesquelles le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit a effectué des contrôles légaux des comptes au cours de l'exercice précédent;

- g) une déclaration concernant les pratiques du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit en matière d'indépendance et confirmant qu'une vérification interne du respect de cette indépendance a été effectuée;
- h) une déclaration concernant la politique du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit en matière de formation continue des contrôleurs légaux des comptes visée à l'article 13 de la directive 2006/43/CE;
- i) des informations sur la base de rémunération des associés au sein des cabinets d'audit;
- j) une description de la politique du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit en matière de rotation des associés d'audit principaux, conformément à l'article 17, paragraphe 7;
- k) si ces informations ne sont pas communiquées dans ses états financiers au sens de l'article 4, paragraphe 2, de la directive 2013/34/UE, des informations sur le chiffre d'affaires total du contrôleur légal des comptes ou du cabinet d'audit, ventilé selon les catégories suivantes:
 - i) les revenus provenant du contrôle légal des états financiers annuels et consolidés d'entités d'intérêt public et d'entités membres d'un groupe d'entreprises dont l'entreprise mère est une entité d'intérêt public;
 - ii) les revenus provenant du contrôle légal des états financiers annuels et consolidés d'autres entités;
 - iii) les revenus provenant de services autres que d'audit autorisés fournis à des entités qui sont contrôlées par le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit; et
 - iv) les revenus provenant de services autres que d'audit fournis à d'autres entités.

Le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit peut, dans des circonstances exceptionnelles, décider de ne pas communiquer les informations requises au point f) du premier alinéa dans la mesure où cela est nécessaire pour parer à une menace imminente et grave pour la sécurité individuelle d'une personne. Le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit doit pouvoir démontrer l'existence de cette menace à l'autorité compétente.

3. Le rapport de transparence est signé par le contrôleur légal des comptes ou le cabinet d'audit.

Annexe 4 : Guide d'entretien

1. Informations générales sur le participant

Nom :

Prénom :

Poste :

1. Quel est votre rôle dans le contrôle interne de votre entreprise ?
2. Occupez-vous un autre poste dans l'entreprise en plus de votre rôle dans le contrôle interne ?

Formation (parcours professionnel et académique) :

2. Validation des concepts

Comment définiriez-vous le contrôle interne ?

Quels sont les principaux objectifs du contrôle interne dans votre entreprise ?

Quels sont, selon vous, les principales composantes d'un contrôle interne efficace ?

Quels sont, selon vous, les facteurs qui influencent la mise en place et l'efficacité du contrôle interne ?

Comment définiriez-vous la performance globale ?

Quels sont, selon vous, les meilleurs indicateurs pour mesurer la performance globale d'une entreprise d'audit ?

Quels outils utilisez-vous pour mesurer la performance globale de votre entreprise d'audit ? Pourquoi cet outil a-t-il été choisi ?

3. Contrôle interne dans l'entreprise

Votre entreprise dispose-t-elle d'un système de contrôle interne formalisé ? Si oui, depuis combien d'années est-il en place ?

Quelles composantes du contrôle interne sont les plus développées dans votre entreprise ? (Environnement de contrôle, Évaluation des risques, Activités de contrôle, Information et communication, Surveillance et amélioration continue)

À quelle fréquence le contrôle interne est-il évalué ?

Quels sont les principaux défis rencontrés lors de la mise en place du contrôle interne ?

Comment les collaborateurs sont-ils formés aux procédures de contrôle interne ?

Existe-t-il des résistances au sein de votre entreprise face au contrôle interne ? Si oui, comment sont-elles gérées ?

Pensez-vous que le contrôle interne est perçu comme un outil d'amélioration ou une contrainte ? Pourquoi ?

4. Normes ISQM 1

Comment définissez-vous l'ISQM 1 et en quoi cette norme est-elle essentielle pour assurer la qualité des audits ?

Selon vous, quels sont les principaux objectifs de l'ISQM 1 et comment influencent-ils la gestion de la qualité dans votre cabinet ?

Comment la norme ISQM 1 a-t-elle été intégrée dans votre cabinet ?

Quelles sont les principales étapes que votre cabinet a suivies pour mettre en place l'ISQM 1 ?

Quelles difficultés avez-vous rencontrées lors de la mise en œuvre de l'ISQM 1, et comment les avez-vous surmontées ?

Comment avez-vous formé votre équipe pour respecter cette norme ? Quelles ressources ont été mises en place pour ce faire ?

En quoi l'ISQM 1 a-t-elle modifié les pratiques de contrôle interne au sein de votre cabinet ?

Comment l'ISQM 1 influence-t-elle la manière dont vous gérez la qualité des travaux d'audit au sein de l'équipe ?

Quels outils avez-vous utilisés pour évaluer et assurer le contrôle de la qualité conformément à l'ISQM 1 ?

Avez-vous observé des changements dans la performance globale de votre cabinet depuis la mise en œuvre de l'ISQM 1 ?

En quoi la gestion de la qualité a-t-elle contribué à améliorer l'efficacité opérationnelle et les résultats d'audit ?

Quels sont les indicateurs clés que vous utilisez pour mesurer l'impact de la norme sur la performance globale de votre cabinet ?

Comment votre cabinet s'assure-t-il que les processus mis en place selon l'ISQM 1 sont continuellement améliorés ?

Quels mécanismes sont en place pour suivre et rectifier les écarts de qualité identifiés pendant ou après les missions d'audit ?

Pouvez-vous partager des exemples concrets où la mise en œuvre de l'ISQM 1 a permis d'améliorer ou de renforcer la qualité des services d'audit ?

Quels sont, selon vous, les principaux défis ou limites de l'ISQM 1 pour les cabinets d'audit, et comment peuvent-ils être atténués ?

Votre entreprise a-t-elle déjà fait l'objet d'un contrôle externe sur son système de contrôle interne ou sa gestion de la qualité ? Si oui, quelles en ont été les principales conclusions ?

5. Impact du contrôle interne sur la performance globale

Selon vous, le contrôle interne contribue-t-il à l'amélioration de la performance de votre entreprise ? Performance financière, Performance organisationnelle, Performance en matière de gestion des risques, Performance sociale, Performance environnementale.

Avez-vous constaté une amélioration de la qualité des audits grâce au contrôle interne ? Pouvez-vous donner un exemple ?

Le contrôle interne contribue-t-il à une meilleure gestion du temps et des ressources ?

A-t-il un impact sur votre propre productivité ? Si oui, pouvez-vous expliquer ?

Avez-vous constaté des améliorations dans la coordination entre les services de l'entreprise ? Si oui, comment cela se manifeste-t-il ?

Le contrôle interne favorise-t-il l'innovation et l'amélioration continue des pratiques d'audit dans votre société ? Pouvez-vous donner un exemple concret ?

Estimez-vous que votre système de contrôle interne est bien adapté aux besoins spécifiques de votre entreprise ? Pourquoi ou pourquoi pas ?

Vous sentez-vous suffisamment formé(e) aux pratiques et outils de contrôle interne ? Quels aspects de la formation trouvez-vous utiles ou insuffisants ?

Comment percevez-vous la culture du contrôle interne dans votre société ? Est-elle bien intégrée dans les pratiques quotidiennes ?

Pensez-vous que le contrôle interne est plus efficace dans les grandes entreprises ou dans les PME ?

6. Perspectives et recommandations

Que recommanderiez-vous pour améliorer l'efficacité du contrôle interne dans votre entreprise ?

Quels seraient vos conseils pour renforcer l'efficacité du contrôle interne dans les cabinets d'audit ?

Avez-vous quelque chose à ajouter sur l'impact du contrôle interne sur la performance globale d'une entreprise d'audit ?

Annexe 5 : Profil des personnes interrogées

Cabinet	Prénom-Nom	Poste actuel	Ancienneté dans le cabinet	Formation académique
	Répondant 1	Partner Audit et COO	25 ans	Hautes études commerciales de Liège-Finance
	Répondant 2	Partner Audit	13 ans	HEC Liège - Licenciés en sciences commerciales et financières
	Répondant 3	Associé administrateur	28 ans	HEC Liège - Licenciés en sciences commerciales et financières
	Répondant 4	Partner Audit	25 ans	UHasselt-applied economics
	Répondant 5	Partner Audit	7 ans	HEC Liège - Master in Financial analysis and Audit
	Répondant 6	Associé	23 ans	Solvay Brussels School of Economics and Management
	Répondant 7	Audit director	17 ans	HEC Liège-ingénieur commercial
	Répondant 8	Director KPMG	4 ans	Gent university
	Répondant 9	Réviseur d'Entreprise - associé	10 ans	Graduat en Comptabilité + Masters HEC
	Répondant 10	Réviseur d'Entreprise - Fondateur	25 ans	Unamur- Droit +UCLouvain - Licence de droit +Louvain school of management administration et gestion des affaires
	Répondant 11	Senior Auditor	4 ans	Hénallux - Baccalauréat comptabilité et finance +UNamur-Master en sciences de gestion

Bibliographie

- Alsmady, A. A. (2022). Quality of financial reporting, external audit, earnings power and companies performance: The case of Gulf Corporate Council Countries. *Research in Globalization*, 5, 100093. <https://doi.org/10.1016/j.resglo.2022.100093>
- AMF. (2007). *Le contrôle interne dans les sociétés cotées : Recommandations de l'Autorité des Marchés Financiers*. Paris : AMF.
- Amghar, M., & Gana, Y. (2021). L'informatisation du système d'information comptable et son impact sur le contrôle interne. *Revue du Contrôle, de la Comptabilité et de l'Audit*, 5(2), 179–198.
- Aras, G., Tezcan, N., & Kutlu Furtuna, O. (2018). Multidimensional comprehensive corporate sustainability performance evaluation model: Evidence from an emerging market banking sector. *Journal of Cleaner Production*, 185, 600–609. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2018.01.175>
- Autorité des services et marchés financiers. (s. d.). *Qu'est-ce que la FSMA ?* <https://www.fsma.be/fr/quest-ce-que-la-fsma>
- Avkiran, N. K., & Morita, H. (2010). Benchmarking firm performance from a multiple-stakeholder perspective with an application to Chinese banks. *Omega*, 38(6), 501–509 <https://doi.org/10.1016/j.omega.2009.12.007>
- Axylium Audit Liège SRL. (2024). *Comptes annuels 2023*. Banque Nationale de Belgique. <https://consult.cbso.nbb.be/consult-enterprise/0450271327>
- Baker Tilly Audit Comptabilité Conseil SRL. (2024). *Comptes annuels 2023*. Banque Nationale de Belgique. <https://consult.cbso.nbb.be/consult-enterprise/0468517819>
- Baret, P. (2006). L'évaluation contingente de la performance globale des entreprises : Une méthode pour fonder un management socialement responsable ? In F. Capron & F. Quairel (Eds.), *Responsabilité sociétale des entreprises* (Chap. 6, pp. 135–152). De Boeck <https://doi.org/10.3917/dbu.rose.2006.01.0135>
- Ben Lakhdar, M., & Fridhi, A. (2021). L'impact du contrôle interne sur la performance des entreprises. *Revue du Contrôle, de la Comptabilité et de l'Audit*, 5(3), 554–575.
- BDO Réviseurs d'Entreprises SRL. (2024). *Comptes annuels 2023*. Banque Nationale de Belgique. <https://consult.cbso.nbb.be/consult-enterprise/0431088289>
- BDO Réviseurs d'Entreprises SRL. (2025). *Rapport de transparence 2024*. https://www.bdo.be/getmedia/18f29964-fa8c-443b-8130-a8ab5ee2746c/2025_01_Transparantieverslag-FR.pdf
- Bieker, T. (2002). Managing corporate sustainability with the balanced scorecard: Developing a balanced scorecard for integrity management. *Oikos PhD Summer Academy*.
- Boumahdi, L., & Hamliri, A. (2022). La performance de l'entreprise à l'aune de la RSE et du développement durable : la mobilisation du concept de « performance globale ». *Revue D'Etudes En Management et Finance D'Organisation*.
- Bourguignon, A. (2000). Performance et contrôle de gestion. In *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit* (pp. 931–941). Ed. Economica.

- Brulhart, F., Guieu, G., & Maltese, L. (2010). Théorie des ressources. Débats théoriques et applicabilités. *Revue française de gestion*, 204(5), 83–86. <https://www.cairn.info/revue-francaise-de-gestion-2010-5-page-83.htm>
- Capron, M., & Quairel, F. (2006). Évaluer les stratégies de développement durable des entreprises : l'utopie mobilisatrice de la performance globale. *Revue de l'organisation Responsable*, 1(1), 5. <https://doi.org/10.3917/ror.001.0005>
- Cappelletti, L. (2005). La création de connaissances dans une recherche en audit et contrôle fondée sur l'expérience professionnelle. *26ÈME CONGRES DE L'AFC*.
- Cappelletti, L. (2006). *Contrôle interne et performance des entreprises: Analyse des systèmes de contrôle*. Economica.
- Chauvey, J.-N., & Naro, G. (2023). Contrôle interne et management des risques : de la compliance à la stratégie. *Comptabilité Contrôle Audit*, 29(3), 85-129. <https://doi.org/10.3917/cca.293.0085>
- Carroll, A. B. (1979). A Three-Dimensional Conceptual Model of Corporate Performance. *Academy of Management Review*, 4(4), 497–505. <https://doi.org/10.5465/amr.1979.4498296>
- Chegri, S., & Mounir, E. B. (2022). Les risques opérationnels et le contrôle interne au sein des entreprises : une revue de littérature. *Zenodo (CERN European Organization For Nuclear Research)*. <https://doi.org/10.5281/zenodo.6515013>
- Cheng, Q., Goh, B. W., & Kim, J.-B. (2018). Internal control and operational efficiency. *Contemporary Accounting Research*, 35(2), 1102–1139. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12409>
- COSO. (1992). *Internal Control – Integrated Framework*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- COSO. (2004). *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- COSO. (2013). *Internal Control – Integrated Framework*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- Crutzen, N., & Van Caillie, D. (April 2010). Le pilotage et la mesure de la performance globale de l'entreprise : Quelques pistes d'adaptation des outils existants. *Humanisme et Entreprise*, 297(2), 13-32. <https://orbi.uliege.be/handle/2268/10944>
- Deloitte Réviseurs d'Entreprises SRL. (2024). *Comptes annuels 2023*. Banque Nationale de Belgique. <https://consult.cbso.nbb.be/consult-enterprise/0429053863>
- Deloitte Réviseurs d'Entreprises SRL. (2024). *Rapport de transparence 2024*. <https://www.deloitte.com/be/en/services/audit-assurance/analysis/transparency-report.html>
- Union européenne. (2023). *Directive déléguée (UE) 2023/2775*. EUR-Lex. https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/ALL/?uri=OJ%3AL_202302775
- Union européenne. (2013). *Directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil*. EUR-Lex. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034>
- Dohou, A., & Berland, N. (2010). *Mesure de la performance globale des entreprises*. http://www.ecologie.gouv.fr/article.php3?id_article=3925
- Elkington, J. (1998). Accounting for the triple bottom line. *Measuring Business Excellence*, 2(3), 18–22. <https://doi.org/10.1108/eb025539>

- Elkington, J., & Rowlands, I. H. (1999). Cannibals with forks: the triple bottom line of 21st century business. *Alternatives Journal*, 25(4), 42–43. <https://www.proquest.com/scholarly-journals/cannibals-with-forkstriple-bottom-line-21st/docview/218750101/se2?accountid=14630>
- EY Réviseurs d'Entreprises SRL. (2024). *Comptes annuels 2023*. Banque Nationale de Belgique. <https://consult.cbso.nbb.be/consult-enterprise/0446334711>
- EY Réviseurs d'Entreprises SRL. (2024). *Rapport de transparence 2024*. <https://www.ey.com/content/dam/ey-unified-site/ey-com/en-be/about-us/transparency-report/documents/2024/ey-transparency-report-fr-2024.pdf>
- Freeman, R. E. (2010). *Strategic management : a stakeholder approach* [Book]. Cambridge University Press.
- Freeman, R. E., & Reed, D. L. (1983). Stockholders and Stakeholders: A New Perspective on Corporate Governance [Article]. *California Management Review*, 25(3), 88–106. <https://doi.org/10.2307/41165018>
- Gardes, C. (2023). La polyvalence dans le commerce et les services. Recomposition de la division du travail et subordination accrue. *La Revue de l'Ires*, 109(1), 35–60. <https://doi.org/10.3917/rkli.109.0035>
- Gibert, P. (1980). *Le contrôle de gestion dans les organisations publiques*. Les Editions d'organisation.
- Global Reporting Initiative (GRI). (2021). *A Short Introduction to the GRI Standards* [PDF file]. <https://www.globalreporting.org/media/wtaf14tw/a-short-introduction-to-the-gri-standards.pdf>
- Global Reporting Initiative (GRI). (2022). *GRI: 25 Years* [PDF file]. <https://www.globalreporting.org/media/b15hggfc/gri-25-years-history.pdf>
- Global Sustainability Standards Board. (2022). *Consolidated Set of the GRI Standards*.
- Guillot-Soulez, C. et Chastenet, É. (2021). Identité et image de marque employeur des Big Four : entre différences et indifférence. *@GRH*, 41(4), 45–79. <https://doi.org/10.3917/grh.041.0045>.
- Hockerts, K. (2001). Corporate sustainability management, towards controlling corporate ecological and social sustainability. *Proceedings of Greening of Industry Network Conference*, 21–24.
- Huang, P., Jiao, Y., & Li, S. (2022). Impact of internal control quality on the information content of social responsibility reports: A study based on text similarity—Evidence from China. *International Journal of Accounting Information Systems*, 45, 100558. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2022.100558>
- Imdieke, A. J., Li, C., & Zhou, S. (2022). Does the presence of an internal control audit affect firm operational efficiency? *Contemporary Accounting Research*, 40(2), 952–980. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12839>
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2020). *International Standard on Quality Management 1 (ISQM 1): Quality management for firms that perform audits or reviews of financial statements, or other assurance or related services engagements*. International Federation of Accountants.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The balanced scorecard--measures that drive performance [Article]. *Harvard Business Review*, 70(1), 71–79.

- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). Linking the Balanced Scorecard to Strategy [Article]. *California Management Review*, 39(1), 53–79. <https://doi.org/10.2307/41165876>
- Kaplan, R. S., Robert, N. P. D. K. S., Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). *The strategy-focused organization: How balanced scorecard companies thrive in the new business environment*. Harvard Business Press.
- Kaplan, R., & McMillan, D. (2021). Reimagining the balanced scorecard for the ESG era. *Harvard Business Review*, 3.
- Khaled, R., Ali, H., & Mohamed, E. K. A. (2021). The Sustainable Development Goals and corporate sustainability performance: Mapping, extent and determinants. *Journal of Cleaner Production*, 311, 127599. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2021.127599>
- Khalil, K., Abouzaid, A., & El Ghazali, A. (2022). *Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne : Approche par les risques et performance*. Paris : Dunod.
- Koeswayo, Y. M., Yuliansyah, Y., & Trireksani, T. (2024). The impact of corporate governance, internal control and corporate reputation on employee engagement: A moderating role of leadership style. *Cogent Business & Management*, 11(1), 2296698. <https://doi.org/10.1080/23311975.2023.2296698>
- KPMG Réviseurs d'Entreprises SRL. (2024). *Comptes annuels 2023*. Banque Nationale de Belgique. <https://consult.cbso.nbb.be/consult-entreprise/0419122548>
- KPMG Bedrijfsrevisoren – Réviseurs d'Entreprises BV/SRL. (2025). *Transparency report 2024: Driving trust through quality*. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/be/pdf/transparency-reports/Transparency-Report-2024-EN.pdf>
- Lejeune, C. (2014). *Manuel d'analyse qualitative. Analyser sans compter ni classer*. de Boeck .
- Lorino, P. (2003). *Méthodes et pratiques de la performance: le pilotage par les processus et les compétences*. Ed. d'organisation.
- Lozano, R., & Huisingh, D. (2011). Inter-linking issues and dimensions in sustainability reporting [Article]. *Journal of Cleaner Production*, 19(2), 99–107. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2010.01.004>
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287–300. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.09.003>
- Maurel, C., & Tensaout, M. (2014). Proposition d'un modèle de représentation et de mesure de la performance globale [Article]. *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 20(3), 73–99. <https://doi.org/10.3917/cca.203.0073>
- Monino, J.-L. et Sedkaoui, S. (2013). Les TIC un outil indispensable pour une démarche d'intelligence économique. *Marché et organisations*, 18(2), 173-188. <https://doi.org/10.3917/maorg.018.0173>.
- Moscarola, J. (2018). Chapitre 8. Les approches qualitatives classiques. In *Faire parler les données* (pp. 166 190). EMS Editions. <https://www.cairn.info/faire-parler-les-donnees--9782376871323-p-166.htm>
- Moulay Idrissi, M. (2021). Système d'information et contrôle interne. *Revue du Contrôle, de la Comptabilité et de l'Audit*, 5(2), 150–168.

- Murphy, G. B., Trailer, J. W., & Hill, R. C. (1996). Measuring performance in entrepreneurship research [Article]. *Journal of Business Research*, 36(1), 15–23. [https://doi.org/10.1016/0148-2963\(95\)00159-X](https://doi.org/10.1016/0148-2963(95)00159-X)
- Neisig, M. (2023). Measuring Companies Multicontextual Contribution to a Sustainable Development. In *Measuring Sustainability and CSR: From Reporting to Decision-Making* (pp. 9–19). Springer.
- Nimi, I. (2021). Le contrôle interne : un levier de performance organisationnelle. *Revue du Contrôle, de la Comptabilité et de l'Audit*, 5(3), 554–575. <https://www.revuecca.com/index.php/home/article/view/752>
- Organisation des Nations Unies. (2015). *Programme de développement durable à l'horizon 2030*. <https://sdgs.un.org/fr/2030agenda>
- Organisation des Nations Unies. *Objectifs de développement durable*. <https://www.un.org/sustainabledevelopment/fr/objectifs-de-developpement-durable>
- Outseki, J., & Obad, J. (2020). Les facteurs influençant la mise en place d'un système de contrôle interne : essai d'élaboration d'un modèle théorique. *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 4(4), 191–205. <https://www.revuecca.com/index.php/home/article/view/673>
- Parmenter, D. (2019). Background to the Winning KPI Methodology. In *Key Performance Indicators* (p. 40-60). John Wiley & Sons, Ltd. <https://doi.org/10.1002/9781119620785.ch3>
- Pigé, B. (2003). Les enjeux du marché de l'audit. *Revue française de gestion*, (6), 87-103.
- PwC Réviseurs d'Entreprises SRL. (2024). *Comptes annuels 2023*. Banque Nationale de Belgique. <https://consult.cbso.nbb.be/consult-enterprise/0429501944>
- PwC Réviseurs d'Entreprises SRL. (2024). *Rapport de transparence 2024*. <https://www.pwc.be/en/fy25/documents/rapport-de-transparence-2024-fr.pdf>
- Registre public. (s. d.). <https://www.ibr-ire.be/fr/registre-public/belgique/reviseurs-d-entreprises>
- Union européenne. (s. d.). *Règlement (UE) n° 537/2014 du Parlement européen et du Conseil du 16 avril 2014 sur les exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public*. EUR-Lex. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=celex%3A32014R0537>
- Remon & Co Réviseurs d'Entreprises SRL. (2024). *Comptes annuels 2023*. Banque Nationale de Belgique. <https://consult.cbso.nbb.be/consult-enterprise/0877204454>
- Renard, F. (2007). *Le contrôle interne et la gouvernance d'entreprise*. Editions d'organisation.
- Rewise SRL. (2024). *Comptes annuels 2023*. Banque Nationale de Belgique. <https://consult.cbso.nbb.be/consult-enterprise/0428161463>
- Reynaud, E. (2003, juin). *Développement durable et entreprise : Vers une relation symbiotique*. Communication présentée à la Journée AIMS – Atelier Développement Durable, ESSCA, Angers, France.
- Saint-Michel, S.-E.-. (2023). Théories du leadership. La Découverte. <https://shs.cairn.info/theories-du-leadership--9782348079429?lang=fr>.
- Sergio Andrés López Martínez, Bohanerges Ferney Córdoba Medina, & Hugo Andrés, R. C. (2024). Benchmarking: análisis comparativo casas juveniles. [Benchmarking Comparative Analysis of Youth Houses. Benchmarking Análise Comparativa de Casas Juvenis] *Inclusión & Desarrollo*, 11(2), 82-98. <https://doi.org/10.26620/uniminuto.inclusion.11.2.2024.82-98>

- Sirois, L.-P., Marmousez, S. et Simunic, D.-A.-. (2016). Proposition d'une nouvelle approche de la relation entre la taille de l'auditeur et la qualité de l'audit : l'importance de la technologie d'audit. *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 22(3), 111-144. <https://doi.org/10.3917/cca.223.0111>.
- Sogbossi Bocco, B. (2010). Perception de la notion de performance par les dirigeants de petites entreprises en Afrique [Article]. *La Revue Des Sciences de Gestion*, 241, 117-124. <https://doi.org/10.1051/larsg/2010004>
- Strauss, A. L., Soulet, M.-H., Corbin, J. M., Emery, S., & Soulet, M.-H. (2004). *Les fondements de la recherche qualitative: techniques et procédures de développement de la théorie enracinée*. Academic Press/Saint Paul.
- Supizet, J. (2002). Total Balanced Scorecard, un pilotage aux instruments. *L'informatique Professionnelle*, 209, 15–20.
- Thiéry, S., Lhuillery, S., & Tellechea, M. (2023). How can governance, human capital, and communication practices enhance internal audit quality? *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 52, 100566. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2023.100566>
- Treadway Commission. (1987). *Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting*. National Commission on Fraudulent Financial Reporting.
- Van Campenhoudt, L., Marquet, J., & Quivy, R. (2017). Manuel de recherche en sciences sociales. In *Psycho Sup: Vol. 5^e éd.* Dunod. <https://www.cairn.info/manuel-de-recherche-en-sciences-sociales--9782100765416.htm>

EXECUTIVE SUMMARY

This thesis investigates how internal control systems in audit firms contribute to enhancing overall organizational performance. While internal control has traditionally been associated with compliance and risk mitigation, recent developments position it as a strategic tool for performance improvement and sustainable value creation. The research focuses on the context of audit firms, where quality, reliability, and compliance are core expectations of stakeholders.

A comprehensive literature review explores the evolution of internal control, from its administrative roots to the integrated COSO framework, emphasizing five core components: control environment, risk assessment, control activities, information and communication, and monitoring. The study also examines contingency factors, both internal (technological developments, organizational structure) and external (regulatory pressure, investor expectations), that influence the effectiveness of internal control.

In this context, the ISQM 1 standard plays a central role. It establishes a mandatory quality management framework for all audit firms and requires them to implement a proactive, risk based approach. The thesis analyzes how its adoption transforms internal quality systems, imposes documentation and training requirements, and affects the day to day functioning of audit practices.

The performance concept is then explored through a multidimensional lens, incorporating financial, social, and environmental aspects. Tools such as the Balanced Scorecard (BSC), Sustainability Balanced Scorecard (SBSC), Triple Bottom Line (TBL), and Global Reporting Initiative (GRI) are reviewed as frameworks for assessing overall performance in a more holistic manner.

The empirical study adopts a qualitative approach based on interviews with professionals across audit firms of varying sizes. Findings reveal that internal control is not just a set of procedures but serves as a dynamic mechanism to support continuous improvement, reputation, and strategic alignment. The research concludes with practical recommendations to enhance both internal control practices and long term performance outcomes.

MOTS-CLÉS/KEYWORDS: Internal control, Audit firms, ISQM 1, Global performance, Risk-based approach, COSO framework, Performance measurement.

NOMBRE DE MOTS/WORD COUNT: 28,048

