

QUALITE DE L'AUDIT INTERNE AU SECTEUR PUBLIC : REVUE DE LA LITTERATURE

QUALITY OF INTERNAL AUDIT IN THE PUBLIC SECTOR : LITERATURE REVIEW

BELARAJ ASMAE

Doctorante, FSJES - Souissi

Université Mohammed V de Rabat

Laboratoire de Recherche en Management des Organisations, Droit des Affaires et

Développement Durable

asmae.belaraj@um5s.net.ma

OUKASSI MUSTAPHA

Enseignant chercheur, FSJES - Souissi

Université Mohammed V de Rabat

Laboratoire de Recherche en Management des Organisations, Droit des Affaires et

Développement Durable

m.oukassi@um5s.net.ma

Date de soumission : 16/07/2019

Date d'acceptation : 22/07/2019

Pour citer cet article :

BELARAJ. A & OUKASSI M. (2019) « QUALITE DE L'AUDIT INTERNE AU SECTEUR PUBLIC : REVUE DE LA LITTERATURE », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Numéro 9 : Juin 2019 / Volume 4 : numéro 1 » p : 672 - 697

Résumé

L'environnement des administrations publiques est en perpétuelle mutation sous l'effet de la mondialisation et de la libéralisation de l'économie. Ce contexte place l'administration publique face à des enjeux d'amélioration de la gouvernance par l'adoption de nouveaux modes de gestion publique. Dans ce contexte, l'audit interne se voit attribuer de plus en plus une place de choix parmi les techniques et les outils devant permettre une amélioration de la gestion des organisations publiques.

La présente contribution a pour objet de rappeler l'intérêt de l'audit interne pour le secteur public et donner un aperçu sur les déterminants de la qualité des pratiques d'audit interne dans le secteur public au Maroc. Cet article expose le contexte et le cadre normatif pour la pratique professionnelle de l'audit interne en matière d'assurance qualité, puis étudie les facteurs-clefs de succès favorisant la réussite d'une telle approche.

Mots clés : Audit interne ; qualité de l'audit ; secteur public ; nouveau management public.

Abstract

The environment of public administrations is constantly changing as a result of globalization and the liberalization of the economy. This context places the public administration facing issues of improving governance by adopting new public management methods. In this context, the internal audit is increasingly given a place among the techniques and tools that should allow an improvement in the management of public organizations.

The purpose of this contribution is to recall the interest of the internal audit for the public sector and to give an overview of the quality of internal audit functions in the public sector in Morocco. This article aims to outline the context and normative framework for the professional practice of internal audit in quality assurance, and examines the key success factors of such an approach.

Keywords : Internal audit ; audit quality ; public sector ; new public management.

Introduction :

Les transformations de l'environnement général des affaires au Maroc et au monde entier, développent les besoins d'adaptation des administrations publiques marocaines par le renforcement de leurs systèmes de gestion et plus particulièrement de l'audit interne. La rénovation du service public et l'orientation de l'administration vers l'adoption des meilleures pratiques de la bonne gouvernance, la réalisation des performances et la prestation de services de qualité aux usagers, nécessitent des changements profonds dans les structures de contrôle et dans la gestion administrative de ces organismes.

Suite aux récents scandales qui ont secoué la scène économique et financière telle que l'affaire Anderson-Enron, l'audit interne est devenu un outil incontournable au sein de la gouvernance. Ces scandales ont également soulevé de nombreuses questions en matière d'audit et plus particulièrement, la problématique de la « qualité de l'audit » qui constitue un champ de recherche de plus en plus privilégié au regard de ces multiples scandales (Humphrey et al., 1992).

Selon De Angelo (1981), la qualité de l'audit est appréhendée comme la capacité de l'auditeur à repérer des anomalies significatives dans le système de gestion d'une organisation et à en rendre compte aux décideurs. Ainsi, elle est fortement liée à la personnalité de l'auditeur ainsi qu'à sa compétence à pouvoir simultanément détecter des erreurs et de les dénoncer afin de proposer des recommandations.

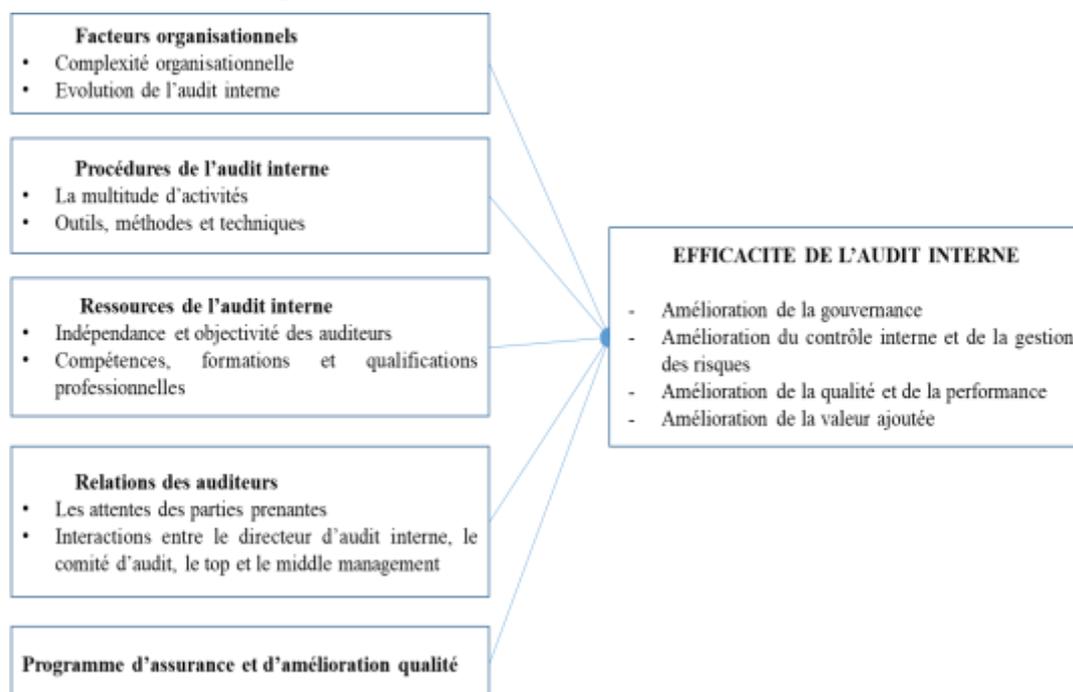
Plusieurs travaux qui se sont intéressés à la qualité de l'audit notamment ceux de De Angelo (1981), Nichols et Smith (1983) et Eichenseher et Shields (1989) ont retenu principalement deux critères permettant de la définir à savoir la compétence et l'indépendance. En Occident par exemple, des recherches se sont intéressées au contenu de la notion de compétence à l'instar de Bédard (1998) et Libby et Tan (1994). Il ressort de ces travaux que, la compétence est à la fois technique et éthique au sens de Sweeney (1995). D'autres chercheurs ont souligné l'importance des qualités relationnelles de l'auditeur (Richard et Reix, 2002 ; Richard, 2006). L'hypothèse centrale sous-jacente à ce travail de recherche et ayant le plus d'influence sur l'efficacité des structures d'Audit Interne se présente comme suit : « Le support de la direction générale, l'interaction avec le comité d'audit, l'indépendance organisationnelle, l'étendue et le périmètre d'audit, la compétence et l'expérience des auditeurs internes, ainsi que l'adoption d'un programme d'assurance qualité et d'amélioration continue, contribueraient à l'efficacité de l'audit interne dans le secteur public et à l'accroissement de sa valeur ajoutée ».

L'objectif de ce papier est de tenter d'apporter des éléments de réponse à la problématique suivante :

Dans quelle mesure peut-on accroître la qualité et l'efficacité d'une fonction l'audit interne (FAI) dans le secteur public ?

Le modèle conceptuel qui ressort de ce travail de recherche peut être schématisé ainsi :

Figure 1 : Les déterminants de l'efficacité de l'audit interne



Source : Elaboré par les auteurs

Au niveau de cette contribution, nous allons dédier une première partie à la présentation de notre ancrage théorique tout en rappelant l'émergence de l'audit interne dans le secteur public à la lumière du « new public management ». Le deuxième point sera consacré aux déterminants de l'efficacité des fonctions d'audit interne au secteur public en mettant en exergue les limites des indicateurs de mesures traditionnels de la qualité de l'audit interne, qui ont milité en faveur du développement d'une nouvelle typologie des indicateurs d'évaluation de la valeur ajoutée de l'audit interne, que nous allons aborder au niveau du troisième axe. Finalement, une dernière partie portera sur les exigences des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne en matière d'assurance qualité.

1. L'émergence de l'audit interne dans le secteur public

1.1. Le new public management : principes de base

Le New Public Management (NMP) est une doctrine managériale qui fait référence aux politiques gouvernementales des années 80 relatives à la réforme du secteur public afin de générer une plus grande efficacité (Steane, Dufour, et Gates 2015).

Ces réformes visent en premier lieu le changement de la forme organisationnelle et les modes de gestion des administrations, considérés comme obsolètes et dépassés. Cela ne signifie en aucun cas que le management est une nouveauté dans le secteur public, mais laisse entrevoir la dominance de fortes logiques de bureaucratie et de contrôles traditionnels. Rappelons au passage que le new public management fait référence aux sept éléments suivants énoncés par Hood¹ (1995) :

- Une décomposition du secteur public en unités stratégiques organisées par produit « manageable » ;
- Une introduction d'une compétition entre organisations publiques et entre organisations publiques et privées ;
- Une utilisation des techniques managériales issues du secteur privé ;
- Une utilisation plus rationnelle des ressources avec une recherche des alternatives de moyens de production à moindre coûts ;
- Un mouvement vers un contrôle des organisations publiques par des managers visibles exerçant un pouvoir discrétionnaire ;
- Un mouvement vers l'adoption de standards de performance plus explicites et mesurables ou plus contrôlables ;
- Une mise en avant de la mesure des résultats.

Dans le cadre de ce travail, nous nous intéressons au troisième et au cinquième élément. Ce dernier renvoie au courant du « managérialisme », selon lequel l'usage des formules rationnelles conduit les organisations à atteindre leurs objectifs en utilisant le plus efficacement possible leurs ressources. Ainsi, la gestion de l'action publique appelle aujourd'hui une logique de rationalisation, qui fait que les administrations publiques doivent être gérées de la même logique que celles des entreprises privées (Thompson et al. 1995)², en se basant sur le principe de la reddition des comptes (Brunet et Aubry 2016). Par ailleurs, l'action publique est amenée à être gérée selon les principes de la transparence, de l'efficacité et de l'efficience. Dès lors, il en découle l'instauration des systèmes de mesure et d'évaluation de la performance inspirés des modèles de l'agence et/ou de la délégation dans le secteur privé. Cela repose, selon Hood (1995), sur deux constats :

- L'obligation de rendre compte, suite à un affaiblissement de la confiance, entraîne un accroissement du contrôle ;
- L'assertion des acteurs que la manière par laquelle sont gérées les organisations privées est l'unique et la meilleure.

¹ HOOD C. (1995). « The New Public Management in the 1980s: Variations on a Theme ». *Accounting, Organizations and Society* 2- 3 (20) : 93- 109.

² THOMPSON, P. and O'CONNELL DAVIDSON, J. (1995), « The continuity of discontinuity », *Personnel Review*, Vol. 24 No. 4, pp. 7-33.

1.2. La théorie de l'explosion de l'audit interne dans le secteur public

Par la théorie de l'explosion de l'audit, Power (1999) entend l'expansion des activités d'audit au-delà de son acception traditionnelle relative à l'audit financier comptable légal. Dans le secteur public (Power 2005), elle se réfère à la croissance des pratiques de vérification, de contrôle et de suivi au sein des organisations du secteur public afin de mieux comprendre comment ces changements ont été introduits dans les organisations publiques, de s'interroger sur leurs effets inattendus et involontaires et de souligner les risques d'une illusion de contrôle (Tremblay et Malsch 2012).

In fine, l'objet de cette théorie est la mise en évidence des origines de cette explosion de l'impératif de contrôle sous l'égide des thèses du « New Public Management ». À ce niveau, l'administration publique a développé une culture de l'évaluation de la performance à l'instar des organisations du secteur privé.

Par ailleurs, l'émergence et l'adoption de l'audit dans le secteur public marocain se sont construites à partir des actions et théories centrées autour de notions de contrôle, d'audit, efficacité, efficience et pertinence ainsi que la réforme et la modernisation (Harakat, 1992). Malgré cela, cette assertion avancée par (Power 1999, 2005) est loin d'être une duplication contextuelle telle qu'elle a été analysée dans le contexte de la GB ou des USA, où fut observée une explosion de la société de l'audit. Celle-ci étant marquée par un marché de grandes multinationales dont l'activité principale est l'audit et le conseil. C'est ainsi la vague d'explosion s'est renversée vers le secteur public qui se voit nécessiter d'intégrer les meilleures techniques du secteur privé dans le cadre du NPM.

Dans le contexte marocain, le secteur public n'est tellement fort pour qu'il ait une reproduction d'un contexte similaire. Dès lors, cette explosion de l'audit dans le secteur public peut être expliquée à la base par l'influence des organismes internationaux d'abord, ensuite la prise de conscience des pouvoirs publics de la nécessité de cette fonction, qui commence à s'imposer dans les textes juridiques et réglementaires.

1.3. L'adoption des pratiques de l'audit interne dans le secteur public marocain

Les pratiques de contrôle et d'audit au niveau du secteur public marocain se sont développées et se sont enrichies constamment sous l'effet combiné de la doctrine et de la pratique (Harakat 1992). Par ailleurs, d'autres facteurs ont contribué à l'émergence de l'audit interne dans le secteur public marocain et au perfectionnement des techniques et des principes de contrôle et d'audit (HILMI, Y. (2013)). On peut mentionner à cet égard des facteurs d'ordre institutionnel, managérial et réglementaire.

1.3.1. Les facteurs institutionnels

Suite aux crises économiques et financières marquées par l'endettement et l'aggravation des tensions sociales dans les pays sous-développés, les institutions internationales (ONU, INTOSAI, BM, FMI), ont pris conscience, dans le cadre de leurs interventions, de la nécessité des fonctions de l'audit et du contrôle, sous l'égide de la gouvernance (Harakat 1992). À cet effet, ces institutions ne cessent de recommander aux administrations publiques d'avoir en leur sein des entités chargées de l'audit et du contrôle.

À cela il faut ajouter que le Maroc, a procédé depuis son indépendance à des aménagements institutionnels et organisationnels du contrôle et d'audit. Dans ce sens, il a été créé en 1960 l'institution de la commission nationale des comptes qui allait devenir en 1979 la Cour des Comptes, qui est à l'origine de nombreux changements organisationnels au niveau de l'administration publique marocaine à travers ses recommandations (Azzarradi et Fikri 2017). En parallèle, le Maroc est membre adhérent à un ensemble des organisations internationales et régionales de l'audit et contrôle, en l'occurrence l'INTOSAI, l'AFROSAI et l'ARABOSAI.

1.3.2. Les facteurs managériaux

Sur le plan managérial, l'adoption des principes issus de la bonne gouvernance et du NPM nécessite la mise en place d'un système de contrôle et d'audit interne. Primo, la performance et l'efficacité, dont sont redevables les responsables des administrations publiques, sont tributaires d'un système d'audit interne efficace (Renard 2013). Deuxio, l'introduction de l'approche par les résultats et sa réussite dans les administrations publiques restent dépendantes de l'efficacité et la pertinence du système d'audit interne (Tremblay et Malsch 2012), lequel est garant de la qualité de l'information et de la responsabilisation des décideurs. Tercio, le processus de la régionalisation avancée dans lequel s'est engagé pleinement le Maroc, nécessite un transfert de pouvoir du niveau central vers le niveau déconcentré et territorial en vue d'atteindre un niveau élevé d'autonomie sur le plan financier et administratif (Boutchich et Gallouj 2014). Ce processus de transfert de pouvoir nécessite des actions de contrôle et d'audit dans l'objectif d'avoir une assurance pour les pouvoirs centraux de la bonne gestion des décideurs territoriaux.

1.3.3. Les facteurs réglementaires

Le discours royal du 29 juillet 2017 a dressé un jugement sévère de l'administration marocaine en l'a qualifiant, sur un ton dur, de faible et irresponsable. Par ailleurs, il a mis l'accent sur la nécessité d'une application stricte des dispositions de l'alinéa 2 de l'Article

premier de la Constitution, qui établit une corrélation entre responsabilité et reddition des comptes. Par ailleurs, la reddition des comptes est un principe qui trouve son prolongement dans le paradigme du « new public management », qui est devenu aujourd'hui le socle des principes de gestion moderne de l'administration publique. C'est un principe qui oblige chaque responsable de rendre ses comptes aux ayants droits. Dans ce sens, vu sa compatibilité avec la reddition des comptes et son efficacité dans le secteur privé, l'audit interne s'avère plus que jamais indispensable pour les organisations publiques marocaines.

En vertu des dispositions de la constitution, notamment ses articles 42, 50, 85 et 132, les finances publiques marocaines ont subi des réformes profondes incarnées dans la loi organique n°130-13 relative à la loi de finances. Cette loi organique, considérée comme la constitution financière du pays, est l'une des réformes phares engagées, qui vise la refonte du contrôle de la dépense publique et la mise en place de l'audit de performance³ en vue de la certification des comptes publics pour une meilleure qualité comptable⁴.

Sur le plan réglementaire, l'existence d'entités d'audit et de contrôle, dans les structures organisationnelles des départements ministériels, est devenue indispensable depuis l'entrée en vigueur du décret n° 2-05-1369 du 29 Chaoual 1426 (2 décembre 2005) fixant les règles d'organisation des départements ministériels et de la déconcentration administrative, et ce, en vertu de l'article 6 dudit décret qui stipule que les décrets portant sur l'organisation et attributions des départements ministériels devront comporter obligatoirement les structures administratives chargées des missions d'audit et de contrôle de gestion.

Egalement, l'amélioration de la gouvernance des structures publiques marocaines figure comme principal objectif de la loi 69 - 00 relative au contrôle financier de l'Etat sur les établissements publics et autres organismes. L'éligibilité à un type de contrôle (préalable, d'accompagnement et conventionnel) dépend des instruments de gestion développés par l'administration publique.

2. L'efficacité des fonctions d'audit interne au secteur public

Evaluer l'efficacité nécessite la connaissance des objectifs fixés qui sont généralement liés à l'assurance d'une « valeur ajoutée » aux organisations. Dans sa clarification de la manière d'interpréter la norme de fonctionnement 2000 « Gestion de l'activité d'audit interne », l'IIA fournit l'explication suivante de la valeur ajoutée : « L'activité d'audit interne ajoute de la

³ L'article 66 de la LOF N°130-13 stipule que le projet de loi de règlement de la loi de finances est accompagné du rapport d'audit de performance. Ainsi, l'ensemble des départements ministériels et institutions font l'objet d'un audit de performance une fois tous les trois ans. C'est une évaluation indépendante et objective de la pertinence des objectifs, de la fiabilité du système de mesure à travers notamment les indicateurs de performance, et de l'analyse des résultats d'une organisation en termes d'efficacité et d'efficience, de l'appréciation des dispositifs de contrôle interne, etc.

⁴ <http://lof.finances.gov.ma/fr/actualites/pourquoi-une-reforme-de-la-loi-organique-relative-la-loi-de-finances-lof> (Consulté le 03/04/2019 à 13:40).

valeur à l'organisation lorsqu'elle fournit une assurance objective et pertinente et contribue à l'efficacité et à l'efficience des processus de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle ».

En plus de se conformer aux normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, les mesures de fonctionnement des activités d'audit peuvent inclure :

- Niveau de contribution à l'amélioration des processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance ;
- Atteinte des buts et objectifs clés ;
- Évaluation des progrès par rapport au plan d'activités d'audit ;
- Amélioration de la productivité du personnel ;
- Augmentation de l'efficacité du processus d'audit ;
- Augmentation du nombre de plans d'action pour l'amélioration des processus ;
- Adéquation de la planification et de la supervision de l'engagement ;
- Efficacité pour répondre aux besoins des parties prenantes ;
- Résultats des évaluations d'assurance qualité et des programmes d'amélioration de la qualité de l'activité d'audit interne ;
- Efficacité dans la conduite des audits.

En outre, les Fonctions d'Audit Interne (FAI) doivent par définition se conformer à certaines exigences de qualité conformément au Cadre de Référence International de Pratiques Professionnelles (CRIPP)⁵ de l'IIA :

- ✓ Indépendance et objectivité (norme 1100 de l'IIA) ;
- ✓ Compétence et conscience professionnels appropriés (norme 1200 de l'IIA) ;
- ✓ Programme d'assurance qualité et d'amélioration (norme 1300 de l'IIA).

Depuis le 1^{er} juillet 2015, les principes fondamentaux de l'IIA pour les FAI s'appliquent.

Selon ces principes l'audit interne doit :

- Faire preuve d'intégrité ;
- Faire preuve de compétence et de diligence professionnelle ;
- Être objectif et libre de toute influence induite (indépendante) ;
- S'aligner sur les stratégies, les objectifs et les risques de l'organisation ;
- Être bien positionné et disposer de ressources adéquates ;
- Démontrer la qualité et l'amélioration continue ;
- Communiquer efficacement ;
- Fournir une assurance basée sur le risque ;
- Être perspicace, proactif et axé sur l'avenir ;
- Favoriser l'amélioration organisationnelle.

⁵ Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, l'IIA –Edition 2017-

Pour répondre à la question : « Quand une FAI peut être considérée comme efficace ? » (J. Bendermacher 2016)⁶ affirme ne pas pouvoir donner une réponse définitive à cette question, car elle dépend de nombreux facteurs tels que : le secteur d'activité, les termes de la charte d'audit et le cadre de collaboration avec le comité de direction, le conseil d'administration et l'audit externe. Cette position de la part du Président de l'IIA Pays-Bas démontre la difficulté d'avoir une solution clé en main à la question de l'efficacité des fonctions d'audit interne.

2.1. La qualité de l'audit interne au secteur public : définition et indicateurs de mesures traditionnels

La notion de la qualité de l'audit, recense de nombreuses définitions qui renvoient généralement à deux principales dimensions, à savoir compétence et indépendance.

L'article pionnier de De Angelo (1981) décrit la qualité d'audit comme : « l'appréciation par le marché de la probabilité qu'un auditeur va conjointement détecter une anomalie ou irrégularité significative dans les comptes de l'entité auditée et la mentionner et publier dans son rapport ». Cette définition renvoie simultanément à la dimension de la compétence correspondant à la détection d'une anomalie par l'auditeur et celle de son indépendance lui en conférant la révélation.

2.1.1. La compétence de l'auditeur interne : une garantie de la capacité de détection des anomalies

D'après Flint (1988), les auditeurs internes doivent posséder des connaissances, des formations, expériences et des qualifications suffisantes qui contribuent conjointement à détecter les irrégularités. L'expérience des auditeurs internes signifie que les auditeurs savent plus sur les anomalies, leurs causes et les moyens à mettre en œuvre pour y remédier, qu'ils disposent des connaissances plus spécifiques à leur sujet (Ait mouzoun & Elmezouari, 2018)⁷. Moyes (2007) montre que les auditeurs hautement expérimentés sont plus performants que leurs homologues avec moins d'expérience parce qu'ils ont la capacité de traiter l'information, de faire des comparaisons concluantes avec les solutions alternatives pour auditer les résultats et initier des actions d'amélioration (Chung & Monroe, 2000).

La définition des ingrédients de la compétence de l'auditeur a fait l'objet de nombreuses études (Bédard, 1989 ; Libby et Tan ; 1994, Herrbach, 2000 ; Noel et Krohmer, 2010 ; Sweeney, 2011). Selon Herrbach (2001) qui appréhende la compétence à travers la notion de rôle dans sa dimension technique qui se manifeste dans la réalisation du travail d'audit et de

⁶ Measuring the Effectiveness of the Internal Audit Function-Practical tools for internal auditors IIA -2016-

⁷ AIT MOUZOUN M. & ELMEZOUARI S. (2018). « L'efficacité des fonctions d'audit interne : Cas des Etablissements et Entreprises Publics au Maroc », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Numéro 5 : Juin 2018 » p : 9.

contrôle, et dans sa dimension sociale qui recouvre à la fois le maintien de l'apparence de professionnalisme et la responsabilité de gestion du terrain.

D'autres études plus récentes ont souligné l'importance non seulement des qualités relationnelles de l'auditeur (Richard et Reix, 2002 ; Richard, 2006) mais aussi de sa sensibilité éthique (Prat dit Hauret, 2003 a et b, 2007 ; Noel et Krohmer, 2010 ; Sweeney et Pierce, 2011). Les compétences ou les raisonnements éthiques des acteurs, tel que stipulés par Rest (1979), peuvent être mesurés à partir d'une approche purement cognitive qui se réfère aux aptitudes intellectuelles de l'auditeur indispensables à son travail d'analyse et l'émission d'une opinion objective tout en se conformant aux normes déontologiques de la profession.

2.1.2. L'indépendance de l'auditeur interne : une garantie de la révélation des irrégularités

L'indépendance est une composante importante de la qualité de l'audit. Selon les termes de Manita et Chemangui (2007, p. 4), « l'indépendance garantit que les conclusions formulées par les auditeurs ne sont pas entachées de subjectivité, de manipulations ou d'omissions volontaires suite à des connivences avec l'une des parties contractantes au sein de l'organisation ».

Au sens de Mautz et Sharaf (1961), l'indépendance suit trois niveaux déclinés comme suit :

- ✓ **Indépendance dans la programmation des travaux d'audit** (programming independence) requérant pour l'auditeur la décision unilatérale du programme d'audit à mettre en place ;
- ✓ **Indépendance d'investigation** (investigative independence) qui exige une liberté de collecte et d'évaluation des données jugées significatives par l'auditeur sans aucune interférence ou manipulation par d'agents externes ;
- ✓ **Indépendance dans le reporting** (reporting independence) stipulant une liberté dans la communication des résultats de travaux menés par l'auditeur et de son opinion.

2.2. Limites des indicateurs de mesure de la qualité de l'audit classiques

La définition de la qualité de l'audit avancée par De Angelo (1981) est fréquemment utilisée dans la littérature. Elle considère la compétence et l'indépendance de l'auditeur comme les deux qualités essentielles à l'assurance d'un audit de bonne qualité. Cette définition, qui réduit la qualité de la certification à ces deux composantes, admet des limites atténuant sa crédibilité.

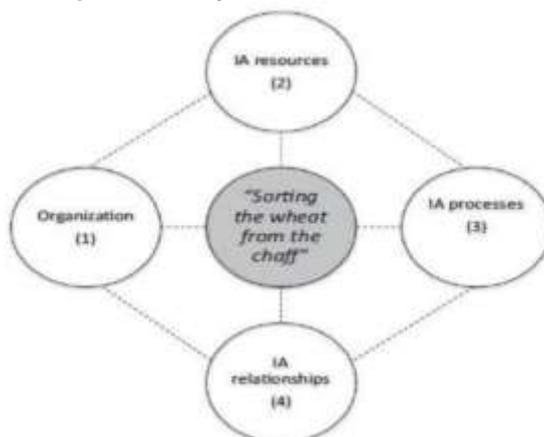
Sans contester les deux composantes de la qualité d'audit, la définition De Angelo (1981) semble insuffisante, voire inadaptée pour appréhender la qualité de l'audit. Les scandales

financiers du début du nouveau millénaire et la crise financière de 2008 ont mis en lumière la défaillance des indicateurs de mesure traditionnels, plus particulièrement l'indépendance de l'auditeur. A la suite de l'implication du cabinet d'audit Arthur Andersen dans l'affaire d'Enron, l'éthique est revenue au cœur des débats (Chaplais et al. 2016).

3. Evaluation de la valeur ajoutée de l'audit interne : Aperçu sur une nouvelle typologie des indicateurs de mesure de la qualité de l'audit

L'audit interne et son efficacité ont déjà été abordés par plusieurs auteurs comme Lenz, Sarens et De Beelde, qui nuancent la réponse quant à l'efficacité selon différents paramètres selon des approches différentes et avec des réflexions diverses. L'étude de Lenz, Sarens et D'Silva (2014) réalisée en Allemagne, a analysé l'audit interne autour de quatre dimensions interconnectées qui sont les facteurs organisationnels, les procédures, les ressources et les facteurs relationnels.

Figure 2 : Building blocks of IAF characteristics⁸



Source : Lenz, Sarens & D'Silva, 2014.

Selon l'institut des auditeurs internes (2009), la valeur ajoutée consiste à saisir les opportunités afin d'atteindre les buts organisationnels fixés tout en minimisant l'ensemble des risques. Elle permet de formuler des recommandations au top management et au comité d'audit pour leur permettre d'élaborer des processus efficaces et efficaces (Lenz & Sarens, 2012). Les quatre conducteurs de valeur précités tiennent compte :

- du contexte organisationnel et de l'évolution de l'audit interne ;
- des différentes activités réalisées par l'auditeur ainsi que de ses techniques et outils ;
- des compétences et des qualités nécessaires pour être un bon auditeur ;
- et des interactions et attentes différentes de chaque partie prenante.

⁸ Lenz, R., Sarens, G. and D'Silva, K. (2014), Probing the Discriminatory Power of Characteristics of Internal Audit Functions: Sorting the Wheat from the Chaff, International Journal of Auditing, Vol. 18 No. 2, p : 30.

3.1. Facteurs organisationnels

3.1.1. Complexité organisationnelle

Selon Cohen et Sayag (2010), les caractéristiques organisationnelles ont un impact sur l'efficacité de l'audit interne. En effet, la taille de l'organisation, le secteur, le contexte organisationnel ainsi que les contraintes légales sont des éléments importants qui peuvent affecter l'efficacité de l'audit et sa valeur ajoutée (Sarens & Abdolmohammadi, 2011).

Ensuite, les études de Leung, Cooper et Robertson (2004) et de Cohen et Sayag (2010) ont prouvé que la culture de l'organisation et le support du top management sont aussi des facteurs prépondérants à l'efficacité de l'audit interne. En effet, dans la plupart des cas, les activités des auditeurs sont souvent mal comprises et parfois perçues par les managers comme une menace (Roussy, 2015). Comme Chambers (1992) l'avait déjà précisé, afin que l'audit puisse ajouter de la valeur à l'organisation, il est essentiel que celui-ci fasse partie intégrante du business pour pouvoir s'aligner sur les objectifs organisationnels (Roth, 2000). C'est pourquoi Sarens et Abdolmohammadi (2011) ont démontré que les atouts d'un auditeur sont la compréhension de la politique et de la culture de l'organisation. Il faut donc selon Sarens et Lamboglia (2014), créer une capacité adaptative au sein de la fonction d'audit de manière à anticiper et s'adapter aux nouveaux problèmes.

3.1.2. Evolution de l'audit interne

Depuis 2009, le rôle de l'audit interne a évolué en intégrant la notion du risque. Il a vu le champ de ses activités s'étendre, lui donnant l'opportunité de démontrer sa réelle valeur ajoutée (Sarens & De Beelde, 2006b). L'étude de Fazli Aghghaleh et al. (2014) confirme que l'audit a maintenant un rôle significatif dans les organisations. Anciennement relégué à une simple fonction d'assurance et de conformité, l'audit est devenu un réel service de conseil à travers le contrôle, l'évaluation et la gestion de risques, qui ajoute de la valeur à l'organisation (Bou-Raad, 2000). Vu la complexité interactive, l'audit se doit de s'adapter au changement environnemental pour contribuer à identifier les risques futurs et à être performant et efficace, tout en tenant compte des multiples objectifs organisationnels (Coetzee & Lubbe, 2014).

Bien que cette évolution soit positive, Lenz et Sarens (2012) stipulent que celle-ci pourrait générer des conflits vu l'ambiguïté de toutes ces nouvelles tâches, ce qui pourrait diluer ainsi la valeur ajoutée de l'audit. Fazli Aghghaleh et al. (2014) prétendent quant à eux que la clarté du rôle des auditeurs est, dès lors, primordiale pour assurer leur efficacité. C'est pourquoi l'un des challenges serait d'avoir une charte d'audit interne qui spécifierait leurs missions avec l'aide du management et qui serait ensuite approuvée par le comité d'audit (Lenz et al., 2014).

3.2. Procédures de l'audit interne

3.2.1. La multitude d'activités

L'étude de Lenz et Sarens (2012) pose quelques questions sur la valeur ajoutée de l'audit interne eu égard à l'écart entre le rôle effectif qu'il devrait jouer et ce qu'il reflète réellement en terme de gestion de risque et de gouvernance. Il est à rappeler qu'une structure d'audit interne est amenée à établir un plan d'audit basé sur les risques (Roth, 2000) afin de prioriser les différentes missions à entretenir (Spira & Page, 2003). Ce plan, afin qu'il soit efficace, doit être étudié en collaboration avec le management, le conseil d'administration et doit ensuite être approuvé par le comité d'audit dans le but de se focaliser sur les priorités organisationnelles (Lenz et al., 2014; Sawyer, 2003). C'est pourquoi le support du management a donc un rôle critique (Cohen & Sayag, 2010). L'étude de Coetzee et Lubbe (2014) démontre aussi que ce plan d'audit interne basé sur les risques, garantit des audits performants. Néanmoins, avec la complexité interactive d'aujourd'hui, l'auditeur ne devra plus se conformer à ce plan mais aller au-delà afin de remplir au mieux son rôle de conseiller et d'apporter ainsi suffisamment de valeur (PwC, 2015).

La multitude des activités de l'auditeur interne résulte de la diversité des parties prenantes auxquelles l'audit interne se doit de répondre. Le management désire que l'audit interne améliore l'efficacité et l'efficacite des opérations de l'organisation alors que le comité d'audit souhaite l'évaluation globale du système du contrôle interne (Anderson, 2003). Répondre à toutes ces attentes élargit donc la palette des rôles de l'auditeur interne et l'oblige à adopter une approche multitâche, ce qui engendre une certaine dualité pour les missions auxquelles les auditeurs internes doivent faire face et confère une certaine ambiguïté à leurs tâches (Hoos, Kochetova-Kozloski & d'Arcy, 2015). C'est pourquoi Lenz et Sarens (2012) recommandent de se « refocaliser » sur le service d'assurance de la gouvernance, de la gestion de risque et de contrôle, qui apporte de la valeur et réduira dès lors le rôle de conseiller. Cette recommandation rejoint également celle de Coetzee et Lubbe (2014) qui avait indiqué qu'au mieux la fonction d'audit interne se focalisait sur son rôle d'assurance, au plus elle était efficace.

3.2.2. Outils, méthodes et techniques

Pour que l'audit interne soit efficace, il doit se conformer aux standards professionnels de l'Institut des Auditeurs Internes (Ridley & D'Silva, 1997), qui fournit aux auditeurs internes un ensemble de guides reprenant une description des programmes et des techniques d'assurance à adopter (Lenz et al., 2014). Ces standards constituent un cadre visant à

améliorer les processus, à fournir des activités à valeur ajoutée et à donner ainsi une certaine crédibilité aux travaux des auditeurs internes (IIA, 2013).

L'application par exemple de la méthodologie de la gestion du risque pour supporter le planning d'audit interne (Roth, 2000), est une preuve d'efficacité (Lenz & Hahn, 2015). Néanmoins, l'utilisation de ces standards est importante mais n'est pas, selon les auditeurs interne, un facteur significatif de la valeur ajoutée de la fonction d'audit interne. Pforsich, Peterson K. et Just (2006) ont identifié certaines clés de succès pour rendre la fonction d'audit interne plus efficace. D'ailleurs, l'amélioration de toutes les phases du cycle d'audit (planning, test, contrôle, rapports et recommandations) et de la qualité des tests de contrôle sont aussi des facteurs clés qui permettent de réduire les défaillances du contrôle interne. Les phases de tests et de contrôles réalisées par les auditeurs internes sont appréciées en fonction de la fréquence de ces tests, de leurs types, de la mise à l'essai de l'efficacité opérationnelle ainsi qu'en fonction du choix des méthodes (Mazza & Azzali, 2015).

Vu l'étendue des activités demandées aux auditeurs interne, les techniques et les outils de l'audit interne ont dû s'adapter et évoluer pour faire face à la multitude de missions et répondre aux attentes des différentes parties prenantes (Burnaby et al., 2007). En termes d'outils, nous pouvons citer le planning basé sur les risques, la communication électronique, les revues analytiques, l'échantillonnage statistique et les méthodes assistées par ordinateur (Lenz et al., 2014). Ces outils sont un réel avantage, ils facilitent le rendement et la productivité des auditeurs interne (Mohamed et al., 2012).

3.3. Ressources de l'audit interne

3.3.1. Indépendance et objectivité des auditeurs

Chaque auditeur est tenu de se conformer au code d'éthique comme défini par l'Institut des Auditeurs Internes, qui requiert l'intégrité, l'objectivité, l'indépendance, la confidentialité et certaines compétences spécifiques pour plus d'efficacité (IIA, 2013). Selon Mazza & Azzali (2015), ces critères sont primordiaux pour pouvoir réduire les défaillances du contrôle interne. L'adhérence à ce code d'éthique est essentielle et est considérée comme l'une des variables clés de la valeur ajoutée de la fonction d'audit interne.

Ces auteurs ont démontré aussi que, selon la perception des auditeurs internes, l'indépendance et l'objectivité, reprises dans le code d'éthique, sont des variables indispensables donnant une certaine crédibilité à leur statut et à leurs travaux. En effet, cette fonction d'audit interne est amenée à contribuer au système de gouvernance en fournissant une assurance et des conseils

tout en gardant une indépendance vis-à-vis du top management (Cohen et al., 2004). Ce regard sur ce dernier rassure le conseil d'administration et le comité d'audit.

Néanmoins, l'indépendance et l'objectivité semblent être au cœur des préoccupations de plusieurs auteurs (Mutchler et al, 2001). En effet, elles font face à plusieurs menaces :

- la difficulté d'assurer la mission de conseil en ajoutant de la valeur à l'organisation tout en gardant son indépendance et assurer une bonne gouvernance ;
- le positionnement adéquat de l'audit interne au niveau de la structure organisationnelle, de manière à ce que l'étendue du travail et des missions de l'auditeur interne ne s'en trouvent pas interférées (Christopher et al., 2009) ;
- l'évolution des auditeurs internes vers des postes de responsabilité : tenter de produire des rapports favorables et biaisés pour favoriser leur progression dans la hiérarchie...etc.
- la participation à l'établissement du programme d'audit interne par le top management pourrait être tenté de réduire l'étendue des travaux des auditeurs internes et négliger certaines zones à risques.

Il est recommandé par divers auteurs que le recrutement du responsable du département d'audit interne devrait se faire par le comité d'audit et non pas par le top management, ce qui rend la fonction d'audit interne plus fiable et améliore cet esprit d'indépendance (Goodwin & Yeo, 2001).

3.3.2. Compétences, formations et qualifications professionnelles

Sarens et Abdolmohammadi (2011) ont démontré que les atouts d'un auditeur interne sont la compréhension de la politique de l'organisation, de la culture et de la structure du contrôle interne. En effet, la compréhension du champs d'activité et de la multitude de processus de l'organisation acquiert des auditeurs compétents ayant chacun une expertise suffisamment large et un réel esprit critique, pour que la fonction puisse ajouter de la valeur à l'organisation et à sa gouvernance (Knechel, Krishnan, Pevzner, Shefchik, Velury, 2013). En matière de détection de fraudes notamment, les auditeurs internes sont plus efficaces et plus aptes que les auditeurs externes vu leurs connaissances internes des processus de l'organisation (Halbouni, 2015).

En outre, vu le développement rapide et la complexité des processus, un auditeur interne est amené à rapporter non seulement les risques présents mais cibler également les risques futurs et s'y adapter (Fadzil et al. 2005). Les auditeurs doivent également avoir des connaissances

poussées en informatique et en programmes automatisés de façon à utiliser des méthodes pointues et à être au sommet de leur art (Mohamed et al., 2012).

Par ailleurs, une formation continue et adéquate paraît indispensable. Ceci a été prouvé dans l'étude de Lenz et al. (2014). L'Institut des Auditeurs Internes prône une moyenne de 40 heures de formations sur l'année afin que le travail des auditeurs interne reste performant et adapté aux évolutions. Etre auditeur certifié (CIA ou CPA) avec une expérience variée est perçu comme un niveau significatif d'efficacité.

En résumé, au plus la fonction d'audit interne est assurée par des membres qualifiés qui sont impliqués dans des formations professionnelles continues et qui est soutenue par un budget suffisant, au mieux la fonction d'audit sera plus proactive dans la gestion des risques (Sarens & De Beelde, 2006 ; Spira & Page, 2003).

3.4. Relations des auditeurs

3.4.1. Les attentes des parties prenantes

Les auditeurs répondent aux besoins et aux attentes différents des parties prenantes (top management, responsable de la structure d'audit interne et comité d'audit), les incitant à diversifier leurs activités (D'Onza et al., 2015). Les parties prenantes jugent de la qualité de l'audit interne en fonction de ces besoins et objectifs qui diffèrent (Cohen et al., 2004). De nombreuses études ont montré que la perception de la valeur ajoutée de l'audit interne diffère selon ces trois parties prenantes.

Selon l'étude de Trotman (2013) réalisée en Australie, les rapports effectués par les auditeurs internes sont destinés essentiellement au comité d'audit pour juger de leur efficacité. En effet, ce comité soutient qu'une fonction d'audit interne n'est de qualité que si elle ne se focalise que sur les risques clés de l'organisation donnant une vue plus précise sur les améliorations futures à apporter. Quant au top management, celui-ci évalue l'efficacité de l'audit interne par les résultats et les recommandations qui en découlent, et considère que la fonction d'audit interne apporte une aide de grande qualité face à l'incertitude et un guide pour l'amélioration de la gestion. Néanmoins, il ne voit pas sa valeur ajoutée dans les procédures internes de conformité et dans les processus de reportages financiers étant donné que l'audit externe s'en charge déjà.

En ce sens, certains membres du top management trouvent que la fonction d'audit interne n'apporte aucune valeur et la perçoivent dès lors comme un obstacle à leurs fonctions. Cette étude aboutit aux mêmes conclusions que celle réalisée par Abbott et al. (2010) et Chambers

(2014) qui avaient jugé que le top management voyait de la valeur dans les services de conseil, alors que le comité d'audit optait pour l'amélioration des processus du contrôle interne.

En conclusion, les différentes demandes augmentent la complexité des missions de l'auditeur interne qui doit donc faire un arbitrage (Lenz & Hahn, 2015). De ce fait, Chambers (2008) et Sarens et De Beelde (2006a) suggèrent donc de se focaliser sur une seule partie prenante à la fois, de voir le comité d'audit comme étant le premier groupe à qui l'auditeur interne doit rendre compte et d'avoir ensemble avec le management une bonne compréhension de l'objectif et de la valeur ajoutée de l'audit interne.

3.4.2. Interactions entre le directeur d'audit interne, le comité d'audit, le top et le middle management

Dittenhofer (2001) met l'accent sur l'interaction adéquate entre le département d'audit et l'organisation. En effet, la qualité de l'audit interne peut être affectée par les interactions avec le management, le conseil d'administration et le comité d'audit (Cohen & Sayag, 2010). Comme évoqué précédemment, une fonction d'audit interne stratégiquement positionnée à côté du conseil d'administration, du comité d'audit et du management améliore la performance de l'audit interne. La participation du top management à la construction du plan d'audit et l'approbation de celui-ci par le comité d'audit ainsi que l'importance que ceux-ci accordent à l'audit sont essentiels.

En effet, l'audit interne doit être rattaché au niveau hiérarchique le plus élevé et être indépendant par rapport aux responsables de l'activité auditée pour réaliser son travail de façon objective. A cet effet, un double rattachement, hiérarchique à la direction générale et fonctionnel au comité d'audit, semble être la solution adéquate pour atteindre ce degré d'indépendance et assurer l'autonomie de l'auditeur interne à l'égard de l'activité auditée (Barhon & Aboueljaouad, 2019)⁹.

Il existe une relation étroite entre l'audit interne et le comité d'audit, cette relation est basée sur des échanges et des interactions résumées comme suit :

⁹ BARHON L. & ABOUELJAOUAD M. (2019) « Indépendance de l'auditeur interne: obstacles et leviers », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Numéro 8 : Mars 2019 / Volume 3 : numéro 4 » p 23.

Figure 3 : Relation entre le comité d'audit et la fonction d'audit interne



Source : Fondation de la recherche de l'IIA, 2016.

De plus, l'accès direct du directeur d'audit interne au comité d'audit permet d'augmenter la véracité des rapports étant donné que leurs contenus ne seront pas filtrés uniquement par les convictions du management (Lenz et al., 2014). C'est donc une certitude d'évaluation indépendante de l'efficacité du contrôle interne (Baudet & Colmant, 2007).

Sawyer (2003) partage l'idée qu'un comité d'audit efficace renforce la position de l'audit et améliore sa qualité. D'après les études de Abbott et al. (2010) et de Cohen et Sayag (2010), les interactions fréquentes entre le comité d'audit et l'auditeur interne permettent de donner des conseils sur la manière d'améliorer les processus de gestion des risques, de gouvernance et de contrôle interne, ainsi que de discuter des recommandations et de leurs suivis. Par ailleurs, plus le président de ce comité est compétent et expérimenté dans différents domaines d'expertises techniques, plus ces interactions seront perspicaces et utiles pour l'auditeur interne, renforçant par la même occasion son indépendance (Goodwin, 2003; Turley & Zaman, 2007).

En outre, la situation stratégique de l'audit interne peut parfois être problématique étant donné que celui-ci doit répondre aux attentes à la fois du comité d'audit et du management (Chambers et al., 2010). Le directeur d'audit interne est face à un conflit de priorités étant donné qu'il est pris en tenaille (Abbott et al., 2010) entre l'autorité fonctionnelle du comité d'audit et celle administrative du management ; toutes deux, ont des attentes et objectifs divergents (Hoos et al., 2015 ; Sarens & Abdolmohammadi, 2011). En effet, le directeur d'audit interne essaie d'équilibrer le plus souvent les attentes conflictuelles de ces deux parties prenantes mais peut néanmoins être influencé par l'une ou l'autre demande, menaçant ainsi l'objectivité et l'indépendance des auditeurs (Goodwin & Yeo, 2001) et affectant donc la valeur ajoutée de cette fonction.

4. Programme d'assurance et d'amélioration qualité

Un programme d'assurance et d'amélioration qualité (QAIP) est un processus continu destiné à évaluer l'efficacité et l'efficience de la fonction d'audit interne et à identifier toutes opportunités d'amélioration. Il vise à améliorer la qualité et la valeur des structures d'audit interne et permet d'évaluer la conformité de la fonction d'audit interne aux règles, aux procédures, aux normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, et l'application du code de déontologie par les auditeurs internes. Le programme évalue également l'efficience et l'efficacité de l'activité d'audit interne et identifie les possibilités d'amélioration.

Toutes les fonctions d'audit interne, quels que soient le secteur d'activité et la taille du personnel d'audit, doivent maintenir un QAIP contenant à la fois des évaluations internes et externes. Les évaluations externes augmentent la valeur, car elles permettent à l'audit interne l'évaluation de la conformité aux normes, l'évaluation des risques et des contrôles de l'organisation, l'utilisation efficace des ressources et de pratiques réussies. Une activité d'audit interne doit faire l'objet d'une évaluation externe effectuée au moins tous les cinq ans par un examinateur indépendant ou une équipe d'examen afin de garantir la conformité avec les normes.

Une bonne première étape sur la voie de la qualité consiste à effectuer une évaluation interne de la qualité. Cela établit un point de référence de l'activité d'audit interne pouvant être utilisé pour établir des métriques. Au fil du temps, ces mesures indiqueront une amélioration dans les domaines de conformité partielle ou de non-conformité aux normes et aux pratiques performantes. Un programme d'assurance et d'amélioration qualité couvre l'ensemble des missions d'assurance et de conseil effectuées par l'audit interne, et comporte **trois volets** :

- **La surveillance continue** : comprend la supervision courante, la revue et le pilotage des indicateurs de l'audit interne. Elle est intégrée dans les procédures et les pratiques courantes de gestion de la fonction d'audit interne et s'appuie sur les processus, les outils et les informations nécessaires pour évaluer la conformité avec le Code de déontologie et les Normes.
- **Les évaluations périodiques** : sont conduites pour apprécier également la conformité avec le Code de déontologie et les Normes. Ces évaluations portent également sur la charte d'audit interne, les plans, les règles, les procédures et les pratiques de l'audit interne, ainsi que la législation et réglementation en vigueur.

- **Les évaluations externes** : doivent être réalisées au moins tous les cinq ans par un évaluateur ou une équipe qualifiés, indépendants et extérieurs à l'organisation.

4.1. L'impératif de qualité : Exigences des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne en matière d'assurance qualité

Les exigences minimales pour ces programmes sont définies dans les Normes 1300 à 1322 relatives au programme d'assurance et d'amélioration qualité. Ces exigences ont été approuvées par la profession à travers un processus dynamique de consultations publiques destinées à recueillir les commentaires des auditeurs internes et des parties prenantes à travers le monde entier. Ce processus a montré que les auditeurs internes et l'ensemble des principales parties prenantes approuvaient les dispositions obligatoires en matière de qualité de l'audit interne.

1300 – Programme d'assurance et d'amélioration qualité

Le responsable de l'audit interne doit concevoir et tenir à jour un programme d'assurance et d'amélioration qualité portant sur tous les aspects de l'audit interne.

1310 – Exigences du programme d'assurance et d'amélioration qualité

Le programme d'assurance et d'amélioration qualité doit comporter des évaluations tant internes qu'externes.

1311 – Évaluations internes Les évaluations internes doivent comporter :

- une surveillance continue de la performance de l'audit interne ;
- des évaluations périodiques, effectuées par auto-évaluation ou par d'autres personnes de l'organisation possédant une connaissance suffisante des pratiques d'audit interne.

1312 - Évaluations externes

Des évaluations externes doivent être réalisées au moins tous les cinq ans par un évaluateur ou une équipe qualifiés, indépendants et extérieurs à l'organisation. Le responsable de l'audit interne doit s'entretenir avec le Conseil au sujet :

- des modalités et de la fréquence de l'évaluation externe ;
- et des qualifications de l'évaluateur ou de l'équipe d'évaluation externes ainsi que de leur indépendance y compris au regard de tout conflit d'intérêt potentiel.

1320 – Communication relative au programme d'assurance et d'amélioration qualité

Le responsable de l'audit interne doit communiquer les résultats du programme d'assurance et d'amélioration qualité à la direction générale ainsi qu'au Conseil.

1321 – Utilisation de la mention « conforme aux Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne »

Indiquer que l'audit interne est conforme aux Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne est approprié seulement si les résultats du programme d'assurance et d'amélioration qualité le confirment.

1322 – Indication de non-conformité

Quand la non-conformité de l'audit interne avec le Code de déontologie ou les Normes ont une incidence sur le périmètre ou sur le fonctionnement de l'audit interne, le responsable de l'audit interne doit informer la direction générale et le Conseil de cette non-conformité et de ses conséquences.

4.2. Respect par les structures d'audit interne des normes professionnelles en matière d'assurance et d'amélioration qualité

L'édition 2015 de l'enquête du CBOK¹⁰ révèle des différences importantes et inquiétantes entre les normes professionnelles et la pratique sur le terrain. Si les Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne exigent le développement et le maintien de programmes d'assurance et d'amélioration qualité couvrant tous les aspects de l'activité d'audit interne, seuls 34 % des responsables de l'audit interne ayant participé à l'enquête déclarent s'y conformer totalement. Bon nombre de responsables de l'audit interne qui ne satisfont pas à cette exigence, ne font pas état de leur non-conformité à leur comité d'audit et autres organes de gouvernance. Il convient de noter que 11 % des responsables de l'audit interne qui ont participé à l'enquête 2015 du CBOK sur la pratique de l'audit interne déclarent ne pas appliquer les Normes. Dans de nombreux cas, cependant, ceux qui n'utilisent pas les Normes utilisent d'autres normes, qui contiennent généralement des dispositions en matière d'assurance et d'amélioration qualité.

Plus de 40 % des responsables de l'audit interne qui se conforment totalement à la Norme 1300 sont rattachés fonctionnellement à un Conseil, à un comité d'audit ou à un organe équivalent, tandis que 14 % ne s'y conforment pas.¹¹ L'incapacité de la profession à se conformer à ses propres normes en matière de qualité peut avoir de lourdes conséquences compte tenu des différences constatées entre les services d'audit interne dotés de programmes complets d'assurance et d'amélioration qualité et les autres.

¹⁰ Le CBOK (Common Body of Knowledge) est la plus grande étude actuellement menée sur l'audit interne à l'échelle mondiale.

¹¹ L'édition 2015 de l'enquête du CBOK sur la pratique de l'audit interne relatifs aux programmes d'assurance et d'amélioration qualité (QAIP).

4.3. Conséquences de la non-conformité des structures d'audit interne aux exigences de qualité

L'incapacité de la profession d'audit interne à respecter et à faire appliquer ses propres normes en matière de qualité peut avoir de lourdes conséquences. L'absence de programme d'assurance et d'amélioration qualité ou son inefficacité peuvent augmenter le risque pour les auditeurs internes de passer à côté de problèmes importants. De telles carences peuvent également se traduire par une utilisation inefficace ou inefficente des ressources, non seulement au sein de la fonction d'audit interne, mais également à travers l'organisation du fait de l'inefficacité des missions réalisées.

Certains estiment que l'audit interne ne sera pas reconnu universellement comme une profession à part entière tant que, d'une part, les auditeurs internes ne seront pas soumis à des normes obligatoires, et que, d'autre part, ils ne les mettront pas en œuvre et ne les respecteront pas de manière homogène.

Le manuel de l'IIA relatif à l'évaluation de la qualité de l'audit interne (Quality Assessment Manual for the Internal Audit Activity) souligne que la crédibilité vis-à-vis des parties prenantes constitue l'un des principaux atouts de l'audit interne. Selon ce manuel : « Les auditeurs internes doivent, pour proposer au management une aide crédible et des critiques constructives, être perçus comme des professionnels. Le professionnalisme passe par le respect d'un ensemble de normes professionnelles. »¹²

Conclusion

L'élaboration d'un programme d'assurance et d'amélioration qualité apporte de la valeur aux services d'audit interne. Ainsi, un programme d'assurance et d'amélioration qualité :

- favorise l'amélioration continue ;
- permet de renforcer et d'améliorer la conformité aux Normes ;
- permet d'évaluer la performance via des indicateurs de performance clés ;
- favorise une surveillance effective des processus d'audit interne ;
- permet des évaluations régulières externes et indépendantes des travaux d'audit ;
- contribue à s'assurer que le responsable de l'audit interne, le Comité d'audit et la direction générale ont une vision cohérente des ambitions qu'une FAI devrait réaliser ;
- améliore l'efficacité et l'efficacite de l'audit interne, et renforce la valeur des FAI ;
- et contribue à la réussite de l'audit interne.

¹² Copeland, Patrick, Donald Espersen, Martha Catherine, Judith Grobler ET James Roth, Quality Assessment Manual for the Internal Audit Activity. Altamonte Springs, Floride : Fondation de la Recherche de l'IIA.

Toutefois, si les normes en matière de qualité obligatoires bénéficient d'un large soutien, la pratique de l'audit interne laisse toujours apparaître d'importantes disparités entre les pratiques réelles de l'audit interne et celles décrites dans les Normes. Ces disparités peuvent avoir d'importantes répercussions sur la profession d'audit interne et ses parties prenantes. Néanmoins, nous avons pu admettre à travers les différentes études relatives à l'efficacité de l'audit interne, que les structures d'audit interne au secteur public qui se conforment aux normes professionnelles en matière de qualité¹³:

- sont plus enclins à relever fonctionnellement d'un organe de gouvernance (conseil, comité d'audit,... etc.) ;
- sont davantage susceptibles d'avoir accès sans restriction à toutes les informations dont ils ont besoin pour mener à bien leurs activités d'audit ;
- mobilisent davantage les SI dans le cadre des procédures d'audit interne ;
- ont davantage tendance à s'appuyer sur des procédures consignées dans un manuel d'audit interne ;
- conduisent des réflexions dans le cadre de la démarche stratégique du secteur public et des orientations royales et gouvernementales de notre pays ;
- structurent et professionnalisent la fonction d'audit interne pour mieux répondre aux enjeux la modernisation de la gestion publique ;
- se dotent des centres de compétences internes dédiés à l'audit interne, procèdent aux formations internes nécessaires et envisagent des certifications CIA ;
- leur programme d'audit annuel ou pluriannuel est basé sur une analyse des risques pour assurer une couverture équilibrée du champ de l'audit ;
- se réfèrent au Code de Déontologie et aux normes professionnelles de l'IIA ;
- leurs auditeurs internes imposent un haut niveau de compétence, et bénéficient de formations avec certification (CIA délivré par l'IIA ou diplômes de l'IFACI) ou sans certifications (formations non diplômantes organisées par les ministères, les administrations partenaires dans le cadre des échanges des retours sur expérience) ;
- et enfin, les résultats de leurs travaux de l'audit interne répondent aux objectifs et responsabilités définis dans la charte d'audit interne.

¹³ L'édition 2015 de l'enquête du CBOK sur la pratique de l'audit interne relatifs aux programmes d'assurance et d'amélioration qualité (QAIP).

Principales références bibliographiques

- AIT MOUZOUN M. & ELMEZOUARI S. (2018). « L'efficacité des fonctions d'audit interne : Cas des Etablissements et Entreprises Publics au Maroc », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Numéro 5 : Juin 2018 ».
- AZZARRADI, O. et FIKRI, K. (2017). « Modes de contrôle et dynamique du changement : cas du secteur public marocain ». Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit N°2 (N°2) : 151- 75.
- BARHON L. & ABOUELJAOUAD M. (2019) « Indépendance de l'auditeur interne : obstacles et leviers », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Numéro 8 : Mars 2019 / Volume 3 : numéro 4 ».
- Cadre de référence international des pratiques professionnelles (CRIPP) (Altamonte Springs, Floride : The Institute of Internal Auditors, 2013.
- CHAKER S. & YOUSSEF S. (2018). « La relation entre l'audit interne et le comité d'audit », Revue du contrôle de la comptabilité et de l'audit (RCCA), « Numéro 6 : Septembre 2018 ».
- CHAMBERS, F. CHAMBRES, B. ELDRIDGE, C. & PARK P. (2010). « Une âme de leader, Les sept qualités personnelles qui maximisent l'impact des directeurs de l'audit interne les plus performants ». In *The IIA*, 14. Orlando, Florida : The IIA.
- Constitution marocaine de 2011.
- COPELAND, P. ESPERSEN, D. GROBLER JUDITH, MC. & ROTH J. (2013). « Quality Assessment Manual for the Internal Audit Activity ». Altamonte Springs, Floride: Fondation de la recherche de l'IIA, 2013.
- Guide pratique de l'IIA, « Measuring Internal audit effectiveness and efficiency », The Institute of Internal Auditors, 2010.
- Guide pratique de l'IIA, « Assisting Small Internal Audit Activities in Implementing the International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing » Altamonte Springs, Floride : The Institute of Internal Auditors, 2011.
- Guide pratique de l'IIA, « Programme d'assurance et d'amélioration qualité », Altamonte Springs, Floride : The Institute of Internal Auditors, 2012.
- Guide pratique de l'IIA, « Measuring the Effectiveness of the Internal Audit Function - Practical tools for internal auditors » The Institute of Internal Auditors Nederland - 2016.
- HARAKAT, fM. (1992). « Le Droit du contrôle supérieur des finances publiques au Maroc : Essai sur les techniques d'audit à l'heure de l'ajustement structurel ». Babel. Maroc.
- HILMI, Y. (2013). L'audit interne au Maroc : Degré d'intégration et spécificités de l'entreprise. *Revue Marocaine de Recherche en Management et Marketing*, 0(8). doi:<https://doi.org/10.48376/IMIST.PRSM/remarem-v0i8.3502>
- HOOD C. (1995). « The New Public Management in the 1980s: Variations on a Theme ». *Accounting, Organizations and Society* 2- 3 (20) : 93- 109.
- LENZ, R., SARENS, G. and D'SILVA, K. (2014), Probing the Discriminatory Power of Characteristics of Internal Audit Functions: Sorting the Wheat from the Chaff, *International Journal of Auditing*, Vol. 18 No. 2, p : 30. 126-138.
- Loi organique n°130-13 relative à la loi de finances.
- Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, l'IIA -Edition 2017.

- O'LOUGHLIN. CJ, SWAUGER. J, « Programme d'assurance et d'amélioration qualité de l'audit interne - Appel à l'action », Fondation de la Recherche de l'Institute of Internal Auditors (Institute of Internal Auditors Research Foundation, IIA), CBOK 2016.
- POWER, M. (1999). The Audit Society: Rituals of Verification. Oxford, UK: Oxford University Press.
- POWER, M. (2005). « The Theory of the Audit Explosion ». In The Oxford Handbook of Public Management, édité par Ewan Ferlie, Laurence E. Lynn, et Christopher Pollitt, 326-44. UK: Oxford University Press.
- RENARD, J. (2013). « Théorie et pratique de l'audit interne ». 8e édition. Paris : Eyrolles.
- Site Web de l'IIA, « Assurance Qualité », avril 2019 : <https://na.theiia.org/services/quality/Pages/Quality-Assurance.aspx>
- « The Value of Quality Assurance and Improvement Programs » : A Global Perspective (Altamonte Springs, Floride : Fondation de la recherche de l'IIA, 2014). Disponible à l'adresse : <https://na.theiia.org/specialpromotion/PublicDocuments/The-Value-of-QualityAssurance-and-Improvement-Programs.pdf>.
- THOMPSON, P. and O'CONNELL DAVIDSON, J. (1995), « The continuity of discontinuity », Personnel Review, Vol. 24 No. 4, pp. 7-33.